

DECIZIA nr.340/29.09.2020
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL, CIF x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AJFP Arges, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **24.07.2020**, inregistrata la AJFP Arges sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-AG x, comunicata in data **10.06.2020**, emisa de AJFP Arges in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-AG x, prin care s-au stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Societatea a achizitionat in anul 2008 un teren in Parcul Industrial X, judetul x, de la societatea X SRL, cu intentia de a construi o fabrica de obiecte sanitare pe respectivul teren.

Societatea a dedus TVA aferenta terenului achizitionat, potrivit dispozitiilor legale in vigoare la acea data.

Din cauza evolutiei economice nefavorabile la nivelul societatii si la nivelul grupului din care face parte, constructia fabricii respective nu s-a realizat nici pana la momentul actual.

Cu toate acestea, societatea are intentia de a folosi terenul respectiv in scopul desfasurarii activitatilor sale economice, analizand oportunitatea construirii fabricii de obiecte sanitare, dar luand in considerare si realizarea unui depozit logistic sau a vanzarii terenului respectiv in regim taxabil.

Intentia de a utiliza terenul in scopul desfasurarii de operatiuni taxabile a fost dovedita prin documentele justificative si explicatiile puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala prin adresa nr x. Dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei terenului nu a fost contestat de catre acestea.

Urmare achizitiei terenului, societatea a suportat o cota parte din costurile aferente intretinerii parcului industrial in care se afla acesta. In acest sens, X SA, administratorul parcului industrial a emis facturi trimestriale catre societate pentru serviciile de mentenanta prestate, conform Conventiei privind stabilirea redeventei incheiata la data de 04.02.2009.

Serviciile de mentenanță / întreținere sunt prestate de către administrator tuturor membrilor parcului; în general se asigură următoarele:

- furnizarea de energie electrică, gaze naturale, apă;
- sistemul de protecție împotriva incendiilor;
- canalizare;
- comunicații; etc.

Suportarea costurilor de mentenanță / întreținere a reprezentat o condiție obligatorie pentru achiziția terenului din Parcul Industrial X.

De asemenea, achiziția serviciilor de mentenanță de la X SA a fost efectuată cu intenția de a desface operațiunile taxabile din punct de vedere al TVA, conform art. 297 alin 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 67 alin 4 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 45 alin 1 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Mai mult, conform pct 45 alin 6 din HG nr. 1/2016, dreptul de deducere pentru achiziția de bunuri și servicii poate fi păstrat și în cazul în care acestea nu au fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa.

Societatea invocă jurisprudența CJUE, respectiv C-249/17 Ryanair Ltd, pct 23, C-132/16 Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments, pct 28 și 29.

Această confirmă constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia achizițiile serviciilor de mentenanță nu fac parte din elementele constitutive ale pretului operațiunilor taxabile desfășurate la momentul de față, însă în momentul în care terenul va fi exploatat conform intenției societății, costurile cu serviciile respective vor face parte din elementele constitutive ale pretului operațiunilor taxabile.

Faptul că operațiunile în aval care dau drept de deducere nu au fost realizate încă la momentul achiziției de servicii, nu poate pune în discuție legătura directă și imediată între achizițiile respective și operațiunile taxabile care vor fi efectuate de către societate.

Serviciile de mentenanță își au cauza exclusivă în activitatea economică preconizată, din acest motiv costurile sunt aferente obiectivului de investiții.

Prin respingerea dreptului de deducere a TVA aferente serviciilor de mentenanță se încalcă principiul proportionalității fiscale și obligația de a interpreta unitar prevederile legislației fiscale.

Intrucât organele de inspecție fiscală au păstrat dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției terenului, rezultă că aveau obligația de a păstra tratamentul fiscal aplicabil în cazul TVA aferentă achiziției serviciilor de mentenanță.

Aplicarea unui tratament diferit conduce la nerespectarea principiului neutralității taxei și la încălcarea dispozițiilor art. 5 din Codul de procedură fiscală privind obligativitatea interpretării unitare a legislației.

Intrucât este neîntemeiată respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de mentenanță facturate de X SA, rezultă că societatea nu datorează nici dobânzi de întârziere, penalități de întârziere și penalități de nedeclarare prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Trebuie subliniat că, urmare solicitărilor organului de soluționare a contestației (adresa nr. x), prin adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. x societatea a subliniat că obiectul contestației îl reprezintă anularea obligațiilor fiscale impuse suplimentar reprezentând TVA în suma de x lei individualizată prin Decizia de impunere privind

obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-AG x emisa de AJFP Arges, accesoriile aferente facand obiectul anularii, potrivit dispozitiilor OUG nr. 69/2020.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-AG x AJFP Arges a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-AG x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei provine dintr-un numar de 25 de facturi fiscale emise de X SA reprezentand "cota de intretinere administrare parc industrial".

Se retine ca AJFP Arges nu a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor respective, avand in vedere urmatoarele considerente:

- terenul in legatura cu care au fost facturate serviciile respective a fost achizitionat in anul 2008 in vederea edificarii unei fabrici, care nu a fost edificata pana in anul 2020;

- societatea nu desfasoara niciun fel de activitate, nerealizand activitate productiva, respectiv operatiuni taxabile, astfel ca prin inregistrarea in evidentele contabile a facturilor, aceasta genereaza doar costuri si inregistreaza TVA deductibila;

- potrivit legislatiei fiscale, societatea trebuie sa detina facturi fiscale si sa faca dovada ca achizitiile pentru care se solicita deductibilitatea TVA sunt prestate efectiv si sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile;

- cheltuielile cu achizitia serviciilor de mentenanta nu fac parte din elementele constitutive ale preturilor operatiunilor taxabile, cata vreme aceste costuri nu sunt aferente obiectivului de investitii;

- din analiza facturilor s-a constatat ca nu pot fi identificate elementele de cost aferente serviciilor prestate.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul de a deduce TVA in suma de x lei aferenta achizitiei serviciilor reprezentand "cota de intretinere/ administrare parc industrial", in conditiile in care, pe de-o parte aceasta nu face dovada ca serviciile sunt utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile, iar, pe de alta parte, recunoaste ca serviciile de mentenanta nu fac parte din elementele constitutive ale preturilor operatiunilor taxabile.

În fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei provine dintr-un numar de 25 de facturi fiscale emise de X SA, in perioada 29.01.2014 – 01.07.2019, reprezentand "cota de intretinere administrare parc industrial".

Se retine ca AJFP Arges nu a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor respective, avand in vedere urmatoarele considerente:

- terenul in legatura cu care au fost facturate serviciile respective a fost achizitionat in anul 2008 in vederea edificarii unei fabrici, care nu a fost edificata pana in anul 2020;

- societatea nu desfășoara niciun fel de activitate, nerealizand activitate productiva, respectiv operatiuni taxabile, astfel ca prin inregistrarea in evidentele contabile a facturilor, aceasta genereaza doar costuri si inregistreaza TVA deductibila;
- potrivit legislatiei fiscale, societatea trebuie sa detina facturi fiscale si sa faca dovada ca achizițiile pentru care se solicita deductibilitatea TVA sunt prestate efectiv si sunt destinate utilizării in folosul operatiunilor sale taxabile;
- cheltuielile cu achiziția serviciilor de mentenanta nu fac parte din elementele constitutive ale preturilor operatiunilor taxabile, cata vreme aceste costuri nu sunt aferente obiectivului de investitii;
- din analiza facturilor s-a constatat ca nu pot fi identificate elementele de cost aferente serviciilor prestate.

In drept, potrivit:

- art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pana la data de 31.12.2015:

“**Art. 145** (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) **operatiuni taxabile.**”

“**Art. 146** (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.”

(...) (4) În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153.”

- pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, in vigoare pana la data de 31.12.2015:

“45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. (...)

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu

valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian. În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești.”

- art. 297 și art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

"Art. 297 (...) (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) **operațiuni taxabile.** (...)"

"Art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.”

- pct. 67 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

"67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

(4) O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatarea efective a activității sale. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa. (...)"

Referitor la justificarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii se retin urmatoarele:

Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

Astfel, in hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati *care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile*, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie si *pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile*. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre **dreptul de a solicita dovezi** pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si

demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

In sfarsit, principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva fraudei**, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de **indeplinirea cumulativa a conditiilor de forma** (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) si **a conditiei de fond esentiale**, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.

In speta, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. Conform contractului de vanzare-cumparare din data de 18.09.2008, SC X SRL a achizitionat de la SC X SA, terenul inscris in Cartea funciara nr. x – X, OCPI x, avand numar cadastral x, cu o suprafata totala de x mp.

Conform art. 8 Clauze speciale:

“Subscrisa cumparatoare (...) dobandesc calitatea de membru al Parcului Industrial, calitate in care imi revin o serie de drepturi si obligatii (...):

- **obligatia de a desfasura o activitate productiva, comerciala, conform obiectului de activitate al societatii;**

- **obligatia de a achita taxele stabilite de societatea administrator pentru intretinerea parcului industrial (taxe fixe, conform unei conventii incheiate cu societatea administrator al parcului); (...)**

- **posibilitatea de a folosi utilitatile si serviciile puse la dispozitie de societatea administrator a parcului sau de catre furnizorii de utilitati cu care societatea administrator are incheiate contracte, care se va reglementa de catre parti, pe calea unui eventual contract ulterior.”**

2. Potrivit Conventiei nr. x incheiata intre SC X SA, in calitate de administrator si SC X SRL, in calitate de membru, partile au convenit urmatoarele:

Art. 1 "Redeventa anuala platibila de membru este stabilita la o suma totala de 0.7 euro/mp/an. Calculul redeventei este facut in functie de suprafata totala de teren detinut de catre membru in cadrul Parcului X, pe perioada de existenta a Parcului Industrial X. Pentru anul 2009, redeventa anuala va fi: 0.7 euro/mp/0.5 reducere."

*Art. 2 "**Redeventa acopera toate cheltuielile privitoare la functionarea Parcului Industrial X (iluminat public, asigurarea pazei, intretinerea spatiilor verzi, curatenia si deszapezirea spatiilor comune, intretinerea cailor de acces, etc.).**"*

Art. 3 "Plata redeventei se face la cursul euro/leu calculat si comunicat de catre BNR de la data facturarii, facturarea se face in 4 transe trimestriale egale, platibile in 15 zile de data emiterii facturii."

Art. 4 "Anual, cuantumul redeventei va putea fi revizuit, in functie de cheltuielile efective generate de exploatarea Parcului."

3. In perioada 29.01.2014 – 01.07.2019, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, SC X SRL a inregistrat in evidentele contabile un numar de 25 de facturi fiscale emise de X SA, reprezentand "cota de intretinere administrare parc industrial" si a dedus TVA aferenta in suma de x lei.

4. AJFP Arges nu a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor respective, avand in vedere urmatoarele considerente:

- terenul in legatura cu care au fost facturate serviciile respective a fost achizitionat in anul 2008 in vederea edificarii unei fabrici, care nu a fost edificata pana in anul 2020;

- societatea nu desfasoara niciun fel de activitate, nerealizand activitate productiva, respectiv operatiuni taxabile, astfel ca prin inregistrarea in evidentele contabile a facturilor, aceasta genereaza doar costuri si inregistreaza TVA deductibila;

- potrivit legislatiei fiscale, societatea trebuie sa detina facturi fiscale si sa faca dovada ca achizitiile pentru care se solicita deductibilitatea TVA sunt prestate efectiv si sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile;

- cheltuielile cu achizitia serviciilor de mentenanta nu fac parte din elementele constitutive ale preturilor operatiunilor taxabile, cata vreme aceste costuri nu sunt aferente obiectivului de investitii;

- din analiza facturilor s-a constatat ca nu pot fi identificate elementele de cost aferente serviciilor prestate.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Referitor la faptul ca suportarea costurilor de mentenanta / intretinere a reprezentat o conditie obligatorie pentru achizitia terenului:

Din analiza clauzelor Contractului de vanzare-cumparare din data de 18.09.2008 si ale Conventiei nr. x rezulta urmatoarele:

- desi invoca obligativitatea respectarii clauzelor contractului de achizitie a terenului, societatea nu face dovada respectarii acestora; in acest sens trebuie subliniat ca desi "avea obligatia de a desfasura o activitate productiva, comerciala, conform obiectului de activitate" (art. 8 din contract), aceasta nu a desfasurat niciun fel de activitate pe terenul achizitionat;

- potrivit prevederilor art. 1169 din Codului civil, “*părțile sunt libere să încheie orice contracte și să determine conținutul acestora, în limitele impuse de lege, de ordinea publică și de bunele moravuri*” (în speta părțile au convenit asupra clauzei potrivit căreia viitorul cumpărător va suporta o taxa fixa pentru intretinerea parcului industrial); cu toate acestea, **simpla prezentă a unei astfel de clauze într-o promisiune sinalagmatică de vânzare a unui bun imobil nu este determinată pentru a stabili dacă viitorul cumpărător dispune de un drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente plății cheltuielilor rezultate din plata taxei respective** (a se vedea și reținerile din cuprinsul Hotărârii CJUE pronunțată în cauza C-707/18 Amarasti Land Investment SRL); în speta, determinanta este demonstrarea faptului că taxa respectivă a fost plătită în legătură cu terenul detinut de societate, respectiv în scopul **propriilor** operațiuni taxabile.

2. În ceea ce privește principiile reliefate în jurisprudența europeană în materie de TVA, se reține că principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el acționând doar atunci când cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează în mod efectiv bunuri și servicii al căror cost să se regasească în elementele de pret ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel ca **persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt efective și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii**, aceste condiții fiind obligatoriu de îndeplinit în mod cumulativ.

În acest context, principiul neutralității taxei nu poate fi aplicat unor tranzacții care deși sunt reale (organele de inspecție fiscală nu contestă realitatea achizițiilor), nu au legătură cu activitățile taxabile proprii ale persoanelor impozabile.

3. În speta se rețin și concluziile avocatului general prezentate în legătură cu Cauza C-132/16 Iberdrola Immobiliaria Real Estate Investments EOOD, potrivit cărora:

24. “În plus, însăși interpretarea dată de Curte articolului 26 din Directiva TVA arată că trebuie să poată **exista cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității întreprinderii care** (și din punctul de vedere al evidenței contabile) **reprezintă cheltuieli generale ale persoanei impozabile, dar care nu justifică dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte. Este vorba despre așa-numitele cheltuieli neeconomice, dar care nu sunt străine de scopul întreprinderii.**”

25. “Contrar argumentelor invocate de Iberdrola și de Comisie, o simplă legătură cauzală între prestațiile din amonte și prestațiile economice din aval nu este suficientă pentru deducerea TVA-ului achitat în amonte prevăzută la articolul 168 din Directiva TVA. Acest lucru este valabil în orice caz atunci când operațiunea din amonte este în legătură directă cu o operațiune din aval scutită sau neimpozabilă. În acest caz, **legătura economică dintre acestea are prioritate față de legătura de cauzalitate**. Opinia contrară susținută de Iberdrola și de Comisie se întemeiază pe o combinație nepermisă a legislației privind impozitul pe profit și a legislației în materie de TVA.”

(...) 32.” În mod corespunzător, potrivit unei jurisprudențe constante, prestația în amonte este utilizată în scopul operațiunilor taxabile numai în cazul în care există o **legătură directă și imediată între utilizare și activitatea economică a persoanei impozabile.**”

33. “Potrivit unei jurisprudențe mai recente a Curții, criteriul întemeiat pe utilizarea bunului sau a serviciului pentru operațiunile aferente activității economice a întreprinderii diferă după cum este vorba despre dobândirea unui serviciu sau a unui bun de capital.”

34. “În ceea ce privește o operațiune care constă în dobândirea unui serviciu, cum ar fi reabilitarea unei construcții aparținând unui terț, existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept.”

35. “Curtea admite totuși o excepție de la această regulă. **Chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval, persoana impozabilă are drept de deducere atunci când costul serviciilor în discuție face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și al serviciilor pe care aceasta le furnizează.** Astfel, **asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile.**”

37.”Astfel, în cazul în care există o legătură directă și imediată cu o operațiune în aval care, din cauza lipsei activității economice, nu intră în domeniul de aplicare al taxei, nu există niciun drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte. Curtea a statuat în acest sens în mai multe rânduri. Acest lucru se aplică și în cazul în care profesionistul dobândește o prestație pentru a-și consolida în mod indirect activitatea economică generală care îi dă dreptul la deducerea taxei achitate în amonte, întrucât scopul final urmărit de persoana impozabilă este irelevant. Totuși, nu este suficientă numai motivația economică a persoanei impozabile.

38. “În această privință, Curtea a stabilit de asemenea că **simpliciter împrejurare că un serviciu este o „condiție necesară” pentru activitatea economică a persoanei impozabile nu exclude posibilitatea ca serviciul să fie prestat unui terț în scop privat.** Simpla „legătură indirectă” nu este suficientă pentru a asimila un serviciu gratuit cu un serviciu prestat cu titlu oneros, care ar da dreptul la deducerea taxei achitate în amonte.”

39.”**În concluzie, jurisprudența Curții de Justiție confirmă că o simplă legătură de cauzalitate între operațiunile taxabile din aval și operațiunea din amonte nu este în principiu suficientă pentru a da dreptul la deducerea taxei achitate în amonte.**”

În speta, societatea a efectuat, în perioada 2014 - 2019, către administratorul Parcului Industrial X, plata unei “cote de întreținere administrare parc industrial”, plata care, deși este o condiție obligatorie pentru membrii parcului, nu este suficientă pentru a da dreptul la deducerea TVA aferentă, în condițiile în care societatea nu a făcut dovada că aceasta este destinată realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, **aceste cheltuieli pot reprezenta cheltuieli neeconomice, fiind efectuate în scopul desfășurării activității societății care (și din punctul de vedere al evidenței contabile) reprezintă cheltuieli generale ale persoanei impozabile, dar care nu justifică dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte.**

4. În raport de documentele prezentate în timpul inspecției fiscale (societatea nu a depus documente suplimentare în susținerea contestației), invocarea unor dispoziții legale naționale și unor concluzii din jurisprudența comunitară în materie de TVA, este insuficientă în măsura în care contestatara nu a prezentat și dovezi din care să rezulte că TVA dedusă de aceasta este aferentă unor achiziții care au legătura cu operațiunile taxabile desfășurate ori să probeze fără dubii intenția de a desfășura activitate economică în legătura cu achiziția de servicii de administrare a parcului.

5. In legatura cu punctele de vedere atasate la contestatie, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta, in conditiile in care:

- aceste puncte de vedere nu sunt oficial exprimate de directiile de speciale din MFP/ ANAF in legatura cu cauza supusa solutionarii;

- directiile de specialitate respective formuleaza puncte de vedere in raport de documentele si informatiile transmise, acestea nefiind cunoscute organului de solutionare a contestatiei;

- una dintre adresele atasate (pag 30 - 32 din dosarul cauzei) nu este inregistrata, nu este semnata si nici nu poarta stampila vreuneia dintre institutiile aflate in subordinea MFP;

- societatea nu prezinta motivele pentru care considera ca retinerile organelor de inspectie fiscala sunt contrare punctelor de vedere respective.

6. Incălcarea principiului proporționalității nu poate fi reținută în soluționarea cauzei, întrucât acest principiu nu deroga societatea de la obligatia de a face dovada ca achizițiile in legatura cu care dedus TVA aferenta sunt in folosul operatiunilor sale taxabile.

Mai mult, acest principiu vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare, stabilind potrivit, literaturii de specialitate, faptul că impozitul se calculeaza prin aplicarea cotelor proportionale, fapt care asigura pastrarea raportului dintre venitul impozabil si suma impozitului, contribuind la realizarea echitatii fiscale. Or, în situația prezentă organele de inspectie fiscală au respectat prevederile legale și nu au impus societății condiții suplimentare care să îngreădească acesteia exercitarea dreptului de deducere și nu au aplicat alte cote decât cele prevăzute de normele legale.

7. Contrar sustinerilor societatii, organele de inspectie fiscala nu au incalcat dispozitiile art. 5 din Codul de procedura fiscala privind aplicarea unitara a legislatiei, pentru considerentele deja aratate; mai mult, aceasta considera, in mod eronat, ca daca organele de control au pastrat dreptul de deducere a TVA aferenta terenului achizitionat, aveau obligatia de a acorda in mod automat dreptul de deducere a TVA aferenta unei cheltuieli generale efectuata în desfășurarea activității, dar in legatura cu care nu poate face dovada ca este utilizata in scopul operatiunilor sale taxabile, fapt care este contrar atat legislatiei nationale, cat si legislatiei comunitare; de altfel, terenul a fost achizitionat in anul 2008, iar verificarea a vizat perioada 01.12.2013 - 31.08.2019.

8. Desi in sustinerea in sustinerea contestatiei sunt invocate si anexate o serie de hotarari pronuntate de CJUE, contestatara nu arata care este legatura cu situatia sa de fapt.

Motivatiiile acesteia privind intentia de a desfasura activitati economice in legatura cu serviciile de administrare a terenului nu este dovedita prin niciun document. Mai mult, contribuabila arata ca are intentia de a construi o fabrica, fara a depune nicio dovada in acest sens, ca, ulterior, sa invoce faptul ca dreptul de deducere odata nascut ramane dobandit atunci cand persoana impozabila nu a putut utiliza serviciile de mentenanta din cauza unor imprejurari ce nu depind de vointa sa (aspect neprobat de contestatara).

Drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC X SRL** formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la

persoane juridice nr. F-AG x emisa de AJFP Arges, prin care s-au stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei.

Pentru considerentele arătate si în temeiul art. 279 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC X SRL** formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-AG x emisa de AJFP Arges, prin care s-au stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.