

DECIZIA nr. 619/19.08.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC W SRL,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. a/c

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. a/c inregistrata sub nr. a/c de catre Administratia sector 2 a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de SC WSRL, CUI ..., cu sediul in str. ..., prin imputernicit domnul P.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. a/c, completata prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. a/c, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 a/d, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S2 a/r si comunicata sub semnatura in data de 20.04.2015 prin care Administratia sector 2 a Finantelor Publice a respins TVA solicitata la rambursare in suma de **x lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC WSRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 2 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala la SC WSRL pentru a proceda la verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 31.05.2011-31.12.2014, urmare decontului de TVA cu optiune de rambursare nr. r/d.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 a/r, iar in baza acestora a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 a/d, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de x lei.

II. Prin contestatia formulata SC WSRL contesta decizia de impunere emisa de organele fiscale prin care i s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei in mod nelegal.

Obligatia fiscala suplimentara in suma de x lei are urmatoarea structura:

- a lei, TVA aferenta serviciilor de proiectare si documentatie de management facturate de SC I SRL;
- s lei, TVA inregistrata in baza contractului de superficie nr. 28/27.01.2012 incheiat cu SC L SRL;
- d lei, TVA aferenta serviciilor de contabilitate conform contractelor de prestari servicii nr. 82 incheiat cu SC N si contractul nr. 56 incheiat cu SC BSRL;
- f lei, TVA inregistrata de societate pentru serviciile prestate de CNTEE Transelectrica SA, reprezentand aviz racordare RET si aviz amplasament;
- g lei, TVA aferent serviciilor notariale pentru autentificare actul de superficie si traduceri;
- h lei, TVA aferent serviciilor de inchiriere a sediului social din Bucuresti, sector 1;
- j lei, TVA aferent serviciilor cadastrale facturate de SC TSRL.

Societatea a fost infiintata in anul 2011 cu scopul de dezvoltare de parcuri eoliene, avand ca obiect principal de activitate productie energie electrica.

In scopul desfasurarii activitatii societatea a incheiat un contract de superficie pentru terenuri in suprafata totala de 178 ha situate in comuna S, judet Constanta. Pana in prezent societatea a desfasurat activitati de masurare a vantului si alte analize tehnice si a obtinut Avizul de amplasament nr. 11/2012 emis de Transelectrica SA.

Societatea intentioneaza continuarea demersurilor pentru dezvoltarea proiectului S din surse proprii sau atragerea de noi investitori.

Contribuabila a efectuat achizitii de servicii in vederea obtinerii si intabularii dreptului de superficie asupra suprafetelor de teren destinate dezvoltarii proiectului de productie de energie eoliana, servicii tehnice necesare in vederea obtinerii avizelor prealabile.

SC WSRL concluzioneaza ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a prezentat documente care sa sustina continuitate intentiei declarate cu privire la scopul achizitiilor de servicii si in conditiile in care societatea nu a justificat cu dovezi obiective realizarea proiectului parcului eolian S, aceasta nu-si poate pastra dreptul de deducere TVA in suma de x lei, inregistrata in perioada 31.05.2011-31.12.2014.

In sustinerea contestatiei societatea invoca jurisprudenta CEJ in cazul C-110/94 Inzo si C- 37/95 Statul Belgian impotriva Ghent Coal Terminal NV precum si faptul ca legislatia in domeniul certificatelor verzi a suferit modificari care sunt independente de voinata sa.

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

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii, in conditiile in care nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa-i sustina intentia declarata de a le utiliza in folosul unor operatiuni taxabile viitoare in beneficiul sau si nici nu a demonstrat ca nematerializarea acestei intentii se datoreaza exclusiv unor circumstante independente de vointa sa.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S2 a/r organele fiscale au constatat ca SC WSRL si-a dedus TVA in suma de x lei care se compune din:

- a lei, TVA aferenta serviciilor de proiectare si documentatie de management facturate de SC I SRL;
- s lei, TVA inregistrata in baza contractului de superficie nr. 28/27.01.2012 incheiat cu SC L SRL;
- d lei, TVA aferenta serviciilor de contabilitate conform contractelor de prestari servicii nr. 82 incheiat cu SC N si contractul nr. 56 incheiat cu SC BSRL;
- f lei, TVA inregistrata de societate pentru serviciile prestate de CNTEE Transelectrica SA, reprezentand aviz racordare RET si aviz amplasament;
- g lei, TVA aferent serviciilor notariale pentru autentificare actul de superficie si traduceri;
- h lei, TVA aferent serviciilor de inchiriere a sediului social din Bucuresti, sector 1;
- j lei, TVA aferent serviciilor cadastrale facturate de SC TSRL.

Din raspunsul formulat la solicitarea de informatii rezulta ca „societatea a incheiat contracte de superficie pentru terenuri situate in judetul Constanta, a realizat masuratori de vant si alte caracteristici tehnice specifice, a intabulat drepturile de superficie la OVPI Constanta, a obtinut avizul de amplasament favorabil si certificatul de urbanism. [...] In prezent societatea intentioneaza continuarea demersurilor pentru dezvoltarea proiectului S, din surse proprii sau atragerea de noi investitori sau surse alternative de investitii ca de exemplu fonduri europene. Astfel de planificari sunt incetinite de modificarea cadrului legislativ specific, precum si de incertitudinea in ce priveste reglementarile viitoare in domeniul energiei regenerabile, astfel incat activitatea societatatii traverseaza o etapa de asteptare a clarificarii cadrului legislativ aplicabil.”

Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de x lei prin neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor efectuate, avand in vedere prevederile art. 145 alin (2) si art. 11 alin (1) din Codul fiscal din documentele prezentate a reiesit faptul ca societeta a angajat anumite costuri in perioada mai 2011-februarie 2013, iar incepand cu luna martie 2013 si pana la data inspectiei fiscale, societatea nu a facut dovada ca a mai angajat costuri premergatoare investitiei.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

„Art. 146. - (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) *pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155;*

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"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.

(2) **Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:**

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) *persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.*

c) *sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) 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 sau 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 zeewaterontzilting (INZO) împotriva Statului Belgian”.**

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara 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 aceeaasi hotarare).

La paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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 fraudă 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.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, 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.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Potrivit art. 11 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei

activitati economice. *A fortiori*, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), **si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile** si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]"

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"In aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice**".

Prin urmare, persoanele impozabile **au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata** aferenta achizitiilor de bunuri si servicii **numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, **simpliciter prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.**

In speta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu indeplineste conditiile de rambursare a TVA pentru achizitiile efectuate in perioada supusa verificarii, pe motiv ca societatea nu a prezentat nicio dovada obiectiva din care sa rezulte utilizarea acestora pentru desfasurarea unei activitati taxabile, respectiv realizarea unui proiect eolian.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

Prin solicitarea de informatii societatea mentioneaza ca a incheiat contracte de superficie pentru terenuri situate in judetul Constanta, a realizat masuratori de vant si alte caracteristici tehnice specifice, a intabulat drepturile de superficie la OVPI Constanta, a obtinut avizul de amplasament favorabil si certificatul de urbanism.

Simpliciter afirmatie din nota explicativa, in sensul ca in prezent societatea intentioneaza continuarea demersurilor pentru dezvoltarea proiectului S, din surse proprii sau atragerea de noi investitori sau surse alternative de investitii ca de exemplu fonduri europene nu poate fi

retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care nu este insotita si de acte doveditoare.

Rezulta ca, in raport de motivatiile dezvoltate prin contestatia formulata, invocarea unor concluzii din jurisprudenta comunitara in materie de TVA, altminteri corecte, **este insuficienta in masura in care contestatoarea nu a prezentat si dovezi** din care sa reiasa ca, a continuat demersurile pentru dezvoltarea proiectului S, dreptul de deducere exercitat initial poate fi pastrat datorita circumstantelor ce nu au depins de vointa societatii, desi potrivit art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*"Art. 206. – (1) **Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:**
[...] d) **dovezile pe care se intemeiaza**".*

Organele de inspectie fiscala au analizat tranzactiile nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de societate, iar din documentele prezentate a reiesit faptul ca societatea a angajat anumite costuri in perioada mai 2011-februarie 2013, iar incepand cu luna martie 2013 si pana la data inspectiei fiscale, societatea nu a facut dovada ca a mai angajat costuri premergatoare investitiei.

Invocarea de catre contestatara a modificarilor referitoare la legislatia in domeniul certificatelor verzi ca motiv independent de vointa sa, nu poate fi considerat drept motiv obiectiv deoarece, renuntarea la investitia eoliana exista anterior aparitiei Legii nr. 23/2014, asa cum rezulta si din raportul de inspectie fiscala, societatea, incepand cu luna martie 2013 nu a mai angajat costuri premergatoare investitiei.

Se retine ca jurisprudenta comunitara in materie recunoscute, intr-adevar, dreptul persoanelor impozabile de a-si pastra dreptul de deducere in amonte nu mai sunt utilizate in scopul activitatilor economice taxabile din aval, insa sub conditia ca aceasta situatie sa se datoreze unor circumstante care nu depind de vointa persoanelor impozabile, respectiv unor motive obiective, exterioare vointei acestor persoane (cauzele C-37/95 Ghent Coal Terminal NV si C-110/94 Inzo).

Prin urmare, in raport de cele anterior retinute, contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nedovedita cu documente din care sa reiasa ca indeplineste cerintele legale si jurisprudentiale in materia pastrarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta realizarii unui proiect eolian.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11, art. 145, art. 146 si art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 si pct. 66 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 206 alin. (1) lit. d) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia SC WSRL formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S2 a/d, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 2 a Finantelor Publice pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare 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.