

DECIZIA nr. 733 / 2014

privind solutionarea contestatiei formulata de SC x SRL,
inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti
sub nr. x/14.04.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov –Activitatea de inspectie fiscala cu adresa nr. x/14.04.2014, asupra contestatiei formulata de SC x SRL, cu sediul in jud. x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov sub nr. x/21.03.2014 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/18.02.2014 emisa de AJFP Ilfov prin Activitatea de Inspectie Fiscala, prin care s-a respins la rambursare si s-a stabilit suplimentar TVA in suma de x lei si s-a aprobat la rambursare TVA in suma de x lei.

Societatea contesta TVA in suma de x lei respinsa la rambursare.

Avand in vedere prevederile art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC x SRL.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/18.02.2014 emisă de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Ilfov -Activitatea de inspectie fiscala, și a raportului de inspectie fiscala nr. x/18.02.2014, SC x SRL solicita anularea deciziei atacate, aducând urmatoarele argumente:

Organul fiscal a apreciat in mod eronat ca societatea nu poate face dovada ca achizițiile pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA sunt destinate operatiunilor care permit deducerea. Astfel nu au acordat drept de deducerea TVA in suma de x lei pentru urmatoarele achizitii:

- x lei –TVA aferenta achizitiei unui autovehicul achizitionat in baza facturii seria x/17.06.2008;

- x lei - TVA aferenta achizitiei unui imobil conform facturii nr.x/24.09.2008 pentru faptul ca nu s-a materializat in activitate generatoare de venituri si considera neexigibila TVA dedusa pana in momentul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile;

- x lei - TVA aferenta achizitiei unui autovehicul achizitionat in baza facturii seria x/18.02.2009;

- x lei - TVA aferenta cheltuielilor cu piese schimb inregistrate in contul 6024;

- x lei - TVA aferenta serviciilor de intretinere si reparatii inregistrate in contul 611.

Contestatarul considera ca motivele invocate in decizia atacata sunt de ordin formal si echivaleaza cu o lipsa a motivarii.

Referitor la aspectele procedurale precizeaza ca decizia nr. x/18.02.2014 este lovita de nulitate intrucat nu cuprinde mentiunile obligatorii prevazute de art.87 si art.43 alin. (2) lit.e) din Codul de procedura fiscala, lipsind indicarea motivelor de fapt care au stat la baza emiterii titlului de creanta, iar nerespectarea cerintelor de forma este sanctionata cu nulitatea acestuia.

In sustinere invoca jurisprudenta comunitara potrivit careia o motivare insuficienta sau gresita e considerata a fi echivalenta cu o lipsa a motivarii actelor si atrage nulitatea sau nevalabilitatea actelor comunitare.

In ceea ce priveste aspectele de fond referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, contestatara precizeaza urmatoarele:

- in conformitate cu prevederile art.134² alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, emiterea facturii stabileste momentul exigibilitatii TVA, in speta fiind la data emiterii facturii nr.x/24.09.2008 de catre SC x SRL prin care societatea contestatara a achizitionat un imobil;

- momentul exigibilitatii taxei determina nasterea dreptului de deducere a TVA si a fost exercitat prin decontul lunii septembrie 2008, astfel incat motivarea organelor de inspectie fiscala de a considera TVA dedusa de societate ca neexigibila pana la momentul utilizarii bunurilor in folosul viitoarelor operatiuni taxabile este lipsita de temei.

In ceea ce priveste conditiile de forma privind exercitarea dreptului de deducere a TVA contestatara arata ca sunt relevante prevederile art. 146 alin.(1) din Codul fiscal si pct.46 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal potrivit carora justificarea deducerii taxei se face in baza facturii de achizitie in original care sa contina informatiile prevazute de art.155 alin.(5), iar societatea a indeplinit aceste conditii pentru bunurile si serviciile achizitionate.

In sustinere invoca si prevederile art.145 alin.(2) din Codul fiscal si a pct.45 alin.(1) din normele metodologice de aplicare a art.145 alin. (4) din Codul fiscal potrivit caruia orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta intentioneaza sa desfasoare o activitate economica, iar intentia trebuie evaluata in baza elementelor obiective cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare initierii unei activitati economice.

In situatia in speta cheltuielile angajate de societate sunt aferente desfasurarii activitatii economice pentru care s-a autorizat, intrucat fara angajarea cheltuielilor cu achizitia bunurilor imobile si a celorlalte bunuri nu ar fi posibila desfasurarea activitatii imobiliare.

Societatea contestatara invoca jurisprudenta comunitara in ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile.

Autoturismele in cauza se incadrau ca bunuri de capital in baza prevederilor art. 125¹ si art.149 alin.(1) din Codul fiscal in vigoare la data achizitiei acestora, iar in baza documentelor prezentate organului de inspectie fiscal (documente de achizitie, fisa mijloacelor fixe, etc) rezulta ca au fost dobandite in vederea desfasurarii activitatii sale economice, chiar daca din utilizarea acestora societatea nu a obtinut venituri impozabile. Mai mult, societatea are drept de deducere la data exigibilitatii (achizitiei bunurilor) chiar si in cazul in care nu au fost utilizate imediat in vederea desfasurarii activitatii.

De asemenea, contestatara arata ca a probat exploatarea autoturismelor in scopul desfasurarii activitatii (deplasari la institutii pentru depunerea de documente financiar-contabile, deplasari la banci, deplasari pentru prospectare piata imobiliara, intalniri cu potentiali clienti, deplasari la furnizori, etc) prin prezentarea de foi de parcurs.

In baza prevederilor Codului fiscal, a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal si a Hotararilor Curtii Europene de Justitie, societatea poate deduce integral si imediat TVA aferenta acestor bunuri cat si a costurilor de intretinere a acestora (reparatii si intretinere, piese schimb) ce au fost destinate in intregime patrimoniului acesteia.

Mai mult, societatea a vandut cele doua autoturisme si a colectat TVA la valoarea de vanzare astfel ca are drept de deducere a TVA exercitata initial.

Organele de inspectie fiscala nu au solicitat dovezi suplimentare care sa sustina intentia declarata a societatii de a realiza operatiuni impozabile si nu au formulat intrebari in vederea clarificarii situatiei potrivit OMFP nr.1304/2004.

Societatea arata ca are dreptul la deducerea TVA la bunurile achizitionate in aceeasi masura in care intentia sa este de a desfasura o activitate economica generatoare de operatiuni taxabile care este sustinuta de dovezi obiective din care sa rezulte ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare legate de activitatea imobiliara.

In sustinere, contestatara depune foi de parcurs pentru autoturismul x.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/18.02.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x/18.02.2014, s-au stabilit in sarcina SC x SRL obligatii fiscale suplimentare de plata in suma de x lei reprezentand TVA solicitata la rambursare prin decontul de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare aferent lunii mai 2013.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, sustinerile organului de inspectie fiscala, motivatiile contribuabilei, precum si actele normative incidente cauzei se retin urmatoarele:

Obiect de activitate principal dezvoltare (promovare) imobiliara.

3.1. Referitor la conditiile de forma ale actului de impunere contestat

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte daca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/18.02.2014 este lovita de nulitate, in conditiile in care nu este motivata.

In fapt, AJFP Ilfov prin Activitatea de Inspectie Fiscala a emis, prin intermediul mijloacelor informatice, decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala inregistrata sub nr. x/18.02.2014, in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/18.02.2014, avand inscise urmatoarele informatii:

“1. Date de identificare ale contribuabilului:

CUI: x,

Denumire : x SRL

(...)

2.2.2. Motivul de fapt

1. Astfel s-a diminuat TVA deductibila aferenta perioadei verificate cu suma de x lei reprezentand facturile mentionate mai sus, intrucat societatea nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 republicata privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, prin care se mentioneaza: “ Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile (...)”.

Contestatară arata ca decizia atacata este lovita de nulitate invocand lipsa motivarii de fapt ce a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal contestat.

In drept, privitor la nulitatea deciziei de impunere pentru neindeplinirea conditiilor de forma invocate de contribuabila, in speta sunt incidente prevederile art.43 si art.46 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza:

"ARTICOLUL 43 - Continutul si motivarea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

a) *denumirea organului fiscal emitent;*

b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*

c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*

d) *obiectul actului administrativ fiscal;*

e) **motivele de fapt;**

f) *temeiul de drept;*

g) *numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

h) *semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h)."

"ARTICOLUL 46 -Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se constata la cerere sau din oficiu."

Avand in vedere dispozitiile legale mai sus invocate, reiese ca elementele care conduc la nulitatea actului administrativ fiscal sunt expres si limitativ prevazute de lege.

De asemenea, se retine ca elementele precizate la art.43 alin.(2) din OG nr.92/2003 formeaza continutul actului administrativ-fiscal fara ca textul de lege sa contina vreo precizare expresa cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Cu privire la continutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice" prin OPANAF nr. 1.021/2013 se prezizeaza :

"2.2.2. "Motivul de fapt": se înscrie detaliat modul în care contribuabilul a efectuat și tratat din punct de vedere fiscal o operațiune cu influență în veniturile sau cheltuielile activității economice, cu prezentarea consecinței fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta."

Din analiza deciziei atacate, rezulta ca decizia nr. x/18.02.2014 cuprinde toate elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv motivul de fapt prevazut la art. 43 alin. (1) lit.e) din Codul de procedura fiscala, astfel incat nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei observatia contestatoarei cu privire la nerespectarea conditiilor legale pentru intocmirea actului administrativ fiscal, respectiv cu privire la inscrierea unei motivari reale si efective a starii de fapt fiscale, intrucat nulitatea opereaza numai in cazul lipsei anumitor informatii prestabilite de lege, ori in cazul in speta aceasta nu se poate prevala de lipsa inserarii motivului de fapt ca element de nulitate a deciziei intrucat a fost emisa cu inscrierea corecta a acestuia, respectiv neacceptarea deducerii TVA pe motiv ca nu a facut dovada ca au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile neconstituind o motivare insuficienta sau gresita.

In consecinta, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/18.02.2014 indeplineste cerintele legale aplicabile actelor administrative, fapt pentru care contestatia contribuabilei se respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata stabilit prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/18.02.2014

Cauza supusa solutionarii este daca DGRFPB prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor si serviciilor achizitionate, in conditiile in care organul de inspectie fiscala nu a efectuat o analiză a intentiei societatii spre a desfasura operatiuni taxabile.

In fapt, la verificarea efectuata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 21.03.2008-34.05.2013, SC x SRL a inregistrat TVA nedeductibila in suma totala de x lei si au considerat ca este nedeductibila pe motiv ca societatea nu a prezentat dovezi

obiective din care sa rezulte ca achizitia este destinata utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Componenta TVA nedeductibilă stabilită în urma verificării organelor de inspecție fiscală este următoarea:

1.- x lei - reprezintă TVA aferentă facturilor seria x/17.06.2008 si nr. x/18.02.2009 emise de SC x SRL pentru achizitia a doua autoturisme, respectiv marca x x si marca x;

2.- x lei - reprezintă TVA aferentă facturii nr. x/24.09.2008 emisa de SC xSRL pentru achizitia unui imobil in baza contractului de vanzare-cumparare autentificat sub nr.x/24.09.2008;

3.- x lei - reprezintă TVA aferentă cheltuielilor efectuate cu piese de schimb, intretinerea si reparatiile inregistrate in contul 6024 – „cheltuieli privind piesele de schimb” si contul 611- „cheltuieli cu intretinerea si reparatiilor”.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a retinut ca societatea a achizitionat de la persoane fizice bunuri imobiliare constand in apartamente si terenuri in baza contractelor de vanzare cumparare nr.x/06.06.2008, x/11.07.2008, x/11.07.2008 si nr.x/22.08.2008, iar referitor la autoturismele achizitionate precizeaza ca au fost instrainate in data de 19.12.2012, veniturile din vanzarea acestora fiind singurele venituri realizate pe perioada verificata.

Prin contestatie, SC x SRL sustine ca legislatia de TVA nu restrictioneaza exercitarea dreptului de deducere a TVA de realizarea imediata de venituri impozabile la momentul achizitiei, ci de intentia obtinerii de astfel de venituri, probata prin mijloace obiective, iar organele de inspectie fiscala nu au solicitat dovezi suplimentare in vederea clarificarii situatiei.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45 din HG nr. 44/2004:

"Art. 145. - (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. (...).

(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."

Norme metodologice:

"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 **intentionează 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."

"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. (...)

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-147¹ din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea

referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.”

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor în raport de utilizarea acestora pentru operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se rețin următoarele:

În primul rând, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncastrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reglementările fiscale permit, în circumstanțe anume determinate, deducerea acesteia *chiar și în situația în care o persoană impozabilă nu a fost încă înregistrată în scopuri de taxă*, cu condiția ca persoana în cauză să-și dovedească intenția de a desfășura o activitate economică ce presupune realizarea de operațiuni taxabile, iar investițiile pregătitoare sunt necesare inițierii acestei activități economice. *A fortiori*, o persoană impozabilă deja înregistrată în scopuri de TVA, are dreptul la deducere în aceeași măsură în care intenția de a desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezultă că achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

După data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în vederea aplicării uniforme a legii, având în vedere că țara noastră este obligată, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA. În acest sens jurisprudența Curții Europene de Justiție 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. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde 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 susțină intenția declarată a persoanei** în cauză 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.

Conform pct. 20 din cauza Curtii Europene de Justitie C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, dreptul de deducere ramane dobandit cand contribuabilul n-a putut sa utilizeze bunurile sau serviciile in cadrul operatiunilor sale taxabile din motive straine vointei sale. Totodata, potrivit pct. 22 din aceeași hotarare, cand aceste circumstante sunt straine de vointa contribuabilului, care l-au impiedicat sa utilizeze bunurile sau serviciile care au generat deducerea taxei aferenta achizitiilor destinate realizarii operatiunilor sale taxabile, nu exista niciun risc de fraudă sau de abuz putand sa justifice o rambursare ulterioara.

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, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a **conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie efective si sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

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.

Totodata, din jurisprudenta comunitara 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.**

Din punct de vedere semantic, "**intentia**" de a desfasura operatiuni taxabile, ce conditioneaza dreptul de deducere a TVA, implica existenta unui decalaj temporal intre momentul in care aceasta incepe sa poata fi evaluata in baza activitatilor pregatitoare necesare punerii ei in practica si momentul materializarii propriu-zise a intentiei, prin inceperea obtinerii de venituri din operatiuni taxabile.

Reglementarile fiscale in materie [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] stabilesc ca **dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata** pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, **deci anterior realizarii de operatiuni taxabile**, coroborate, bineinteles, cu alocarea achizitiilor in acest scop si cu obligatia detinerii de facturi corect si complet intocmite.

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-147 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica, prin angajarea costurilor si inceperea investitiilor pregatitoare inerente realizarii activitatii economice pe care intentioneaza sa o desfasoare.

De asemenea, conform prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si

conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat **"organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".**

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a societatii** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC Petek Romania SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pe motiv ca la bunurile si serviciile nu sunt destinate realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere si au considerat TVA dedusa ca fiind neexigibila pana la momentul utilizarii lor in folosul viitoarelor operatiuni taxabile, respectiv TVA nu este deductibila pe motiv ca societatea nu a realizat venituri impozabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca organele de inspectie fiscala nu au solicitat societatii informatii suplimentare scrise cu privire la scopul achizitiilor si legatura lor cu operatiunile economice ale societatii, utilizarea acestora pentru realizarea obiectului principal de activitate, acela de dezvoltare (promovare) imobiliara si nici atasarea de documente justificative care sa ateste ca achizitiile sunt in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu precizeaza in niciun fel **care anume conditii/formalitati concrete** nu au fost indeplinite de societate pentru exercitarea dreptului de deducere, in raport cu dispozitiile legale in materie de TVA, respectiv:

1- in ceea ce priveste TVA in suma de x lei aferenta achizitiei unui imobil s-a retinut in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. x/18.02.2014 ca nu s-a acordat deductibilitate pe motiv ca nu s-a materializat in activitate generatoare de venituri, astfel incat organul de inspectie fiscala conditioneaza exercitarea dreptului de deducere de momente ulterioare inregistrarii propriu-zise a cheltuielilor de investitii, respectiv de momentul in care investitia produce venituri impozabile, ceea ce este contrar reglementarilor fiscale interne [art. 145 alin. (4) si art. 153 alin. (1) din Codul fiscal si pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] si principiilor jurisprudentei comunitare in materie invocate chiar si in RIF (pg.6) conform carora "dreptul de deducere se naste din momentul in care intentia poate fi evaluata pe baza costurilor si/sau investitiilor pregatitoare necesare initierii activitatii economice, deci anterior realizarii de operatiuni taxabile". Pe de alta parte desi organul de inspectie fiscala arata ca societatea a mai achizitionat in anul 2008 patru imobile acesta nu a analizat si nu a solicitat informatii privind destinatia de utilizare a acestora imobilelor achizitionate (pentru activitatea de inchiriere, vanzare, preluare etc);

2- cu privire la TVA in suma de x lei aferenta autoturismelor achizitionate, organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea a realizat in perioada verificata numai venituri din instrainarea acestora in anul 2012, dar nu accepta deducerea pe motiv ca achizitiile nu sunt destinate realizarii de operatiuni care permit exercitarea dreptului de deducere;

3- referitor la TVA in suma de x lei aferenta cheltuielilor cu piesele de schimb si, cu intretinerea si reparatiile, organul de inspectie fiscala nu a retinut in ce au constat serviciile,

daca serviciile au fost prestate efectiv si daca serviciile in cauza reprezinta costuri premergatoare necesare realizarii activitatii imobiliare pentru care a fost autorizata. De asemenea, desi invoca prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala nu au analizat in ce mod serviciile in cauza nu au un scop economic si nu sustin intentia declarata a societatii de a desfasura in viitor operatiuni taxabile.

De asemenea, in masura in care au considerat ca dovezile prezentate de societate nu sustin intentia declarata a acesteia de a realiza operatiuni taxabile, organele de inspectie fiscala nu au solicitat dovezi suplimentare si nu au formulat intrebari clare, concise, concrete si la obiect pentru reprezentantul societatii contestatoare, in vederea clarificarii situatiei, potrivit Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Nota explicativa", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala.

Motivatii organelor de inspectie fiscala nu pot fi retinute intrucat vizeaza doar o incadrare in temeiul de drept pentru neacceptarea la deducere a TVA in suma de x lei, **fara sa contina niciun motiv de fapt, individualizat**, pentru care bunurile si serviciile in cauza au fost considerate ca nefiind destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii, iar pe de alta parte, in urma actiunii de inspectie fiscala anticipata pentru solutionarea solicitarii societatii de rambursare de TVA prin decontul de TVA, **organele de inspectie nu au verificat conditiile si formalitatile ce trebuiau indeplinite de societate la momentul exercitarii deducerii si s-au pronuntat asupra caracterului nedeductibil al taxei** prin emiterea deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala.

Avand in vedere cele anterior prezentate, faptul ca organele de inspectie fiscala nu au solicitat contestatarei clarificarea situatiei si nu au analizat operatiunile realizate de societate si intentia declarata a acesteia luand in considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operatiuni se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013, unde se stipuleaza:

„**11.5.** În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Prin urmare, AJFP Ilfov prin Activitatea de Inspectie Fiscala va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a societatii, tinand cont de prevederile legale in vigoare, sustinerile acesteia si de retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), alin. (1¹) si alin. (1²), art. 145 -art.147 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, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013, art.216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/18.02.2014 emisa de AJFP Ilfov prin Activitatea de Inspectie Fiscala, pentru suma de x lei reprezentand TVA respinsa la rambursare urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.