

DECIZIA nr 77/2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SA, CIF x
inregistrata la DGRFPB sub nr.x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS5FP, cu adresele nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SA**, cu sediul in x, prin x, cu sediul (domiciliul procedural ales al contribuabilei) in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS5FP 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-S5 x, comunicata in data **02.11.2016**, emisa de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar pentru perioada 01.10.2010 - 30.06.2011;
- x lei = TVA stabilita suplimentar urmare solutionarii DNOR x.

Urmare cererii de susținere orală a contestației, conform prevederilor art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Serviciul solutionare contestatii 2 din cadrul DGRFPB a incheiat Minuta nr. MBR-DGR x.

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 SA**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la TVA aferenta investitiei in curs de executie abandonata (x lei) si TVA aferenta serviciilor referitoare la indeplinirea formalitatilor necesare depunerii documentatiei pentru constructia halelor care fac parte din investia abandonata (x lei):

Exista neconcordanța de termeni utilizati si de prevederi legale in baza carora echipa de inspectie fiscala isi fundamenteaza decizia. Astfel, acestea au decis ajustarea TVA aferenta proiectului imobiliar abandonat si, in acelasi timp, au decis si respingerea TVA deductibila aferenta acestui proiect. Or, articolele de lege invocate nu pot fi aplicate concomitent.

Societatea poate pastra dreptul de deducere aferent TVA analizata, intrucat proiectul imobiliar in cauza a fost abandonat ca urmare a crizei imobiliare din Romania din perioada respectiva, pentru a se evita pierderi obtinute ulterior. A fost o decizie proprie fundamentata pe contextul economic general, o decizie de management in legatura cu realitatea economica.

Societatea invoca jurisprudenta CJUE concluzionand ca pentru analiza dreptului de deducere este absolut irelevanta finalitatea proiectului imobiliar. Aceasta a dovedit intentia sa de a realiza operatiuni taxabile cu documente justificative corespunzatoare, respectiv autorizatia de constructie, contractul de dezvoltare, facturile, etc.

De asemenea, contestatara sustine ca indeplineste conditiile formale necesare exercitarii dreptului de deducere (facturile sunt intocmite potrivit dispozitiilor legale in vigoare).

Indicatorii de profitabilitate/ rentabilitate al acestui proiect imobiliar s-au inrautatit odata cu criza economica mondiala, astfel incat managementul societatii a decis ca trebuie abandonat proiectul imobiliar, in caz contrar acesta ar implica in continuare pierderi semnificative.

Societatea invoca jurisprudenta nationala, respectiv Sentinta civila nr. x a Curtii de Apel Timisoara, subliniind faptul ca este suficienta dovedirea intentiei de desfasurare a activitatii, nefiind necesara epuizarea, finalizarea acelei activitati.

Prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, contestatara subliniaza ca terenul pe care s-a intentionat dezvoltarea proiectului imobiliar abandonat este unul pe care aceasta a dezvoltat intre timp alte proiecte imobiliare generatoare de operatiuni taxabile.

Avizele si autorizatiile au expirat in luna iunie 2011.

Ulterior anului 2011, vechiul actionariat nu a reusit sa mobilizeze inceperea investigatiei dorite pentru care a efectuat costurile pentru care s-a respins dreptul de deducere a TVA, motivul principal fiind tocmai faptul ca societatea a fost afectata in mod direct de criza financiara si indeosebi de modul in care piata imobiliara a fost afectata.

In anul 2015, contestatara si-a schimbat iar actionariatul, iar la inventarierea patrimoniului efectuata la data de 31.12.2015, noii actionari ai societatii au hotarat scoaterea din gestiune a acestor costuri, tocmai pentru ca valoarea lor de piata era zero la acea data.

Societatea a dezvoltat doua proiecte cu destinatia de hale de depozitare pentru inchiriere, construite pe terenul detinut, respectiv Hala nr. 7 si Hala nr. 8.

De asemenea, contestatara invoca faptul ca intre speta analizata si cauza C-257/11 Gran Via Moinești exista o multitudine de similitudini:

- societatea detine un teren pe care initial a intentionat sa dezvolte un proiect imobiliar, dar care a fost abandonat din motive economice;

- terenul fiind eliberat de investitia nerentabila este folosit in prezent in scopul desfasurarii activitatilor de dezvoltare imobiliara, halele dezvoltate fiind deja inchiriate;

- desi societatea nu a achizitionat un teren, trebuie avut in vedere ca niste investitori au infiintat o societate, au achizitionat un teren si au efectuat niste costuri cu intentia de a dezvolta un proiect investitional;

- inca de la momentul achizitiei terenului in anul 2015, intentia a fost de scoatere din evidenta a imobilizarii in curs de executie efectuata de vechii actionari;

- scoaterea din evidenta a acestei imobilizari in curs de executie in vederea realizarii unor constructii viabile din punct de vedere economic pentru societate este o operatiune avand ca obiect realizarea de operatiuni taxabile de catre societate.

2. Referitor la TVA aferenta raportului de evaluare efectuat de x (x lei):

Contrar constatarilor organelor de inspectie fiscala, evaluarea activelor respective a fost necesara, astfel incat societatea sa poata cunoaste valoarea de piata a acestora, pentru a-si putea fundamenta deciziile de investitie ulterioare. Desi

evaluarea nu a putut fi asociata cu vanzarea imediata a unor active, nu inseamna ca nu a fost efectuata in scopul operatiunilor taxabile.

Nu are relevanta din punct de vedere fiscal cum este formulat scopul evaluarii in cadrul raportului de evaluare si nici cine este destinatarul raportului de evaluare, aceasta informatie nefiind obligatorie, conform Standardelor internationale de evaluare.

Faptul ca serviciile au fost negociate de o alta societate din grup este efectiv o decizie de grup, bazata pe faptul ca societatea austriaca are o relatie construita in timp cu evaluatorul si acesta este modelul de afaceri preferat la nivelul grupului pentru eficientizarea costurilor. Deciziile de acest fel nu ar trebui sa impactioneze deciziile fiscale ale organelor de inspectie fiscala.

3. Referitor la TVA aferenta cheltuielilor de protocol (x lei):

Pentru facturile primite de la furnizori aferente achizitiilor de bunuri destinate servicii in cadrul intalnirilor (sedinte, mese de afaceri, etc) de protocol legate de derularea afacerilor se poate deduce integral TVA facturata de furnizor, fara ca acest drept sa fie limitat. Societatea anexeaza in acest sens o informare ANAF din 2014 care clarifica acest aspect:

“Din punct de vedere al TVA, cheltuielile nu sunt asimilate prestarilor de servicii efectuate cu plata si nu se colecteaza TVA daca se efectueaza in scopul desfasurarii activitatii si nu se aplica prevederile referitoare la cadourile de mica valoare peste plafonul de 100 lei.”

Legislatia fiscala arata foarte clar ca TVA este deductibila daca actiunile de protocol sunt realizate in scopuri legate de activitatea economica a societatii.

Organele de inspectie fiscala incalca principiul neutralitatii taxei prin neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu protocolul.

4. Referitor la TVA aferenta refacturarii taxelor notariale (x lei):

Factura CAI x emisa de CA x se refera la refacturarea cheltuielilor cu o apostila pentru x SRL.

Contestatarul a anexat la punctul de vedere transmis echipei de inspectie fiscala un certificat constatator din care se poate observa faptul ca x si x sunt actionarii companiei x SRL (fosta denumire a contestatarei) si nu ai x.

Este o eroare a notarului care a apostilat documentele si care a mentionat un nume diferit de societate pentru care a prestat serviciile.

Organele de inspectie fiscala incalca principiul neutralitatii taxei prin neacordarea dreptului de deducere a TVA. De asemenea, constatările acestora sunt in contradictie cu cele dispuse prin Sentinta civila nr. x a Curtii de Apel Bucuresti in dosarul nr. x x.

In concluzie, acesta solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere contestata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S5 x, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar pentru perioada 01.10.2010 - 30.06.2011;
- x lei = TVA stabilita suplimentar urmare solutionarii DNOR x.

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

Organele de inspectie fiscala din cadrul AS5FP au efectuat inspectia fiscala la **SC x SA**. Controlul a fost finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar pentru perioada 01.10.2010 - 30.06.2011;
- x lei = TVA stabilita suplimentar urmare solutionarii DNOR x.

Din constatarile consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x, rezulta ca diferentele stabilite provin din TVA nedeductibila in suma totala de x lei:

- x lei - TVA aferenta achizitiilor din factura nr. x emisa de x SRL reprezentand prestari servicii conform ofertei nr. x, avand anexata oferta de asistenta tehnica si prestari servicii referitoare la indeplinirea formalitatilor necesare depunerii documentatiei pentru construirea halei 8 si 9, cu privire la care societatea nu a facut dovada ca achizitiile de servicii sunt in scopul de operatiuni taxabile, contrar dispozitiilor art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal;

- x lei - TVA aferenta unor cheltuieli de protocol in suma de x lei din factura nr. x emisa de x SRL reprezentand produse si servicii de catering, pe motiv ca societatea a inregistrat pierdere fiscala in anul 2015, astfel ca nu a respectat dispozitiile art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal;

- x lei - TVA aferenta facturii nr. x de la x avand in scris pe factura "servicii conform contract nr. x" si prezentand un raport de evaluare din care nu reiese ca aceasta evaluare este in scopul obtinerii de operatiuni taxabile, contrar dispozitiile art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal;

- x lei - TVA din factura nr. CAI x emisa de CA x avand in scris la explicatii refacturare taxe notariale si atasand la aceasta o "Nota de costuri" cu privire la o apostila pentru x SRL, motiv pentru care aceasta refacturare nu este efectuata in scopul obtinerii de operatiuni taxabile, conform art. 145 alin 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- x lei - TVA dedusa de societate si care nu a fost ajustata, conform dispozitiilor art. 148 alin 1 lit c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, desi societatea a abandonat procesul investitional in anul 2011, datorita crizei imobiliare.

3.1. Referitor la TVA in suma de x lei :

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei pentru achizitiile de servicii in vederea realizarii unui proiect imobiliar abandonat, in conditiile in care persoana impozabila nu a adus dovezi care sa probeze ca schimbarea intentiei initiale s-a datorat unor motive obiective ce nu depind de vointa sa.

In fapt, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x, societatea a inregistrat in luna decembrie 2015 drept cheltuiala nedeductibila, ct 6588, suma de x lei, inregistrata initial in contul 231 "imobilizari in curs de executie". Desi, in baza Deciziei nr. x "Decizie de scoatere din evidenta a imobilizarilor corporale in curs",

administratorii societatii au decis abandonarea executarii lucrarilor, societatea nu a ajustat TVA aferenta serviciilor neutilizate, prezentate in anexa la Decizia nr. x.

Din raspunsul formulat la nota explicativa rezulta ca "in perioada iulie 2008 - mai 2011, societatea a demarat un proces de autorizare a doua hale noi. Procesul a fost abandonat un an 2011 datorita crizei imobiliare care a afectat intreaga piata. La data deciderii scoaterii din evidenta a imobiliarilor in curs (decizia x) toate autorizatiile aferente erau expirate, neputand fi prelungite."

Deoarece serviciile nu au fost utilizate in scopul realizarii proiectului imobiliar, fiind schimbata intentia initiala, organele de inspectie fiscala au ajustat dreptul de deducere exercitat initial prin aplicarea prevederilor art. 148 alin 1 lit c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, emitand in acest sens Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x.

In drept, potrivit art. 145 si art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"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. 148. – In conditiile in care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, **deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:**

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;

c) **persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere"**.

Conform pct. 45 si pct. 53 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. 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. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform 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.”

“53. (2) În baza prevederilor art. 148 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate să ajusteze taxa nededusă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în situația în care persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere a taxei. **Ajustarea în acest caz reprezintă exercitarea dreptului de deducere** și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea sau, după caz, într-un decont de taxă ulterior. Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:

- a) modificări legislative;
- b) modificări ale obiectului de activitate;

c) **alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care nu dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere.** Se includ în această categorie și vehiculele pentru care a fost limitat dreptul de deducere conform art. 145¹ din Codul fiscal, în situația în care fac obiectul unei livrări taxabile sau are loc o modificare de destinație, respectiv sunt utilizate exclusiv pentru activități exceptate de la limitarea dreptului de deducere prevăzute la art. 145¹ din Codul fiscal. Aceste ajustări nu pot fi aplicate pentru vehiculele al căror drept de deducere a fost limitat 100% care sunt ulterior livrate,

întrucât este obligatorie aplicarea scutirii de TVA prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal.”

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să sustină intenția declarată a persoanei** în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, persoana impozabilă ce acționează ca atare are dreptul să deducă TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării unui proces investitional, și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, **din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa**, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În speta, potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală nr. F-S5 x societatea a înregistrat în luna decembrie 2015 drept cheltuielă nedeductibilă, ct 6588, suma de x lei, înregistrată inițial în contul 231 “imobilizări în curs de execuție”. Deși, în baza Deciziei nr. x “Decizie de scoatere din evidență a imobilizărilor corporale în curs”, administratorii societății au decis abandonarea executării lucrărilor, societatea nu a ajustat TVA aferentă serviciilor neutilizate, prezentate în anexa la Decizia nr. x.

Din răspunsul formulat la nota explicativă rezultă că “în perioada iulie 2008 - mai 2011, societatea a demarat un proces de autorizare a două hale noi. Procesul a fost abandonat un an 2011 datorită crizei imobiliare care a afectat întreaga piață. La data deciderii scoaterii din evidență a imobilizărilor în curs (decizia x) toate autorizațiile aferente erau expirate, neputând fi prelungite.”

Deoarece serviciile nu au fost utilizate in scopul realizarii proiectului imobiliar, fiind schimbata intentia initiala, organele de inspectie fiscala au ajustat dreptul de deducere exercitat initial prin aplicarea prevederilor art. 148 alin 1 lit c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, emitand in acest sens Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x.

Contrar motivatiei invocata de societate prin contestatie, **organele de inspectie fiscala nu au pus in discutie dreptul de deducere exercitat initial prin prisma intentiei reclamate** – realizarea unui proiect imobiliar – **ci faptul ca aceasta intentie a fost ulterior schimbata**, serviciile nemaifiind utilizate in scopul initial declarat prin renuntarea la proiect. De asemenea, concluziile formulate prin contestatie **sunt vadit eronate si fara nicio legatura cu situatia retinuta prin raportul de inspectie fiscala, organele fiscale nementionand niciunde** ca societatea nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pe motiv ca la momentul verificarii serviciile nu sunt destinate utilizarii de operatiuni taxabile (ci ca s-a schimbat intentia initiala).

Astfel, constatarea organelor de inspectie, cu consecinta fiscala pentru societate, este schimbarea intentiei initiale prin abandonarea proiectului imobiliar, iar temeiul de drept il reprezinta art. 148 din Codul fiscal, prin ajustarea dreptului de deducere.

Dimpotriva, in raport de dispozitiile legale antecitate si jurisprudenta comunitara in materie de TVA, pentru pastrarea dreptului de deducere exercitat initial, **societatea contestatoare trebuia sa dovedeasca ca abandonarea proiectului de investitie s-a datorat unor motive obiective, care nu depind de vointa sa.** Or, contestatoarea **nu a prezentat nicio dovada** din care sa rezulte ca investitia nu ar aduce beneficiile initiale estimate, respectiv documente intocmite de profesionisti ori de catre managementul societatii din care sa rezulte evaluarea investitiei la momentul initial si la momentul luarii deciziei de abandonare a investitiei (rapoarte de evaluare, devize de proiect, procese-verbale ale sedintelor si intalnirilor membrilor de conducere etc.), astfel incat sa demonstreze ca abandonarea investitiei este datorata unor circumstante dincolo de vointa sa.

Simpla afirmatie din nota explicativa, in sensul ca abandonarea investitiei s-a datorat crizei economice nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care nu este insotita si de acte doveditoare. Aceasta, cu atat mai mult cu cat s-a afirmat ca “s-a constatat ca investitia nu ar aduce beneficiile initiale estimate”, ceea ce implica, in mod logic, faptul ca decidentii societatii au luat deciziile pe baza de elemente concrete, evaluabile, nu pe simple perceptii. De asemenea, se retine si faptul ca, in plan real, fiecare afacere a fost afectata in mod diferit, dovada fiind ca nu toate afacerile imobiliare au fost sistate in aceasta perioada, astfel ca existenta crizei economice nu reprezinta o prezumtie absoluta a imposibilitatii derularii oricarui proiect imobiliar si, implicit, a circumstantelor ce nu depind de vointa persoanei impozabile.

Mai mult, trebuie subliniat si faptul ca societatea si-a modificat de mai multe ori actionariatul de la infiintare si pana la data de 31.12.2015, precum si capitalul social, procentele reprezentand cota de participare la beneficii si pierderi, fapt ce nu justifica motivul invocat in contestatiei, respectiv faptul ca “societatea a fost afectata in mod direct de criza financiara si indeosebi de modul in care piata imobiliara a fost afectata”.

De altfel, potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din referatul cauzei, “din analiza istoricului informatiilor extinse prezentate de ONRC, prin adresa nr. x, fostii

actionari au decis majorarea capitalului social in 03.09.2014 cu suma de x euro, respectiv de la x lei la x lei, iar in data de 26.11.2014, aceeasi asociati decid schimbarea formei juridice a societatii din SRL in SA, cu structura capitalului social de x euro, respectiv x lei.”

In ceea ce priveste invocarea de catre societate a similitudinii existente intre speta analizata si cauza C-257/11 Gran Via Moinesti se retin urmatoarele aspecte:

In fapt se constata ca exista diferente si nu similitudini intre cele doua cauze. Astfel, daca in C-257/11 Gran Via Moinesti cauza supusa judecatii a constatat in achizitionarea unui teren cu o investitie existenta si ulterior demolata, scopul fiind realizarea pe terenul respectiv a unei alte investitii, in situatia data, societatea a achizitionat un teren, a inceput o investitie pe care ulterior a abandonat-o.

Pentru aprecierea corecta a rationamentului CJUE prin raportare la prezenta cauza se retine, din coroborarea documentelor prezentate in fata organelor de inspectie fiscala si ulterior in administrare de probe in fata organului de solutionare a contestatiei, ca „imprejurarile precum cele in discutie in litigiul principal” (astfel cum sunt calificate de CJUE) sunt distincte.

In prezenta cauza, asa cum am aratat anterior, contestatara nu a probat cu elemente obiective ca proiectul economic initial in legatura cu care a achizitionat serviciile in cauza a fost abandonat din motive care nu depind de vointa sa. Mai mult, **o decizie specifica unui business de dezvoltare imobiliara** care impune achizitia (preluarea de catre noii investitori) a unor bunuri (terenuri) in vederea realizarii unui nou proiect imobiliar (“*gasirea unor investitori interesati de principalul activ al societatii - terenul*”; “*actualii actionari ai societatii erau interesati exclusiv de terenul pe care sa poata dezvolta proiectul imobiliar*” - altul decat cel initial) **nu este echivalenta cu existenta unor cauze ce nu depind de societate cu privire la abandonarea investitiei initiale.**

De altfel, contestatara face doar presupuneri legate de fostii actionari, mentionand ca “*intentia a fost de scoatere din evidenta a imobiliarilor in curs de executie efectuata de vechii actionari. Intentia obiectiva poate fi demonstrata cu documentele care au stat la baza negocierii pretului pachetului de actiuni cumparat, din care rezulta ca aceasta investitie nu a fost luata in considerare, avand valoarea de piata zero*”. Prin urmare, intrucat in baza Deciziei nr. x, administratorii societatii au decis abandonarea executarii lucrarilor de investitii si scoaterea din evidenta contabila pe seama cheltuielilor, a imobiliarilor in curs de executie in valoare totala de x lei, urmare faptului ca autorizatia de construire a expirat, ca s-au schimbat investitorii si politica de investitie si ca valoarea investitiei inceputa de actionarii precedenti (x) rezultata din rapoartele de evaluare a proprietatii este zero, rezulta ca **circumstantele scoaterii din evidenta pe seama conturilor de cheltuieli au depins de vointa societatii**, aceasta renuntand la investitiile in curs.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici motivatia societatii potrivit careia si-a demonstrat intentia de a construi Halele nr. 7 si 8, in baza noilor autorizatii de construire (Autorizatia de construire nr. x emisa de Primaria Comunei x - executare lucrari de construire hala depozitare x si Autorizatia de construire nr. x emisa de aceeaasi primarie - executare lucrari de construire aferente obiectivului Hala nr. 7), ca au fost finalizate halele respective si ca ulterior au fost inchiriate, cata vreme aceste aspecte au facut obiectul raportului de inspectie fiscala care a stat la baza deciziei de

impunere contestata, organele de control acordand drept de deducere pentru TVA aferenta achizitiilor efectuate in legatura cu halele respective.

Mai mult, prin modul de inregistrare in contabilitate a investitiei abandonate ("6588 = 231"), rezulta fara dubiu faptul ca abandonarea a depins de insasi vointa societatii.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, 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, desi a abandonat investitia initiala, dreptul de deducere exercitat initial poate fi pastrat datorita **circumstantelor ce nu au depins de vointa societatii.**

Prin urmare, in raport de cele anterior retinute, contestatia societatii cu privire la TVA in suma de x lei, urmeaza a fi respinsa in parte ca neintemeiata.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată in suma de x lei aferentă cheltuielilor de protocol (servicii de catering) înregistrate în anul 2015, în condițiile în care constatările organelor de inspectie fiscala sunt eronate.

În fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea nu are drept de deducere cu privire la TVA in suma de x lei aferenta unor cheltuieli de protocol in suma de x lei din factura nr. x emisa x SRL reprezentand produse si servicii de catering, pe motiv ca societatea a inregistrat pierdere fiscala in anul 2015, astfel ca nu a respectat dispozitiile art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 145 alin. 1 si 2 lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) **operațiuni taxabile.**”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In speta, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in ceea ce priveste cheltuielile in suma de x lei din factura MFB nr. x emisa de SC x SRL, avand in scris la denumirea produselor sau serviciilor urmatoarele:

“1. Produse si servicii de catering, in data de 17.11.2015, 50 bucati

2. Servicii catering servire, in data de 17.11.2016, 1 bucata

3. Servicii catering, in data de 17.11.2015, 1 bucata”,

societatea a înregistrat TVA deductibilă în suma de x lei aferentă serviciilor și produselor de catering.

Referitor la tratamentul fiscal aplicabil prestațiilor de servicii de restaurant și catering, potrivit Circularei nr. x a MFP - Cabinetul Secretar de Stat, anexată la dosarul cauzei:

*“Sunt relevante prevederile pct. 14² din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora **atât serviciile de restaurant, cât și cele de catering sunt caracterizate printr-un complex de activități în care predomină serviciile**, iar furnizarea de hrană și/sau de băuturi este doar o componentă. Serviciile de restaurant constau în furnizarea, la locația prestatorului, de hrană preparată sau nepreparată și/sau băuturi pentru consum uman, însoțite de suficiente servicii aferente care să permită consumul imediat, în timp ce serviciile de catering constau în aceleași activități, desfășurate însă în afara locației prestatorului.*

(...) Fiind considerate prestări de servicii din punct de vedere al legislației în domeniul TVA, acordarea gratuită a serviciilor de restaurant nu intră sub incidența plafonului de 100 de lei pentru cadourile de mică valoare acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol, prevăzut la pct. 6 alin. (10) lit. a) din Normele metodologice date în aplicarea art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal, așa cum se menționează de altfel și la pct. 7 alin. (7) din norme.

*Prin urmare, pentru serviciile de restaurant acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol, operatorii economici nu colectează TVA conform prevederilor art. 129 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal coroborate cu prevederile pct. 7 alin. (7) din norme, dacă fac dovada că serviciile sunt acordate gratuit în scopuri legate de activitatea economică a persoanei impozabile. Conform principiilor ce derivă din legislația națională și din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, pentru aplicarea prevederilor art. 129 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal **este obligația persoanei impozabile să demonstreze că serviciile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol sunt realizate în scopuri legate de activitatea economică a acesteia.**”*

În speta este aplicabilă și jurisprudența CJUE, în cazul Hotărârii CJUE pronunțată în cauzele conexate C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, potrivit căreia :

“4 Articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

5 Articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5. (...)”

44 **Instanța de trimitere consideră că un furnizor de servicii de catering oferă cumpărătorilor o operațiune unică**, iar nu mai multe prestații principale autonome, indiferent dacă, pe lângă furnizarea felurilor de mâncare, cumpărătorul a recurs la una sau la mai multe prestații suplimentare și facultative precum punerea la dispoziție a tacâmurilor, a veselei, a meselor de bar sau a personalului. (...)

64 Curtea a decis, în special, la punctul 14 din Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, citată anterior, că **operațiunea de catering este caracterizată de un fascicul de elemente** și de acte în cadrul cărora livrarea hranei nu este decât o componentă, **iar serviciile predomină în mare măsură**. În consecință, **operațiunea menționată**

trebuie considerată o prestare de servicii în sensul articolului 6 alineatul (1) din A șasea directivă. În schimb, situația este diferită în cazul în care operațiunea privește alimente la pachet și nu este însoțită de servicii destinate să agrementeze consumul la fața locului într-un cadru adecvat. (...)

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) Articolele 5 și 6 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 92/111/CEE a Consiliului din 14 decembrie 1992, trebuie interpretate în sensul că:

– furnizarea de feluri de mâncare sau de alimente proaspăt pregătite și care pot fi consumate imediat la standuri sau lângă vehicule de fast food sau în holurile cinematografele constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 în cazul în care, în urma unei examinări calitative a întregii operațiuni, reiese că elementele de prestare de servicii care precedă și însoțesc livrarea alimentelor nu sunt preponderente;

– exceptând cazurile în care un furnizor de servicii de catering la domiciliu se limitează la livrarea unor feluri de mâncare standardizate, fără niciun alt element suplimentar de prestare de servicii, sau atunci când alte împrejurări speciale demonstrează că livrarea felurilor de mâncare reprezintă elementul predominant al unei operațiuni, **activitățile de catering la domiciliu constituie prestări de servicii în sensul articolului 6 menționat.**

Referitor la dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, unde se precizează:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei."

Asfel ca, pentru a demonstra că serviciile de catering achiziționate de la SC x SRL sunt realizate în scopuri legate de activitatea economică a acesteia, respectiv în scopul menținerii relațiilor de afaceri cu clienți existenți și alți potențiali clienți, societatea a prezentat în timpul inspecției fiscale, respectiv în susținerea contestației, următoarele documente:

1. Contractul de prestări servicii nr. x încheiat între SC x SRL, în calitate de vânzător și contestatară, în calitate de cumpărător având ca obiect vânzarea-cumpărarea de produse și servicii de catering, în baza comenzii cumpărătorului, în conformitate cu oferta dată de vânzător și care se constituie ca anexe la prezentul contract, parte integrantă a acestuia.

În ceea ce privește durata contractului, în cuprinsul acestuia se menționează că **"prezentul contract își produce efectele de la data semnării sale și este valabil pentru evenimentele menționate în anexa din data de 17.11.2015"**.

2. Anexa 1 a contractului de prestări servicii nr. x, care conține lista produselor și serviciilor care fac obiectul acestui contract (meniu produse (...), transport în București, ambalaje, consumabile - servetele, scobitori, servire asigurată de personal calificat, debarasarea spațiului, farfuri de ceramică, aranjarea bufetului într-un stil inedit, etc).

3. Lista de participanți la evenimentul din data de 17.11.2015, evenimentul având ca scop desfășurarea unui "congres, simpozion, prezentare", în localitatea x - zona din spatele x (x); se reține că Halele nr. 7 și 8 au fost construite la adresa respectivă.

4. CD continad poze si "un filmulet" de la evenimentul "x".

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:

1. - Constatările organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca societatea nu are drept de deducere a TVA aferenta achizitiei de produse si servicii de catering, pe motiv ca, intrucat aceasta a inregistrat pierdere in anul 2015, nu a respectat dispozitiile art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal, sunt complet eronate, cata vreme legiuitorul nu a conditionat acordarea deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor de obtinerea sau nu de profit impozabil, ci de natura operatiunilor desfasurate din punct de vedere al TVA (taxabile, scutite, etc). De altfel, prin referatul cauzei, organul fiscal si-a revizuit punctul de vedere cu privire la deductibilitatea TVA aferenta cheltuielilor de protocol, mentionand numai faptul ca nu face dovada ca respectivele achizitii sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

2. Intrucat societatea a facut dovada cu documente ca produsele si serviciile de catering achizitionate sunt realizate în scopuri legate de activitatea economică a acesteia, respectiv ca activitatile desfasurate de contestatara in cadrul evenimentului organizat in data de 17.11.2015 au inclus si asigurarea unor servicii de catering pentru participantii la evenimente, existenta listei de participanti, rezulta ca acestea din urma reprezinta cheltuieli aferente desfasurarii activitatii economice in cadrul respectivelor evenimente, astfel ca **SC x SA** are dreptul a de deduce TVA aferenta acestor achizitii. In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei generale de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP exprimat prin adresa nr. x, atasata la dosarul cauzei.

Drept pentru care, contestatia formulata de **SC x SA** urmeaza a se admite in parte, cu privire la TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de produse si servicii de catering pentru evenimentul organizat in data de 17.11.2015 si a se anula in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP cu privire la aceeasi suma.

3.3 Referitor la TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere pentru TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei) aferenta serviciilor achizitionate de la x SRL, x si CA x, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, din Raportul de inspectie fiscala nr. F-S5 x rezulta ca organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma totala de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- x lei - TVA aferenta achizitiilor din factura nr. x emisa de x SRL reprezentand prestari servicii conform ofertei nr. x, avand anexata oferta de asistenta tehnica si prestari servicii referitoare la indeplinirea formalitatilor necesare depunerii documentatiei pentru construirea halei 8 si 9, cu privire la care societatea nu a facut dovada ca achizitiile de servicii sunt in scopul de operatiuni taxabile, contrar dispozitiilor art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal;

- x lei - TVA aferenta facturii nr. x de la x avand in scris pe factura servicii conform contract nr. x si prezentand un raport de evaluare din care nu reiese ca aceasta evaluare este in scopul obtinerii de operatiuni taxabile, contrar dispozitiile art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal;

- x lei - TVA din factura nr. CAI x emisa de CA x avand in scris la explicatii refacturare taxe notariale si atasand la aceasta o Nota de costuri cu privire la o apostila pentru x SRL, motiv pentru care aceasta refacturare nu este efectuata in scopul obtinerii de operatiuni taxabile, conform art. 145 alin 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

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

"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, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]."

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 inregistrata taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv si in folosul propriilor operatiuni taxabile.**

Cu privire la acest capat de cerere, la dosarul cauzei exista anexate o serie de documente, care, potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din cuprinsul referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei, au fost prezentate in timpul controlului si/sau cu ocazia formularii contestatiei, din analiza carora rezulta urmatoarele:

A. Referitor la TVA in suma de x lei, societatea a prezentat **numai** urmatoarele documente:

- factura nr. x emisa de x SRL reprezentand contravaloare prestari servicii conform ofertei nr. x; se retine ca pe factura nu exista alte detalii privind serviciile facturate;

- Oferta de asistenta tehnica si prestari servicii intocmita de x SRL, prin care se comunica faptul ca aceasta societate **poate** indeplini toate formalitatile necesare depunerii documentatiei pentru construirea halei 8 si 9 in incinta x din x.

Se retine ca, desi in sustinerea contestatiei, societatea avea posibilitatea depunerii unor documente suplimentare (*cu ocazia depunerii contestatiei si cu ocazia sustinerii orale a contestatiei*) din care sa rezulte ca achiziitiile de servicii de la x SRL au fost efectuate in scopul de operatiuni taxabile, aceasta nu a facut-o.

De altfel, deținerea unei facturi nu este suficienta pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

B. Referitor la TVA in suma de x lei, societatea a prezentat **numai** urmatoarele documente:

- factura nr. x emisa de x avand in scris pe factura "servicii conform contract nr. x
- Proiect Raport de evaluare pentru x"
- Raportul de evaluare din data de 31.12.2012, in cuprinsul caruia se mentioneaza expres urmatoarele:
 - acest raport este destinat societatii x din x - pag 7 din raport;
 - "informatii: ne-am bazat exclusiv pe informatiile furnizate de x" - pag 10 din raport;
 - "incredere: prezentul raport este exclusiv pentru uzul partii catre care este adresat si pentru scopul specific stabilit in prezentul raport si nu se accepta nicio responsabilitate catre terti nici pentru intregul raport si nici pentru o parte a acestuia" - pag 10 din raport.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile societatii potrivit carora constatarile organelor de inspectie fiscala incalca atat jurisprudenta CJUE, cat si jurisprudenta din Romania, cata vreme din documentele prezentate de acesta rezulta cu certitudine ca serviciile de evaluare au fost destinate altei societati decat societatea contestatara, serviciile nefiind achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile, contrar dispozitiile art. 145 alin 2 lit a din Codul fiscal.

C. Referitor la TVA in suma de x lei, societatea a prezentat **numai** urmatoarele documente:

- factura nr. CAI x emisa de CA x avand in scris la explicatii "refacturare taxe notariale, factura F x - Notare x";
- factura nr. x, cu privire la Nota de costuri din data de 05.09.2014, intocmita de notarul public x, in cuprinsul careia se mentioneaza: "*onorariul meu pentru legalizarea semnaturii depusa in numele firmei de catre doamna x pentru societatea x, acestea pentru x si x in baza Shareholders Resolutions a x SRL, cu privire la dosarul numarul x, precum si obtinerea apostilelor pentru x cu privire la proiectul x.*"
- certificatul constatator emis de ONRC din care rezulta ca x si x sunt actionarii societatii x SRL (fosta denumire a societatii) si nu ai x SRL.

Nu prezinta relevanta motivatiile societatii potrivit carora in speta este vorba doar de o eroare a notarului, cata vreme acesta nu a depus niciun document care sa probeze acest aspect, respectiv nu a facut dovada indreptarii asa-zisei erori de catre

notarul respectiv, motiv pentru care aceasta refacturare nu poate fi considerata ca fiind efectuata in scopul propriilor operatiuni taxabile, conform art. 145 alin 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Simpla contractare a unor servicii **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident rambursarea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

2. Astfel cum s-a retinut in cuprinsul prezentei decizii, in speta sunt aplicabile si dispozitiile jurisprudentei europene exprimate in cazurile C-85/95 John Reisdorf, C-110/94 INZO, C-268/83 Rompelman, care instituie obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si respecta principiul prevalentei substantei asupra formei, care reprezinta principiul fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara. Prin urmare, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor servicii si prezentarea facturilor emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta.

3. Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei ii revine acesteia.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

4. In speta nici cu ocazia inspectiei fiscala, nici in sustinerea contestatiei societatea nu a depus documente care sa justifice ca achizitiile care fac obiect acestui capat de cerere sunt destinate propriilor operatiuni taxabile.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca este nedeductibila TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei)

aferenta achizitiilor de la x SRL, x si CA x, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata de **SC x SA** urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 si pct. 53 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, art. 279 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

1. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SA** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, cu privire la urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar pentru perioada 01.10.2010 - 30.06.2011;
- x lei = TVA stabilita suplimentar urmare solutionarii DNOR x.

2. Admite in parte contestatia formulata de **SC x SA** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S5 x emisa de AS5FP, cu privire la TVA in suma de x lei si anuleaza decizia de impunere cu privire la aceeasi suma.

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.