

## D E C I Z I A nr. 2931 / 1000 / 08.12.2014

privind soluționarea contestației depuse de SC X SRL din comuna ..., jud. ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ...–Inspecție Fiscală, cu adresa nr.... / ...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în comuna ..., nr...., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată prin dl. ... – în calitate de împuternicit.

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr.... / ...2014.

Contestația a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ...–Inspecție Fiscală, în baza RIF nr.... / ...2013, și vizează suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare;
- Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... / ...2013 încheiată de către AJFP ...–Inspecție Fiscală.

Contestația este autenticată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL și semnătura dl. ... – în calitate de împuternicit, conform procurii autenticată sub nr.... / ...2014, anexată la dosarul contestației.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care Decizia de impunere nr.... / ...2013 și Dispoziția privind măsurile nr.... / ...2013, au fost comunicate în data de ...2014 (conform semnăturii și ștampilei societății de pe adresa de înaintare nr.... / ...2014), iar contestația a fost înregistrată la AJFP ... sub nr.... / ...2014.

În speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și dispozițiile exprese ale art.17 din OUG nr.74/2013, coroborat cu art.12 din HG nr. 520/2013.

### I. Prin contestația formulată, SC X SRL arată următoarele:

Petenta invocă faptul că, în speță societatea are ca obiect principal de activitate "producția de energie electrică" cod CAEN 3511 și a inițiat un proiect energetic în vederea dezvoltării unui parc eolian în com. ..., jud. ....

Petenta susține că:

- a realizat prima etapă pentru demararea investițiilor în sensul că a identificat terenul în zona comunei ... din jud. ... și a încheiat contractul de concesiune și suprafață nr. ... / ...2011 cu Consiliul Local ..., pentru concesiunea unui teren

pe teritoriul comunei în zona ..., jud. ..., pe o durată de ... ani, obținând astfel dreptul de utilizare al terenului;

- pentru realizarea pașilor necesari investițiilor, a încheiat contracte de consultanță, consiliere și suport, cu colaboratori specializați în acest domeniu. De asemenea urmare a unor contracte de prestări servicii încheiate cu colaboratori autorizați și specializați, a obținut studiul geotehnic, studiul de fezabilitate, precum și documente necesare și premergătoare investițiilor în sine.

- în lipsa unor informații, sau a unor documentații și realizarea unor studii necorespunzătoare se pot genera uneori pierderi mari financiare și de timp în realizarea investițiilor propuse.

Din acest motiv petenta susține că a apelat la colaboratori autorizați și specializați pentru întocmirea documentațiilor necesare și obținerea avizelor și acordurilor necesare lucrărilor de investiții, documente prevăzute ca obligatorii de alte legi speciale în domeniu, respectiv pentru:

- întocmirea documentației pentru obținerea Avizului de gospodărire a apelor;
- documentație pentru studiu topo;
- documentație pentru Studiu geotehnic;
- documentație pentru Studiu de soluție pentru amplasament și branșament;
- documentație pentru Studiu hidrologic – A.N.A.R.;
- documentație pentru obținerea avizului de la Comisia pentru siguranța barajelor – A.N.A.R.;
- documentație pentru obținerea avizului privind Prevenirea și combaterea calamităților – A.N.A.R.;
- documentație pentru obținerea Acordului de mediu;
- documentație pentru Studiu de impact;
- documentație pentru Studiu de fezabilitate, etc.

Petenta susține că, doar ca urmare a întocmirii documentațiilor necesare și ca urmare a susținerii acestora de către colaboratorii autorizați și specializați, cu care a încheiat contracte pentru prestarea acestor servicii, a putut obține acte și avize emise de administrația publică centrală, județeană sau locală, respectiv Certificate de Urbanism, cu toate avizele menționate în acesta:

- aviz telecomunicații;
- aviz de la Autoritatea Națională de Îmbunătățiri Funciare (ANIF);
- aviz de la Oficiul de Studii Pedologice și Agrochimice (OSPA);
- aviz de la Autoritatea Aeronautică Civilă Română (AACR);
- avizul Ministerului Culturii și Cultelor;
- aviz de la Inspectoratul pentru Situații de Urgență (ISU);
- aviz de la Oficiul de Cadastru și Publicitate Imobiliară (OCPI);
- aviz de la Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală (DADR).

Petenta invocă și faptul că, în prezent, investitorii în energie eoliană din România sunt obligați să obțină circa 85 avize și autorizații, în scopul de a iniția

și implementa un proiect. Această practică precum și perioadele lungi de răspuns ale autorităților locale, implică un interval de 2 - 3 ani pentru a trece de la faza de inițiere a unui proiect la implementare.

De asemenea petenta menționează etapele tipice în dezvoltarea și implementarea investiției în energia eoliană sunt:

1. Identificarea locației parcului eolian;
2. Realizarea studiului geotehnic;
3. Realizarea studiului de pre-fezabilitate;
4. Obținerea dreptului de proprietate sau suprafață/drept de utilizare/uzufruct, etc;
5. Înscris în Cartea Funciară;
6. Executarea procedurii de expropriere (acolo unde este cazul);
7. Elaborarea și avizarea PUZ (Plan Urbanistic Zonal);
8. Realizarea studiului de fezabilitate (recuperare, randament al investițiilor, etc);
9. Realizarea studiului cu privire la soluția electrică de racordare (alegere amplasament punct de racordare la rețeaua de electricitate, investiția fie rămâne în proprietatea investitorului sau devine proprietate publică);
10. Proiectarea parcului eolian - elaborarea planurilor de construcție;
11. Obținerea avizelor de proiect și a autorizațiilor:
  - a) Certificat de urbanism (PUZ aprobat de consiliul local);
  - b) Autorizație de construcție;
  - c) Raport de impact de mediu necesar pentru a obține o decizie a municipality în ceea ce privește considerațiile de mediu ale investițiilor. Această etapă include consultări publice în raport cu zonele învecinate, dacă acestea sunt arii protejate (rezervații ale biosferei, parcuri naționale, zonele protejate Natura 2000, etc);
  - d) Certificat care să ateste că turbinele nu se află în zone care se suprapun cu coridoare de migrație a păsărilor;
12. Obținerea avizului din partea aviației civile;
13. Autorizație de înființare și licența de exploatare eliberate de ANRE;
14. Aviz de la operatorul sistemului național;
15. Conectarea la rețeaua de interes public:
  - a) Studiul de soluție de racordare;
  - b) Avizul de amplasament;
  - c) Aviz tehnic de racordare;
  - d) Stabilirea termenilor și semnarea acordului cu compania care distribuie și furnizează energie electrică;
16. Achiziția echipamentului:
  - a) Desfășurarea lucrărilor de construcții;
  - b) Asamblare;
17. Încheierea contractului pentru energia produsă și a contractului de service;

18. Racordarea la rețeaua electrică;

19. Punerea în funcțiune.

Petenta susține că are obiect principal de activitate "producția de energie electrică", motiv pentru care a demarat acest proces investițional și a apelat pe teritoriul României, pentru realizarea acestora la colaboratori specializați în consultanță juridică, energetică și economică pentru întocmirea documentațiilor și susținerea acestora pentru obținerea diverselor avize, acorduri, documente necesare pentru continuarea și desfășurarea activității.

Petenta prezintă motive de facto care stau la baza contestației, motivele de nelegalitate a actelor fiscale contestate sunt de ordin procedural și de fond, după cum urmează:

În primul rând, în ceea ce privește încălcarea prevederilor Codului Fiscal în vigoare în perioada verificată, referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA, petenta consideră neîntemeiată constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea a încălcat prevederile de la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, în vigoare în perioada verificată.

Ca și caracteristică generală care a stat la baza concluziei inspecției fiscale de a nega dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile de la acest punct, echipa de inspecție fiscală a analizat deductibilitatea TVA în raport cu existența documentelor justificative prevăzute în mod specific pentru justificarea deducerii cheltuielilor cu prestări de servicii pentru scopul determinării impozitului pe profit. În acest sens, echipa de inspecție fiscală menționează că societatea nu a prezentat justificări în vederea identificării dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile indicând încălcarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal.

În sensul celor de mai sus, petenta consideră eronat modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA în raport de prevederile legale de care s-a prevalat în susținerea concluziilor sale cu privire la neadmiterea la deducere a TVA aferentă achizițiilor societății.

În al doilea rând, așa cum sunt consemnate constatările organelor de inspecție fiscală în RIF întocmit, petenta consideră că nu rezultă că echipa de inspecție fiscală ar fi analizat modul în care achizițiile specifice, pentru care nu au permis deducerea TVA și pentru care societatea a prezentat justificări din care să rezulte natura acestor operațiuni, au fost utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile realizate în perioada verificată.

În acest caz, petenta consideră că sunt încălcate prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia soluția legală adoptată de organul fiscal trebuie să fie: *“întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

Mai mult, se arată că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului 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 raport cu cele precizate, petenta consideră că echipa de inspecție fiscală nu a analizat conținutul economic al acestor achiziții în vederea identificării modului în care acestea contribuie la realizarea activității de baza a societății, respectiv dezvoltarea unui parc eolian. În acest sens, prin prisma activității desfășurate, petenta consideră că prin natura anumitor achiziții de bunuri și servicii este evident că sunt în scopul realizării operațiunilor taxabile.

În al treilea rând, petenta consideră nelegal modul de fundamentare a constatărilor echipei de inspecție fiscală în raport cu justificările prezentate de societate în vederea probării naturii lor și a modului în care au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile. În acest sens, petenta consideră eronată și neîntemeiată legal invocarea prevederilor specifice pentru deducerea cheltuielilor cu prestări de servicii pentru scopuri de impozit pe profit (art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal) în scopul justificării dreptului de deducere a TVA.

Așadar, petenta invocă prevederile art.105 din Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală are obligația de a analiza toate circumstanțele în care s-au realizat operațiunile supuse inspecției fiscale în vederea stabilirii stării de fapt fiscale pentru certificarea dreptului de deducere a TVA. La art.102.1 din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală se precizează:

*“La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale”.*

În acest sens, petenta menționează că organele de inspecție fiscală au solicitat societății să prezinte pentru toate prestările de servicii de care au beneficiat documente justificative. Totuși, din modul în care s-au consemnat constatările echipei de inspecție fiscală, rezultă că acestea nu au luat în considerare documentele prezentate de societate și care prezentau justificări asupra naturii operațiunilor realizate; reiese că echipa de inspecție fiscală a urmărit solicitarea de documente suplimentare și pentru acele achiziții care, prin natura lor sau în baza aranjamentelor contractuale dintre părți, nu necesită documentație suplimentară (serviciile de contabilitate, serviciile de pază, serviciile de închiriere a spațiului în care societatea își are sediu social declarat)

Pentru acele prestări de servicii pentru care societatea a prezentat justificări cu privire la natura acestora, petenta consideră că echipa de inspecție

fiscală nu și-a îndeplinit corespunzător dreptul de apreciere, așa cum este prevăzut la art.6 din Codul de procedură fiscală.

Echipa de inspecție fiscală s-a rezumat la a constata că documentele prezentate nu sunt întocmite în conformitate cu prevederile contractuale, sau a consemnat doar că sunt: "... *incomplete*", fără să analizeze conținutul economic al acestor prestări și astfel, modul în care acestea contribuie la realizarea de operațiuni taxabile ale societății, aspect esențial în acordarea dreptului de deducere a TVA.

Într-o atare situație, petenta consideră că au fost încălcate prevederile art.49 alin.(2), art.64 și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală:

Art.49 alin.(2): "*Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege*"

Art.64: "... *Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituite probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*"

Art.65 alin.(1): "*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*"

Astfel, petenta consideră că motivația enunțată de echipa de inspecție fiscală în RIF, cu privire la desconsiderarea existenței de justificări privind exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate este lipsită de just temei întrucât echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze dacă din documentele prezentate reiese scopul economic al operațiunilor și modul în care acestea contribuie în scopul operațiunilor taxabile ale societății, în sensul art.145 din Codul fiscal.

Or, în cazurile de față, petenta susține că analiza inspectorilor fiscali s-a rezumat la analiza deductibilității TVA față de îndeplinirea cerințelor legale prevăzute pentru deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii la calculul impozitului pe profit (art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal), legând astfel într-un mod neîntemeiat legal condițiile care reglementează deductibilitatea cheltuielilor pentru scopul impozitului pe profit, de prevederile specifice în materie de deducere a TVA.

În textul Codului fiscal, nu există nicio prevedere legală cu privire la faptul că societatea ar trebui să prezinte documentele consacrate pentru justificarea deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și în scopul deducerii TVA aferentă.

În sensul celor de mai sus, petenta face mențiunea că prevederile legale în materie de TVA în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA au fost armonizate cu prevederile Directivei a 6-a (devenită Directiva 112/2006/CE începând cu 1 ianuarie 2007).



Mai mult, începând cu 1 ianuarie 2007, petenta reține că prin Tratatul de Aderare al României la Uniunea Europeană, România s-a obligat, printre altele, să respecte acquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile emise de Curtea Europeană de Justiție.

Petenta, întrucât îi sunt bine cunoscute reticențele autorităților de a acorda dreptul de deducere a TVA, în baza motivației că dreptul de deducere a TVA se poate exercita doar dacă este direct legat de obținerea de venituri, învederează și cazuri din jurisprudența și legislația europeană valabile în acest sens cum ar fi: C-37/95 *Belgische Staat v. Gent Coal Terminal NV*, C-110/94 *Intercommunale voor zeewaterrontziling (INZO) v. Belgian State* și C-268/83 *D.A. Rompelman and E.A. Rompelman - Van Deelen v. Minister van Financien*, cauze pentru care deciziile Curții Europene de Justiție au fost că TVA plătită pentru acțiuni premergătoare unei activități economice poate fi dedusă de către persoana impozabilă, chiar și în cazul în care nu s-au obținut venituri.

Astfel petenta, susține că dacă se au în vedere și deciziile Curții Europene de Justiție care fac corp comun cu prevederile Directivei Europene de TVA aplicabile în statele membre, societatea care angajează cheltuieli necesare pentru investiții pregătitoare inițierii activității economice are dreptul de deducere a TVA aferentă acestora.

Intenția de a desfășura activități economice este demonstrată prin obiectul de activitate declarat de societate și totodată prin promovarea realizării unor investiții complexe, chiar dacă derularea acestora se produce pe o durată mai lungă de timp, dar care vor genera venituri doar după ce investițiile vor fi finalizate.

Prin urmare petenta susține că, în mod normal, organele de inspecție fiscală nu ar trebui să depășească ceea ce este necesar în vederea identificării situației de fapt fiscale în scopul acordării dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate, în acest scop, considerând că neîndeplinirea unor condiții contractuale comerciale între părți nu este de natură să perturbe stabilirea stării de fapt privind serviciile achiziționate de societate de la furnizorii săi.

În al patrulea rând, petenta consideră eronat temeiul de drept reprezentat prin încălcarea prevederilor alin.(2) pct.46 din OMFP nr.3055/2009, invocat de organele de inspecție fiscală pentru motivarea concluziei de neadmitere la deducere a TVA aferentă achizițiilor societății.

Astfel, OMFP nr.3055/2009 alin.(2) pct.46, se referă la documentația financiar-contabilă și respectiv ținerea evidenței contabile a operațiunilor. În acest sens, condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA sunt reglementate de Titlul VI al Codului Fiscal, mai precis de art.145 și art.146.

Prevederile alin.(2) pct.46 din OMFP nr.3055/2009 nu condiționează modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA; în situația în care acestea ar conține prevederi suplimentare față de cele prevăzute în Codul fiscal, acestea ar

fi nule de drept întrucât, potrivit art.1 alin.(3) din Codul fiscal, în materie de taxe și impozite prevederile Codului fiscal prevalează asupra oricăror prevederi contrare din alte acte normative.

Petenta susține că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este relevantă doar îndeplinirea condițiilor prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal. Nerespectarea prevederilor unor acte normative care nu conțin prevederi speciale referitoare la modul de exercitare al deducerii TVA cum sunt actele referitoare la ținerea contabilității nu pot să afecteze sau să condiționeze în vreun fel deducerea TVA.

Deasemenea petenta menționează că potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativă de către furnizor a TVA.

Astfel, în condițiile în care beneficiarul deține toate documentele și îndeplinește toate condițiile enumerate de dispozițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere TVA, în care nu se invocă argumente privind lipsa în materialitatea lor, nu se justifică printr-un scop rezonabil și echitabil, înlăturarea dreptului de deducere pentru TVA.

**I.1** În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei pentru serviciile de asistență juridică facturate de SCA ... din ...;

În primul rând, petenta precizează că pe parcursul inspecției fiscale, societatea a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală justificări pentru toate facturile întocmite de SCA ... pentru serviciile realizate și prestate în baza înțelegerii părților, respectiv asistență și reprezentare juridică în legătură cu structurarea și dezvoltarea până la stadiul de permise, avize și autorizații a unui proiect de parc eolian.

Pentru această situație, petenta consideră că urmare a modului în care echipa de inspecție a analizat documentele prezentate, s-au încălcat prevederile art.49 și 64 din Codul de procedură fiscală.

În al doilea rând, petenta susține că analiza echipei de inspecție fiscală s-a axat foarte mult pe analiza îndeplinirii unor formalități, fără să analizeze ceea ce era esențial în fapt pentru acordarea dreptului de deducere a TVA și anume, natura operațiunilor realizate și modul în care acestea concură la realizarea de activități taxabile.

Ca atare, nu se detaliază motivele pentru care echipa de inspecție fiscală consideră documentele prezentate neconforme și prin urmare, nu admite la deducere TVA din aceste facturi.

Față de cele susținute de echipa de inspecție fiscală, petenta face următoarele precizări cu privire la documentele prezentate:

- relațiile comerciale derulate între societate și SCA ..., sunt realizate în baza contractului de asistență juridică nr.... / ...2010 și al actului adițional nr.... /



...2011, al căror obiect de activitate îl reprezintă acordarea de servicii de asistență și reprezentare juridică în legătură cu structurarea și dezvoltarea până la stadiul de permise, avize și autorizații a unui proiect de parc eolian.

- dacă obiectul contractului nu face distincție la care parc eolian urmează a se desfășura serviciile de asistență, fiind folosită expresia ... [...] a unui parc eolian", fără particularizarea zonei în care s-a concesionat terenul, petenta menționează că echipei de inspecție i-au fost puse la dispoziție documente din care rezultă fără echivoc că societatea în prima etapă pentru demararea investiției a identificat terenul în zona ..., jud. ... și a încheiat cu Primăria contracte de asociere și suprafață.

- societatea a încheiat cu Consiliul Local ..., contractul nr.... / ...2011, pentru concesionarea unui teren în zona ..., jud. ..., pe o durată de ... ani, obținând astfel dreptul de utilizare al terenului în vederea dezvoltării unui parc eolian;

- fișele de timp reprezintă justificarea serviciilor prestate aferente fiecărei facturi și cuprind întreaga perioadă a lunii din 1- 30, iar factura este emisă la începutul lunii conform înțelegerii părților, stipulate în contract; documentele prezentate conțin informații complete cu privire la lucrările realizate, tipul acestora, orele lucrate, tariful orar.

Așadar, petenta consideră că societatea a prezentat toate justificările necesare probării naturii serviciilor prestate și este total lipsit de relevanță în justificarea deducerii TVA a acestor servicii prestate, momentul emiterii facturii. (petenta susține că atașează justificări).

Petenta consideră injustă și abuzivă constatarea echipei de inspecție fiscală de a solicita pentru prestările de servicii și alte documente din care să reieșă că acestea sunt operațiuni preliminare care oferă garanția finalizării ansamblului energetic. Astfel, atâta vreme cât serviciile realizate sunt consemnate în documente justificative atașate facturilor emise de acesta către societate, petenta consideră că nu este necesară emiterea unui document suplimentar pentru aceste lucrări.

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, petenta susține că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale este complet eronat.

Astfel, prevederile legale în materie de TVA nu conțin trimiteri specifice cu privire la modul în care trebuie analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, acesta fiind rolul organului de control fiscal care trebuie să determine situația de fapt fiscală relevantă pentru acordarea deducerii TVA, în conformitate cu art.105 din Codul de procedură fiscală.

Prevederile Codului fiscal arată ca și condiție formală pentru exercitarea dreptului de deducere necesitatea deținerii unei facturi (art.146 din Codul fiscal) care să consemneze achiziția respectivă și care să fie întocmită în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal. În acest sens, petenta consideră eronată analiza condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA în raport

de prevederile specifice privind deducerea cheltuielilor pentru scopul impozitului pe profit, așa cum injust a procedat echipa de inspecție fiscală.

Petenta susține că achiziția acestor servicii este realizată în scopul operațiunilor taxabile realizate de societate, iar această lucră poate fi probat luând în calcul toate circumstanțele relevante în care societatea a contractat aceste servicii, considerând că documentele puse la dispoziție de societate în legătură cu achizițiile de la SCA ... sunt suficiente în vederea stabilirii stării de fapt fiscale pentru cauza de față și permit exercitarea dreptului de deducere a TVA în conformitate cu art.145 și art.146 din Codul fiscal.

Având în vedere modul eronat în care a fost analizată tranzacția realizată de societate cu SCA ... de către echipa de inspecție fiscală, petenta consideră inadmisibil să se refuze dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de servicii realizate.

**I.2 În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei pentru serviciile facturate de SC E SRL din ...;**

În acest sens, petenta consideră eronată analiza condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA în raport de prevederile specifice privind deducerea cheltuielilor pentru scopul impozitului pe profit, așa cum injust a procedat echipa de inspecție fiscală.

Astfel, având în vedere conținutul specific al serviciilor prestate, petenta susține că la analiza modului în care aceste achiziții de servicii sunt realizate în scopul operațiunilor taxabile, echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze scopul economic pentru care aceste servicii au fost achiziționate.

Spre exemplu, având în vedere că societate dezvoltă un parc eolian în zona ..., jud. ... și ținând cont de cele prezentate prin contestație, petenta menționează că, doar ca urmare a întocmirii documentațiilor necesare și ca urmare a susținerii acestora de către colaboratorii autorizați și specializați, cu care a încheiat contracte pentru prestarea acestor servicii, a putut obține acte și avize emise de administrația publică centrală, județeană sau locală, anexate contestației.

Petenta susține că echipa de control ar fi putut să analizeze existența acestor documente. Astfel, petenta consideră că aceste acte și avize emise de administrația publică centrală, județeană sau locală constituie un mijloc de probă în stabilirea stării de fapt fiscale în ceea ce privește admiterea deducerii TVA pentru aceste servicii.

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, că nu au fost atașate dovezi în sensul că nu s-a prezentat avizul tehnic de racordare, respectiv Contractul de Racordare la SEN și ținând cont de cele prezentate prin contestație, petenta consideră că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile

legale este complet eronată. În acest sens, petenta arată că contractul încheiat cu SC E SRL este încă în derulare, nefiind finalizate serviciile contractate.

Ca atare, petenta consideră neîntemeiat modul în care echipa de inspecție fiscală a realizat verificarea legalității deducerii TVA pentru serviciile achiziționate de societate respectiv, considerând că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate circumstanțele relevante, documente care ar fi probat necesitatea achiziției acestor servicii în folosul activităților societății, și care astfel justifică deducerea TVA aferentă în conformitate cu prevederile art.145 și 146 din Codul fiscal.

Având în vedere modul eronat în care au fost analizate de către echipa de inspecție fiscală tranzacțiile realizate, petenta considerând inadmisibil să se refuze dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de servicii realizate.

**I.3** În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei pentru serviciile facturate de SC M SRL din ...;

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, petenta consideră că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale este complet eronat. Astfel, așa cum a precizat, prevederile legale în materie de TVA nu conțin trimiteri specifice cu privire la modul în care trebuie analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, acesta fiind rolul organului de control fiscal care trebuie să determine situația de fapt fiscală relevantă pentru acordarea deducerii TVA, în conformitate cu art.105 din Codul de procedură fiscală.

Astfel, prevederile Codului fiscal arată ca și condiție formală pentru exercitarea dreptului de deducere necesitatea deținerii unei facturi (art.146 din Codul fiscal) care să consemneze achiziția respectivă și care să fie întocmită în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

În acest sens, petenta consideră eronată analiza condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA în raport de prevederile specifice privind deducerea cheltuielilor pentru scopul impozitului pe profit, așa cum injust a procedat echipa de inspecție fiscală.

Având în vedere conținutul specific al serviciilor prestate, petenta susține că la analiza modului în care aceste achiziții de servicii sunt realizate în scopul operațiunilor taxabile echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze scopul economic pentru care aceste servicii au fost achiziționate.

Spre exemplu, având în vedere că societatea dezvoltă un parc eolian în zona ..., jud. ... și ținând cont de cele prezentate prin contestație, petenta menționează că, doar ca urmare a întocmirii documentațiilor necesare și ca urmare a susținerii acestora de către colaboratorii autorizați și specializați, cu care a încheiat contracte pentru prestarea acestor servicii, a putut obține acte și

avize emise de administrația publică centrală, județeană sau locală. (anexate la contestație).

Petenta menționează că au fost realizate documentații referitoare la lucrări topo, continuarea prelucrării datelor din ridicarea topo, s-au făcut verificări și măsurători de teren pentru obținerea avizului AACR, s-a lucrat la elaborarea documentației de AC pentru pilonul de măsură, procedură PUZ, s-a continuat întocmirea documentațiilor pentru obținerea avizelor pentru DTAC. (documente anexate).

Ca atare, petenta susține că echipa de control ar fi putut să analizeze existența acestor documente, considerând că aceste acte, documentații și avize emise constituie un mijloc de probă în stabilirea stării de fapt fiscale în ceea ce privește admiterea deducerii TVA pentru aceste servicii.

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, că nu au fost atașate dovezi în sensul că din analiza documentelor prezentate nu se identifică stadiul proiectului în care se află societatea, petenta susține că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale este complet eronată.

Petenta consideră neîntemeiat modul în care echipa de inspecție fiscală a realizat verificarea legalității deducerii TVA pentru serviciile achiziționate, considerând că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate circumstanțele relevante, documente care ar fi probat necesitatea achiziției acestor servicii în folosul activităților societății, și care astfel justifică deducerea TVA aferentă în conformitate cu prevederile art.145 și 146 din Codul fiscal.

Având în vedere modul eronat în care au fost analizate de către echipa de inspecție fiscală tranzacțiile realizate, petenta consideră inadmisibil să se refuze dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de servicii realizate.

**I.4** În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei pentru serviciile facturate de SC E... SRL din ...;

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, petenta consideră că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale este complet eronat. Astfel, așa cum a precizat, prevederile legale în materie de TVA nu conțin trimiteri specifice cu privire la modul în care trebuie analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, acesta fiind rolul organului de control fiscal care trebuie să determine situația de fapt fiscală relevantă pentru acordarea deducerii TVA, în conformitate cu art.105 din Codul de procedură fiscală.

Astfel, prevederile Codului fiscal arată ca și condiție formală pentru exercitarea dreptului de deducere necesitatea deținerii unei facturi (art.146 din Codul fiscal) care să consemneze achiziția respectivă și care să fie întocmită în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

În acest sens, petenta consideră eronată analiza condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA în raport de prevederile specifice privind deducerea cheltuielilor pentru scopul impozitului pe profit, așa cum injust a procedat echipa de inspecție fiscală.

Având în vedere conținutul specific al serviciilor prestate, petenta susține că la analiza modului în care aceste achiziții de servicii sunt realizate în scopul operațiunilor taxabile echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze scopul economic pentru care aceste servicii au fost achiziționate.

Petenta precizează că SC E... SRL, companie controlată de investitori francezi, este acționar al SC X SRL. SC E... SRL este societatea coordonatoare a tuturor proiectelor de dezvoltare și implementare a parcurilor eoliene din zona de vest.

Petenta arată că nu poate să nu menționeze și faptul că acest dezvoltator a inițiat și realizat în zona ..., proiectul unui parc eolian în valoare de ... milioane de euro.

Ca atare, echipa de control ar fi putut să analizeze situația în fapt și să constate că este firească refacturarea unor servicii sau costuri (costuri salariale angajați E..., costuri administrative, analiza productivității) realizate de finanțator, respectiv SC E... SRL, către societățile finanțate pe teritoriul României.

Astfel, petenta consideră că documentele prezentate constituie un mijloc de probă în stabilirea stării de fapt fiscale în ceea ce privește admiterea deducerii TVA pentru aceste servicii.

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, că nu au fost atașate dovezi în sensul că din analiza documentelor prezentate nu se identifică stadiul proiectului în care se află societatea, petenta consideră că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale este complet eronată.

Astfel, petenta consideră neîntemeiat modul în care echipa de inspecție fiscală a realizat verificarea legalității deducerii TVA pentru serviciile achiziționate, susținând că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate circumstanțele relevante, documente care ar fi probat necesitatea achiziției acestor servicii în folosul activităților societății, și care astfel justifică deducerea TVA aferentă în conformitate cu prevederile art.145 și 146 din Codul fiscal.

Având în vedere modul eronat în care au fost analizate de către echipa de inspecție fiscală tranzacțiile realizate, petenta consideră inadmisibil să se refuze dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de servicii realizate de la SC E... SRL.

**I.5** În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei pentru serviciile facturate de SC G SRL din ...;

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, petenta consideră că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale este complet eronat. Astfel, așa cum a precizat, prevederile legale în materie de TVA nu conțin trimiteri specifice cu privire la modul în care trebuie analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, acesta fiind rolul organului de control fiscal care trebuie să determine situația de fapt fiscală relevantă pentru acordarea deducerii TVA, în conformitate cu art.105 din Codul de procedură fiscală.

Astfel, prevederile Codului fiscal arată ca și condiție formală pentru exercitarea dreptului de deducere necesitatea deținerii unei facturi (art.146 din Codul fiscal) care să consemneze achiziția respectivă și care să fie întocmită în conformitate cu prevederile art.155 alin (5) din Codul fiscal.

În acest sens, petenta consideră eronată analiza condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA în raport de prevederile specifice privind deducerea cheltuielilor pentru scopul impozitului pe profit, așa cum injust a procedat echipa de inspecție fiscală.

Având în vedere conținutul specific al serviciilor prestate, petenta susține că la analiza modului în care aceste achiziții de servicii sunt realizate în scopul operațiunilor taxabile echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze scopul economic pentru care aceste servicii au fost achiziționate.

Petenta precizează că începând cu anul 2011, în intenția sa de implementare și dezvoltare în ..., jud. ..., în zona ..., a unui parc eolian, își transferă sediul social din ..., în localitatea ..., Nr...., jud. ... (spațiul închiriat drept sediu social) și implicit se înregistrează la Registrul Comerțului ... cu nr. ....

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, că desfășurarea activității societății, respectiv gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor nu se realizează la sediul social declarat, situat în ..., nr. ..., jud. ..., petenta susține că este complet eronată, raportat la modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale.

Petenta consideră neîntemeiat modul în care echipa de inspecție fiscală a realizat verificarea legalității deducerii TVA pentru serviciile achiziționate, susținând că echipa de inspecție fiscală nu a analizat toate circumstanțele relevante, documente care ar fi probat necesitatea achiziției acestor servicii în folosul activităților societății, și care astfel justifică deducerea TVA aferentă în conformitate cu prevederile art.145 și 146 din Codul fiscal.

Având în vedere modul eronat în care au fost analizate de către echipa de inspecție fiscală tranzacțiile realizate, petenta consideră inadmisibil să se refuze dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de servicii realizate de la SC G SRL.



**I.6** În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei, respectiv ... lei pentru serviciile facturate de SC G... SA din ..., respectiv SC V SRL din ...;

Petenta consideră eronată analiza condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA în raport de prevederile specifice privind deducerea cheltuielilor pentru scopul impozitului pe profit, așa cum injust a procedat echipa de inspecție fiscală.

Petenta menționează că serviciile prestate de SC G... SA și SC V SRL, reprezintă servicii de pază facturate pentru care furnizorul percepe un tarif lunar și justifică prestația cu devize anexate (petenta susține că anexează documentele).

În susținerea celor de mai sus, petenta arată că anexează inclusiv planul de pază întocmit și vizat de autoritățile competente.

În ceea ce privește natura operațiunilor realizate, consideră că natura prestării serviciilor realizate de cei doi furnizori este precizată clar în contractele încheiate și respectiv, facturile emise.

Petenta susține că pentru serviciile prestate de cei doi furnizori și având în vedere că modul de realizare al acestor servicii nu implică tarifare diferită în funcție de activitățile realizate, fiind vorba de un singur tip de activitate realizat și descris ca atare în contracte și facturi, sau în funcție de număr de ore petrecut, personal implicat, documentele prezentate de societate justifică aceste servicii.

În acest sens, petenta consideră că și de această dată sunt încălcate prevederile art.6, art. 49 și art.64 din Codul de procedură fiscală. Ca atare, consideră nelegal modul eliptic în care echipa de inspecție fiscală consemnează neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de servicii realizate de la cei doi furnizori.

Petenta menționează că societatea a prezentat contractele, facturile emise de cei doi furnizori pentru serviciile prestate, precum și devizele întocmite (petenta susține că anexează documentele); petenta consideră că sunt îndeplinite condițiile art.145 și art.146 din Codul fiscal cu privire la dreptul de deducere a TVA, injust considerate drept încălcate de echipa de inspecție fiscală.

Așadar, având în vedere modul de prezentare al constatărilor echipei de inspecție fiscală în actele administrative contestate, petenta consideră inadmisibil să se refuze dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de servicii realizate în beneficiul său de la SC G... SA și SC V SRL.

**I.7** În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei, respectiv în sumă de ... lei pentru serviciile facturate de SC I SRL din ..., respectiv SC M... SRL din ...;

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, petenta consideră că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale este complet eronat. Astfel, așa cum a precizat, prevederile legale în materie de TVA nu conțin trimiteri specifice cu privire la modul în care trebuie analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, acesta fiind rolul organului de control fiscal care trebuie să determine situația de fapt fiscală relevantă pentru acordarea deducerii TVA, în conformitate cu art.105 din Codul de procedură fiscală.

Petenta arată că societatea s-a înființat pe teritoriul României, cu respectarea legilor specifice, respectiv Legea nr.31/1990 a societăților comerciale asumându-și toate obligațiile ce decurg din aceasta, respectiv obligații de evidență contabilă și raportare conform Legii nr. 82/1991 a contabilității și obligații fiscale conform Codului Fiscal și al altor acte normative din domeniul fiscal, susținând că:

- societatea nu a înființat un compartiment specializat pentru organizarea acestor evidențe și a apelat conform contractelor încheiate, la societăți specializate și autorizate pentru realizarea acestor servicii;
- este total abuziv, nelegal și nefondat modul eliptic în care echipa de inspecție fiscală consemnează neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de servicii realizate de la cei doi furnizori;
- societatea a prezentat contractele, facturile emise de cei doi furnizori pentru serviciile prestate precum și toate documentele specifice, întocmite, ce decurg din această activitate;
- sunt îndeplinite condițiile art.145 și art.146 din Codul fiscal cu privire la dreptul de deducere a TVA, injust considerate drept încălcate de echipa de inspecție fiscală.

Așadar, având în vedere modul de prezentare al constatărilor echipei de inspecție fiscală în actele administrative contestate, petenta consideră inadmisibil să se refuze dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de servicii realizate în beneficiul său de la SC I SRL și SC M... SRL.

**I.8** În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei pentru alte achiziții de bunuri și servicii de la diferiți furnizori interni (SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, etc.);

Față de constatările echipei de inspecție fiscală, petenta consideră că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale este complet eronat. Astfel, așa cum a precizat, prevederile legale în materie de TVA nu conțin trimiteri specifice cu privire la modul în care trebuie analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, acesta fiind rolul organului de control fiscal care

trebuie să determine situația de fapt fiscală relevantă pentru acordarea deducerii TVA, în conformitate cu art.105 din Codul de procedură fiscală.

În consecință, având în vedere conținutul specific al serviciilor prestate, petenta consideră că la analiza modului în care aceste achiziții de servicii sunt realizate în scopul operațiunilor taxabile echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze scopul economic pentru care aceste servicii au fost achiziționate.

Petenta susține și faptul că societatea dezvoltă un parc eolian în zona ..., jud. ... și ținând cont de cele prezentate prin contestație, menționează că societatea nu era în faza de a realiza achiziții de echipamente de producție, pentru a începe activitatea declarată.

Ca atare, petenta consideră total abuziv, nelegal și nefondat modul eliptic în care echipa de inspecție fiscală consemnează neacordarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile de servicii realizate de la cei acești furnizori.

Petenta menționează că a prezentat contractele, facturile emise de acești furnizori pentru serviciile prestate, precum și toate documentele specifice, întocmite, ce decurg din această activitate și consideră că sunt îndeplinite condițiile art.145 și art.146 din Codul fiscal cu privire la dreptul de deducere a TVA, injust considerate drept încălcate de echipa de inspecție fiscală.

Așadar, având în vedere modul de prezentare al constatărilor echipei de inspecție fiscală în actele administrative contestate, petenta consideră inadmisibil să se refuze dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de servicii realizate în beneficiul său.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ...–Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... / ...2013, au consemnat următoarele:**

În fapt, organele fiscale au stabilit diferențe suplimentare de TVA, cu consecința respingerii integrale a TVA solicitată la rambursare, urmare a constatării de către organele de inspecție fiscală a faptului că, până la finalizarea inspecției fiscale nu s-a făcut dovada concretizării intenției de a realiza proiectul de dezvoltare a unui parc eolian, nu s-a justificat necesitatea, oportunitatea, realitatea serviciilor achiziționate (servicii de consultanță, contabilitate, chirie, etc.), precum și faptul că nu au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA aferentă serviciilor achiziționate.

TVA deductibilă înregistrată de societate în perioada verificată provine în principal ca urmare a achiziționării de prestări servicii în vederea inițierii proiectelor constând în dezvoltarea și operarea unui parc eolian în zona ..., jud. ....

**II.1** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei pentru serviciile de asistență juridică facturate de SCA ... din ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă unor servicii facturate de SCA ..., servicii de asistență și reprezentare juridică în legătură cu structurarea și dezvoltarea până la stadiul de permise, avize și autorizații a unui proiect de parc eolian.

SC X SRL deduce TVA în sumă de ... lei (2011: ... lei; 2012: ... lei; 2013: ... lei) aferentă serviciilor facturate de SCA ....

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că contractul de asistență juridică nr..../...2011 și actul adițional nr.... / ...2011 au ca obiect acordarea de servicii de asistență și reprezentare juridică în legătură cu structurarea și dezvoltarea până la stadiul de permise, avize și autorizații a unui proiect de parc eolian.

Din verificarea prestațiilor de servicii facturate, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele aspecte:

- obiectul contractului nu face distincție la care parc eolian urmează a se desfășura serviciile de asistență, fiind folosită expresia: „[...] a unui parc eolian”, fără particularizarea zonei în care s-a concesionat terenul;
- facturile întocmite de societatea prestatoare sunt emise în primele zile ale lunii, iar fișele de timp (care ar reprezenta justificarea la modul general pentru serviciile prestate aferente fiecărei facturi) cuprind întreaga perioadă a lunii din 1- 30;
- fișele de timp prezintă activitățile prestate la modul general (pregătirea documentelor, secretariat corporativ, pregătire împuterniciri, declarații, cereri, atestări documente, redactare documente, asistență în fața autorităților publice), fără ca acestea să conțină descrierea concretă a serviciilor pretins a fi executate de prestator, data exactă când s-a efectuat, timpul de lucru alocat fiecărei prestații în parte de către prestator. Acest cadru general de prezentare a serviciilor se regăsește înscris pe fișele de timp de la o lună la alta, având astfel un caracter repetitiv, fără prezentarea în mod clar și concis a operațiunilor desfășurate;
- existența de neconcordanțe între valoarea facturilor emise de către prestator și fișele de timp anexate la facturile de servicii, respectiv valoarea serviciului prestat conform fișelor de timp calculate conform formulei - timp lucrat\*tarif orar - este diferită de valoarea facturată, fapt pentru care nu se justifică valoarea facturată;
- unele fișe de timp conțin numele administratorilor societății SC X SRL, ..., ca fiind reprezentant al SCA ..., în calitate de avocat și care ar fi prestat o serie de servicii pentru societate, fapt ce se suprapune cu atribuțiile pe care le are, în calitate de administratori la SC X SRL.

Pentru prestările de servicii s-au prezentat documente din care nu reiese că acestea sunt operațiuni preliminare care oferă garanția finalizării ansamblului energetic în scopul obținerii de venituri; organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la data finalizării inspecției fiscale, stadiul proiectelor este tot cel de prospectare și selectare a zonei de amplasare a parcului.

**II.2** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei pentru serviciile facturate de SC E SRL din ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă unor servicii facturate de SC E SRL, în baza unor contracte și acte adiționale la contracte, servicii de consultanță, asistență și reprezentare, constând în:

- servicii de administrare de proiecte constând în dezvoltarea și operarea unui parc eolian;
- servicii de consultanță și reprezentare a beneficiarului în relația cu operatorul de rețea în vederea obținerii avizului tehnic de racordare a parcului eolian;
- servicii de consultanță, asistență și reprezentare a beneficiarului în relația cu operatorul de rețea – CNTEE Transelectrică SA în vederea negocierii și semnării de către beneficiar contractului de racordare la SEN;

SC X SRL deduce TVA în sumă de ... lei (2011) aferentă serviciilor facturate de SC E SRL, în baza contractului nr.../...2011 și a actelor adiționale nr.../...2011 și nr.../...2011 la contract.

Întrucât la facturile emise de SC E SRL și înregistrate în evidența contabilă nu au existat documente justificative, prin notă explicativă au fost solicitate toate documentele care au stat la baza întocmirii facturilor de prestări servicii.

S-a procedat la verificarea realității și necesității contractării acestor servicii și s-au constatat următoarele aspecte:

- pentru dovedirea necesității și oportunității achiziționării acestor servicii societatea nu a prezentat documente justificative care să conțină descrierea în clar a serviciilor efectuate, cu prezentarea concluziilor pentru dezvoltarea unor parcuri eoliene în zona ...;
- serviciile au fost facturate de SC E SRL, doar în lunile septembrie 2011 (aferente actului adițional nr.../...2011) și decembrie 2011 (actul adițional nr.../...2011);
- din conținutul actelor adiționale se constată că: *„Proiectul cu privire la care Beneficiarul solicită serviciile Prestatorului constă în obținerea de către Beneficiar a unui aviz tehnic de racordare prin care să se autorizeze racordarea la rețeaua de energie electrică a unui parc eolian cu o capacitate de ... MW situat în comuna ...”*, în acest sens societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte că a solicitat avizul tehnic de racordare pentru dezvoltarea

parcului eolian cu o capacitate de ... MW în localitatea .... Avizul prezentat de societate, care însă nu mai are valabilitate, se referă la un grup de centrale electrice eoliene dispecerizabile având o putere totală de ... MW, în jud. ..., obiectiv care nu face obiectul contractului încheiat între societăți;

- așa cum se arată și în nota explicativă, Notele tehnice analizează cumulat parcurile la nivelul jud. ..., respectiv ansamblul CEE ... MW și nu parcul eolian din zona ... de ... MW. De asemenea în conținutul acestora este menționat faptul că pentru racordarea la rețea este nevoie de întăriri care implică costuri suplimentare, iar „nerealizarea acestor întăriri de rețea conduce la imposibilitatea racordării la RET a ansamblului de CEE ... MW”, fapt ce a ridicat suspiciuni organelor de inspecție fiscală cu privire la dezvoltarea unui parc eolian, de o asemenea capacitate;

- avizul CTES nr.../2013 emis la data de ...2013 are o valabilitate de 60 de zile. Societatea a fost întrebată prin Nota explicativă care este motivul pentru care nu s-a întreprins nicio acțiune în vederea obținerii unui nou Aviz Tehnic de Racordare, dar s-au atașat la Nota explicativă trei adrese emise de Transelectrică către alte societăți. Avizul CTES nr.../2013 este emis pentru ansamblul CEE ... MW și nu pentru ansamblul ... MW parc eolian din zona .... De asemenea, în Nota explicativă se specifică faptul că a fost schimbat furnizorul de turbine, fapt care nu se constată din niciunul din documentele anexate și nici nu se argumentează care este motivul pentru care a fost necesară această schimbare;

- conform art.12 din HG 90/2008 în vederea obținerii avizului tehnic de racordare, solicitantii anexează la cererea de racordare următoarele documente: avizul de amplasament, în copie; datele tehnice și energetice caracteristice locului de producere sau de consum al utilizatorului; certificatul de urbanism în termen de valabilitate, în copie; planul de situație la scară, cu amplasarea în zona a locului de producere/consum; actul de proprietate sau orice alt înscris care atestă dreptul de folosință asupra terenului, pentru care se solicită racordarea, în copie; autorizația de construire a obiectivului, în termen de valabilitate, în copie; studiul de soluție pentru racordarea la rețeaua electrică și care conform art.14 alin.(3) din același act normativ se elaborează de către operatorul de rețea și se plătește de solicitant.

- echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că societatea nu a prezentat niciunul din documentele prevăzute de lege cu privire la amplasarea parcului eolian în zona ..., cu o capacitate de ... MW (cf. contract) și nici alte documente relevante în vederea demarării unor acțiuni de obținere a avizului;

- deși în Nota explicativă se menționează că SC E SRL depune cereri, note explicative, adrese, solicitări și documentații/completări conform procedurilor legale ce reglementează racordarea în relația cu operatorul de transport de sistem CNTEE Transelectrică și încheie contractul de racordare a capacității de producere a energiei electrice la SEN, nu au fost atașate dovezi în acest sens;



- în documentația prezentată, respectiv Aviz CTES .../2013, expirat din luna martie 2013 și Notele tehnice se face referire la un parc eolian de ... MW în comuna ... și nu la parcul eolian de ... MW, așa cum este prevăzut în contractul încheiat între SC X SRL și SC E SRL, echipa de inspecție fiscală a precizat faptul că și dacă ar fi așa, atunci valoarea facturată de către SC E SRL prin factura nr. .../...2011, reprezentând: „servicii consultanță plata 1 (semnare contract)” este eronată, deoarece la pct.... din Actul adițional nr. .../...2011 se menționează:

*“3.1. În schimbul serviciilor, Beneficiarul va datora Prestatorului un preț egal cu:*

*3.1.1. suma de ... euro plus TVA pentru fiecare MW instalat al parcului eolian;*

*3.2. Prețul va fi achitat de către Beneficiar după cum urmează:*

*3.2.1. 50% din valoarea totală va fi achitată în termen de 30 de zile de la data semnării prezentului act adițional [...].”*

- SC X SRL achită contravaloarea de ... lei echivalentul a ... euro + TVA. Un simplu calcul arată că dacă parcul eolian este de ... MW contravaloarea facturii trebuia întocmită cu suma de ... euro+TVA (... lei) ce ar reprezenta plata 1 conform contract, respectiv 50% din suma totală de ... euro + TVA. Prin urmare serviciile facturate nu reflectă realitatea, factura reprezintă contravaloarea unor servicii aferente unui parc eolian de ... MW, așa cum este și prevăzut în contract, dar pentru care nu au fost prezentate documentele aferente acestor servicii;

- din consultarea bazei de date ANAF, SC E SRL din ... are ca obiect principal de activitate „Activități de consultanță pentru afaceri și management”, în anul 2011 a avut o singură persoană angajată. Realitatea prestațiilor de servicii nu a fost dovedită întrucât nu s-au prezentat documente justificative din care să reiasă natura operațiunilor prestate concret și ceea ce s-a întreprins în fapt;

- până la data finalizării inspecțiilor fiscale societatea nu a prezentat Avizul Tehnic de Racordare valabil, care ar putea dovedi finalizarea intenției de a înființa parcuri eoliene în zona ... și de a întreprinde demersuri investiționale pentru construirea parcurilor în scopul producerii energiei eoliene;

Astfel, prestările de servicii nu sunt justificate ca fiind necesare, oportune și realizate în fapt, nu susțin intenția declarată a societății de a desfășura vreodată activități economice și de a obține venituri din producerea energiei electrice prin parcul eolian amplasat pe terenul concesionat din zona ... din jud. ....

**II.3** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei pentru serviciile facturate de SC M SRL din ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă unor servicii facturate de SC M SRL, servicii de asistență și consultanță

pentru implementarea proiectelor de energie, în toate etapele de execuție ale acestora până la obținerea autorizației de construire.

SC X SRL deduce TVA în sumă de ... lei (2011: ... lei, 2012: ... lei, 2013: ... lei) aferentă serviciilor facturate de SC M SRL, în baza contractului de asistență nr..../...2011 și a actului adițional nr..../...2012.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că întrucât facturile emise sunt însoțite de un document denumit „raport de activitate”, din care nu se identifică și nu sunt detaliate clar și concret, nu sunt cuantificate activitățile prestate (conțin aceeași înșiruire de activități, cu mici modificări de la o lună la alta), s-au solicitat, prin notă explicativă, documentele justificative pentru dovedirea realității prestațiilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că și de această dată societatea nu răspunde la obiect, ci face trimitere la Lg.50/1991 privind autorizarea lucrărilor de construcție și afirmă că procedurile de autorizare sunt stabilite în mod corespunzător și obligatoriu în legislația în domeniul autorizărilor lucrărilor de construcții, protecția mediului, producția de energie electrică etc, iar modul de abordare comercială a dezvoltării unei investiții rămâne la latitudinea fiecărui investitor. De asemenea, precizează că din punctul de vedere al documentelor justificative, în plus față de Rapoartele de activitate au fost puse la dispoziția beneficiarului documentațiile tehnice, avizele și autorizațiile obținute pe durata prestării serviciilor.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că dacă toate documentele menționate de administrator, mai sus, se regăseau la societate și erau prezentate echipei de inspecție fiscală nu s-ar mai fi solicitat alte documente justificative prin Notă explicativă.

Urmare verificării relațiilor economice desfășurate între societăți, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

- pentru dovedirea realității și necesității serviciilor înscrise în facturi, societatea a anexat Rapoarte de activitate, care nu prezintă caracteristicile activității desfășurate de prestator, deși în contract este prevăzută printre altele și modalitatea de justificare a serviciilor prestate „[...] *rapoarte de activitate și informații privind stadiul proiectelor în curs*”, cât și o anexă la contract cu etapele ce probabil necesitau a fi respectate. Din analiza documentelor prezentate nu se identifică stadiul proiectului în care se află societatea; care sunt documentele obținute până în prezent, respectiv avize, autorizații sau întreprinderea demersurilor în a le obține; demersurile pentru racordarea parcului cu o capacitate de ... MW la SEN. Astfel, nu rezultă că serviciile înscrise în facturi au fost prestate efectiv;
- în toată perioada 2011–2012 raportul de activitate conține următoarele explicații: negocieri privind terenul aferent proiectului, evaluat măsurători de vânt pentru fundanentarea deciziei de instalare a pilonului de măsură în amplasamentul propriu, identificat amplasamente potențiale pentru pilonul de

măsură, montat pilon de măsură, verificarea echipamentului de măsurare a vântului, monitorizarea datelor de măsurare a vântului, analiza rezultatelor măsurătorilor, lucrări topo, început lucrări pentru DTAC pilon măsurare vânt, procedură PUZ, fără însă ca aceste prestații să se concretizeze în ceva cert, precum amplasare stâlp măsurare vânt, care să dovedească necesitatea efectuării serviciilor. Justificările din rapoartele de activitate se dovedesc a fi eronate și nereale. Mai mult toate lucrările efectuate reprezentând montare pilon, verificare echipament de măsurare a vântului se efectuează de către firme specializate în acest domeniu care să dispună de cunoștințele și aparatură de specialitate, iar dacă nu există stâlpul nu se pot face astfel de măsurători de către nicio firmă. De asemenea, lucrările pentru documentația tehnică pentru obținerea autorizației de construcție la pilonul de măsurare vânt nu s-au concretizat în ceva cert și necesar;

- în decursul anului 2011 și până în luna martie 2012 societatea facturează „*servicii suplimentare*”, fără însă a prezenta documentele justificative care au stat la baza întocmirii facturilor, precum contracte, acte adiționale, situații de lucrări, etc;

- conform modificărilor aduse la contractul de asistență prin actul adițional nr.../...2012 se decontează cheltuielile de deplasare efectuate de prestator în locațiile unde sunt prestate serviciile. Facturile întocmite din martie 2012 au aceeași explicație ca și cele din perioada anterioară, respectiv „*servicii suplimentare*”. Parte din facturi, nici de această dată, nu au anexate documente justificative, iar cele care au o justificare reprezintă de fapt facturi și bonuri de cazare, masă, combustibil, bilete de avion, fără însă a fi menționate persoanele care s-au deplasat, scopul deplasării, serviciile prestate în scopul realizării de venituri;

- în perioada ...2013 - ...2013 explicația pentru serviciile facturate de SC M SRL în raportul de activitate este: „*analiza eficienței energetice a parcului, lucrări pentru studiul de soluție de racordare*”, fără a se regăsi documente care să certifice realizarea acestor prestații, precum concluziile urmare a analizării eficienței energetice a parcului, studiu de soluție, note tehnice, adrese, documente din care să reiasă că a fost contactat operatorul de rețea pentru dezvoltarea parcului eolian cu o capacitate de ... MW din .... Societatea nu are amplasat stâlp de măsurare a vântului în locația menționată în contract și prin urmare serviciile realizate nu au un suport real.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu justifică necesitatea, efectuarea acestor servicii în scopul realizării investiției, respectiv dezvoltarea unui parc eolian în zona ... și obținerea de venituri din producerea energiei electrice.

**II.4** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei, respectiv în sumă de ... lei, pentru serviciile facturate de SC E... SRL din ..., respectiv de SC W SRL;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă unor servicii facturate de SC E... SRL și SC W SRL, servicii de gestiune și administrare de proiecte, constând în dezvoltarea și operarea unui parc eolian, astfel:

- TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor facturate de SC E... SRL, în baza contractului nr..../...2011;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC E... SRL deține 99 % din numărul de acțiuni la SC X SRL.

Analizând facturile întocmite și natura prestațiilor de servicii facturate de SC E... SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că cea mai mare parte din facturi reprezintă de fapt refacturări de servicii de la diverse societăți, precum servicii cazare, masă, combustibil (de la firma M), energie electrică, abonament Romtelecom, iar altă parte reprezintă prestări servicii (fără alte explicații), costuri salariale angajați E..., costuri administrative, deplasări salariale, analiza productivității și măsurare vânt.

Pentru niciuna din facturi nu s-au prezentat documente, precum rapoarte de lucru, situații de lucrări, astfel încât să se constate necesitatea efectuării acestora.

De asemenea se refacturează servicii de cazare, masă, combustibil de la SC M SRL, care la rândul ei și ea facturează tot servicii reprezentând cazare, masă, combustibil către SC X SRL.

- TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor facturate de SC W SRL, în baza contractului nr..../...2011;

Justificările aduse la aceste facturi emise constau într-un tabel în care se menționează doar „*pregătire documentații*”, fără a se explica la ce documentații/acte face referire serviciul prestat. Nu sunt precizate: perioada, persoana care efectuează aceste prestații, precum și necesitatea efectuării acestor servicii în scopul obținerii de venituri.

În consecință, prestările de servicii înregistrate în baza contractelor de mai sus, nu sunt specificate în mod clar și nu sunt cuantificate activitățile prestate, ci doar prezentate generic și repetitiv, ele neavând un grad de exactitate și de detaliu care să justifice serviciile care au fost prestate, nu demonstrează necesitatea refacturării acestora de către SC E... SRL și SC W SRL către SC X SRL, din momentul ce aceste prestații sunt efectuate și de alte firme în beneficiul societății.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că se demonstrează astfel că s-au încheiat contracte economice cu același obiect de activitate, care nu prevăd operațiuni clare, echipa de inspecție fiscală considerând că

operațiunile nu au justificare economică, refacturându-se de la o societate la alta și nu sunt în scopul realizării de operațiuni taxabile.

**II.5** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei pentru serviciile facturate de SC G SRL din ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de ... lei (2011: ... lei; 2012: ... lei; 2013: ... lei) aferentă serviciilor facturate de SC G SRL, în baza contractului de închiriere nr.../...2011.

Organele de inspecție fiscală au menționat că în conținutul contractului este menționat faptul că spațiul închiriat va fi utilizat de locator în vederea desfășurării de activități comerciale (inclusiv activitate de birouri). În acest sens Locatorul declară că a acceptat, aprobat și permis, în mod expres, ca în imobil Locatarul să desfășoare activități de birouri, precum și oricare dintre activitățile specifice sau în legătură cu obiectul de activitate al acestuia. Chiria netă pentru folosirea imobilului este în quantum fix pe întreaga durată a contractului în sumă de ... lei/lună + TVA.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că:

- desfășurarea activității societății, respectiv gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor nu se realizează la sediul social declarat situat în ..., Nr. ..., cam. 1, jud. ...;
- imobilele sunt de fapt niște cabane din lemn având un coridor, două camere, o baie și o minibucătărie;
- la aceeași locație, respectiv același imobil, își au sediile declarate și câte două societăți SC X SRL cu SC ... SRL, o camera îi revine fiecărei societăți;
- locul unde se desfășoară administrația centrală, locul unde se întrunesc directorii, unde se stabilește politica generală a companiei, locul unde se întrunesc membrii participanți la adunările generale, locul unde sunt stocate documentele administrative și contabile, locul unde își au domiciliul administratorii, precum și locul unde tranzacțiile financiare și în special cele bancare sunt realizate este în ... și nu la ...;
- actele și documentele contabile au fost aduse de la ..., în imobilul din ..., deoarece în aceste locații nu există spații corespunzătoare arhivării documentelor. Societatea nu are în dotare calculator sau orice alte bunuri care să dovedească faptul că la sediul declarat își desfășoară activitatea.
- din preambulul contractului se constată faptul că societatea G SRL este reprezentată dl. ..., în calitate de administrator, funcție pe care o deține și în cadrul societății SC X SRL, și la care deține și 1% din părțile sociale. Conform documentelor prezentate SC G SRL a achiziționat spațiul închiriat de la o altă societate, cu care are relații de afaceri, respectiv SC M SRL din ...;
- având în vedere relațiile care există între societățile implicate în aceste tranzacții, cât și faptul că dl. ... este administrator la toate societățile, respectiv

societatea care închiriază, cât și la societatea chiriașă, dar și faptul că pentru aproximativ ... mp. în ... s-a convenit la o chirie de ... euro/lună, ceea ce înseamnă ... euro/mp, în condițiile în care societatea nu realizează niciun fel de venituri în perioada verificată și prețul pieței este de ...-... euro/mp/lună pentru spații/birouri în localități, precum ..., organele de inspecție fiscală au constatat că prețul stabilit pentru chiria lunară este foarte mare și nejustificat pentru spațiul închiriat în ..., jud. ....

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au invocat faptul că societatea nu face dovada prin documentele justificative prezentate că serviciile, reprezentând închiriere imobil sunt necesare și nici nu vin să susțină intenția societății de a dezvolta un parc eolian în această zonă și de a desfășura activități economice.

**II.6** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei, respectiv în sumă de ... lei pentru serviciile facturate de SC G... SA din ..., respectiv SC V SRL din ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă unor servicii de pază facturate de SC G... SA și SC V SRL, astfel:  
- TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor facturate de SC G... SA, în baza contractului nr.../...2011.

Contractul de prestări servicii încheiat cu SC G... SA are ca obiect furnizarea de servicii de pază, precum și asigurarea bunei desfășurări a activității derulate de beneficiar, conform obiectului său de activitate la obiectivul situat în localitatea ..., Nr. ... cam. ..., jud. ....  
- TVA în sumă de ... lei (2012: ... lei; 2013: ... lei) aferentă serviciilor facturate de SC V SRL, în baza contractului nr.../...2012.

Contractul de furnizare servicii pază încheiat cu SC V SRL are ca obiect furnizarea de servicii de pază, precum și asigurarea bunei desfășurări a activității derulate de beneficiar, conform obiectului său de activitate la obiectivele situate în localitatea ..., Nr.... cam. ..., jud. ....

Tot în contracte este clarificat ce se înțelege prin: *“obiectiv = zona definită în Planul de Pază și în care personalul de securitate derulează activități specifice de pază privind proprietățile, bunurile, valorile existente [...]”*.

În ceea ce privește serviciile de pază sediu, organele de inspecție fiscală, menționează că societatea nu desfășoară activitate conform obiectului de activitate la sediile declarate din ..., nr. ... cam. ..., nu deține bunuri și alte valori materiale care impun protecție și pază și prin urmare serviciile prestate de SC G... SA și SC V SRL sunt fără obiect, la aceeași locație, în același imobil își au sediul două societăți, care plătesc aceleași servicii de pază și nu s-a putut identifica cum se realizează concret serviciile de pază pentru fiecare încăpere din aceste imobile și nu se justifică aceste servicii în condițiile în care imobilul



(cabana) este situată în incinta unui spațiu îngrădit, cu o singură cale de acces, unde se mai găsesc 5 imobile (cabane) reprezentând sediul a încă 10 societăți, toate fiind păzite de un singur paznic.

**II.7** În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei, respectiv în sumă de ... lei pentru serviciile facturate de SC I SRL din ..., respectiv SC M... SRL din ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă unor servicii facturate de SC I SRL și SC M... SRL, servicii de organizare și conducere a contabilității, astfel:

- TVA în sumă de ... lei (2010: ... lei; 2011: ... lei) aferentă serviciilor facturate de SC I SRL, în baza contractului nr.../...2010;

- TVA în sumă de ... lei (2012: ... lei; 2013: ... lei) aferentă serviciilor facturate de SC M... SRL, în baza contractelor nr.../...2012 și nr.../...2012.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că așa cum au arătat și la celălalte puncte, societatea nu a făcut dovada intenției de a dezvolta un parc eolian în zona ..., deoarece nu a prezentat documente din care să reiasă că amplasamentele și potențialele energetice sunt optime pentru dezvoltarea parcului și drept urmare se pot obține venituri din producerea energiei electrice.

Prin urmare, echipa de inspecție fiscală consideră că aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

**II.8** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei pentru alte achiziții de bunuri și servicii de la diferiți furnizori interni;

Organele de inspecție fiscală, referitor la alte achiziții de servicii de la diferiți furnizori interni, nu au acordat drept de deducere pentru TVA de la următorii furnizori:

- TVA în sumă de ... lei aferentă unor servicii facturate de SC ... SRL întrucât justificările aduse la facturile întocmite și emise constau într-un tabel în care se menționează doar „pregătire documentații” fără a se explica la ce documentații, respectiv acte face referire serviciul prestat. Nu este precizată perioada, persoana care efectuează aceste prestații, precum și necesitatea efectuării acestor servicii;

- TVA în sumă de ... lei aferentă unor servicii facturate de SC ... SRL, întrucât facturile emise reprezintă refacturare servicii de la SC M SRL fără însă să se precizeze perioada, persoana care efectuează aceste prestații, precum și necesitatea efectuării acestor servicii;

Având în vedere cele arătate mai sus la pct.II.1 – II.8, în concluzie, organele de inspecție fiscală au făcut precizarea că există aceleași servicii prestate de mai multe societăți, pentru care societatea a dedus TVA:

- servicii de secretariat corporativ, pregătire documente efectuate de: S.C.A. ..., SC W SRL, SC ... SRL, SC M SRL;
- negocieri, întrevederi pentru dobândirea unor drepturi de folosință asupra terenurilor: SCA ..., SC M SRL.

Urmare a celor menționate, se constată faptul că societatea pentru prestările de servicii efectuate de diverși furnizori, nu are la bază documente justificative din care să rezulte faptul că aceste prestații au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Pentru aceste prestații de servicii societatea a dedus eronat TVA aferentă și nu a respectat următoarele prevederi:

-LG nr.571/2003, art.145 alin.(2) lit.a):

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

*a)[...] operațiuni taxabile.”*

-LG nr.571/2003, art.146 alin.(1) lit.a):

*“Pentru exercitarea dreptului de deducere TVA, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: ... să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155, alin.(5)”*

-LG nr.571/2003, art.21 alin.(4) lit.m):

*“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...] m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate [...]”*

-HG nr. 44/2004, pct.48:

*“Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să îndeplinească cumulative următoarele condiții:*

- *serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*
- *contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.”*

Doar simpla prezentare a unor documente nu asigură societății dreptul de deducere, aceasta trebuie să demonstreze cu dovezi obiective, din care să rezulte că serviciile facturate sunt destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile viitoare.

Potrivit Legii nr.571/2003, art.11 alin.(1): *“La stabilirea 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 reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacție”.*

Aceste articole consacra, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului 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. Prin urmare, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2):

*“Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”*,

coroborate cu OMFP nr. 3055/2009, alin.(1) pct.46: *“Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.”*,

precum și cu pct.46 (2) din secțiunea 7 - Principii contabile din OMFP nr. 3055/2009:

*„Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.”*

De asemenea art.6 din OG nr.92/2003 prevede:

*“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză”*

Având în vedere că potrivit jurisprudenței comunitare, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și în special modul în care persoana impozabilă urmează să își stabilească acest drept. În acest sens Curtea Europeană stabilește că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar art.4 din 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”.*

De asemenea, organele de inspecție fiscală au precizat faptul că pe tot parcursul celor doi ani și jumătate societatea nu a făcut dovada că intenționează să dezvolte un parc eolian cu capacitate de ... MW în zona ... (cum este prevăzut în contractele încheiate), deoarece aceasta nu a prezentat un plan de desfășurare pentru dezvoltarea parcului eolian, etapele și perioada de desfășurare a lucrărilor, data începerii lucrărilor de construire. Toate demersurile făcute nu demonstrează acest fapt, deoarece prestările de servicii facturate de diverse societăți către SC X SRL nu sunt destinate efectiv pentru investiții, nu arată faptul că fără acestea parcul eolian (nerealizat) nu va funcționa și nu va produce energie. Din toate contractele și documentele prezentate nu reiese nici măcar intenția de finalizare a investiției, societatea fiind tot la faza de prospectare și selectare a zonei de amplasare a parcului eolian.

Organele de inspecție fiscală au menționat că parte din contractele prezentate nici nu respectă obiectul pentru care au fost încheiate, se facturează servicii identice de la diferiți furnizori către SC X SRL care nu justifică necesitatea efectuării operațiunilor în scopul realizării investiției pentru dezvoltarea parcului eolian în zona ... în scopul obținerii de venituri din producerea de energie electrică.

În consecință, organele de inspecție fiscală, au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, la data de ...2013, în sumă de ... lei, deoarece la data finalizării inspecției fiscale nu face dovada concretizării intenției de a realiza în fapt proiectul de dezvoltare a unui parc eolian în comuna ..., nu justifică necesitatea, oportunitatea și realitatea serviciilor achiziționate, precum și faptul că acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

**III.** Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, cu sediul în comuna ..., nr...., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată prin dl. ... – în calitate de împuternicit, conform procurii autentificată sub nr.... / ...2014, anexată, în original, la dosarul contestației.

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr. .../...2014, iar la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014, fiind formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ...-Inspecție Fiscală, în baza RIF nr.... / ...2013, și vizează suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare;
- Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.... / ...2013 încheiată de către AJFP ...-Inspecție Fiscală.

Cauza supusă soluționării este dacă petenta beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă totală de ... lei, și implicit de rambursarea TVA, în condițiile în care nu prezintă probe noi care să combată constatările din actul atacat, iar argumentele prezentate în susținere nu sunt în măsură să dovedească intenția societății de a realiza proiectul de dezvoltare a unui parc eolian și de a desfășura în viitor o activitate economică care să dea naștere la operațiuni taxabile din punct de vedere a TVA.

Obiectul inspecției fiscale a fost soluționarea decontului cu sume negative de TVA la ...2013 depus de SC X SRL, înregistrat sub nr..../...2013, inspecția fiscală cuprinzând perioada 09.12.2010 – ...2013.

Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza RIF nr.... / ...2013, nu au acceptat la deducere TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, TVA în sumă totală de ... lei, cu consecința respingerii integrale a TVA solicitată la rambursare, urmare a constatării faptului că, până la finalizarea inspecției fiscale nu s-a făcut dovada concretizării intenției de a realiza proiectul de dezvoltare a unui parc eolian.

Petenta consideră că:

- modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale este complet eronat;
- prevederile legale în materie de TVA nu conțin trimiteri specifice cu privire la modul în care trebuie analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, acesta fiind rolul organului de control fiscal care trebuie să determine situația de fapt fiscală relevantă pentru acordarea deducerii TVA, în conformitate cu art.105 din Codul de procedură fiscală;
- având în vedere conținutul specific al serviciilor prestate, la analiza modului în care aceste achiziții de servicii sunt realizate în scopul operațiunilor taxabile echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze scopul economic pentru care aceste servicii au fost achiziționate.

În principal, TVA solicitată la rambursare în sumă totală de ... lei provine din TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, astfel:

- ... lei reprezintă TVA pentru serviciile de asistență juridică facturate de SCA ... din ...;

- ... lei reprezintă TVA pentru servicii de consultanță și reprezentare a beneficiarului în relația cu operatorul de rețea în vederea obținerii avizului tehnic de racordare a parcului eolian, facturate de SC E SRL ...;
- ... lei reprezintă TVA pentru serviciile de asistență și consultanță pentru implementarea proiectelor de energie, în toate etapele de execuție ale acestora până la obținerea autorizației de construire, facturate de SC M SRL;
- ... lei, respectiv ... lei reprezintă TVA pentru serviciile de gestiune și administrare de proiecte, dezvoltarea și operarea unui parc eolian facturate de SC E... SRL, respectiv de SC W SRL;
- ... lei reprezintă TVA pentru închiriere imobil facturate de SC G SRL din ...;
- ... lei, respectiv ... lei reprezintă TVA pentru serviciile de pază stâlp/pilon de măsurare, respectiv pază sediu facturate de SC G... SA, respectiv de SC V SRL din ...;
- ... lei, respectiv în sumă de ... lei reprezintă TVA pentru serviciile facturate de SC I SRL din ..., respectiv SC M... SRL din ...;
- ... lei reprezentând TVA pentru alte achiziții de bunuri și servicii de la diferiți furnizori interni.

În fapt, sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, precum și motivația petentei, reținem următoarele:

**III.1** Referitor la TVA în sumă de ... lei pentru serviciile de asistență juridică facturate de SCA ... din ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada intenției de a dezvolta un parc eolian, în scopul realizării de venituri impozabile din punct de vedere a TVA, și drept urmare nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă ... lei (2011: ... lei; 2012: ... lei; 2013: ... lei) aferentă serviciilor facturate de SCA ..., în baza contractului de asistență juridică nr.... /...2011 și actul adițional nr.... / ...2011, servicii care au ca obiect acordarea de servicii de asistență și reprezentare juridică în legătură cu structurarea și dezvoltarea până la stadiul de permise, avize și autorizații a unui proiect de parc eolian.

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- relațiile comerciale derulate între societate și SCA ..., sunt realizate în baza contractului de asistență juridică nr.... / ...2010 și al actului adițional nr.... / ...2011, al cărui obiect de activitate îl reprezintă acordarea de servicii de asistență și reprezentare juridică în legătură cu structurarea și dezvoltarea până la stadiul de permise, avize și autorizații a unui proiect de parc eolian.
- dacă obiectul contractului nu face distincție la care parc eolian urmează a se desfășura serviciile de asistență, fiind folosită expresia ... [...] a unui parc eolian", fără particularizarea zonei în care s-a concesionat terenul, petenta



menționează că echipei de inspecție i-au fost puse la dispoziție documente din care rezultă fără echivoc că societatea în prima etapă pentru demararea investiției a identificat terenul în zona ..., jud. ... și a încheiat cu Primăria contracte de asociere și suprafață.

- societatea a încheiat cu Consiliul Local ..., contractul nr.... / ...2011, pentru concesiunea unui teren în zona ..., jud. ..., pe o durată de ... ani, obținând astfel dreptul de utilizare al terenului în vederea dezvoltării unui parc eolian;

- fișele de timp reprezintă justificarea serviciilor prestate aferente fiecărei facturi și cuprind întreaga perioadă a lunii din 1- 30, iar factura este emisă la începutul lunii conform înțelegerii părților, stipulate în contract; documentele prezentate conțin informații complete cu privire la lucrările realizate, tipul acestora, orele lucrate, tariful orar.

- societatea a prezentat toate justificările necesare probării naturii serviciilor prestate și este total lipsit de relevanță în justificarea deducerii TVA a acestor servicii prestate, momentul emiterii facturii;

- este injustă și abuzivă constatarea echipei de inspecție fiscală de a solicita pentru prestările de servicii și alte documente din care să reieșă că acestea sunt operațiuni preliminare care oferă garanția finalizării ansamblului energetic.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- obiectul contractului nu face distincție la care parc eolian urmează a se desfășura serviciile de asistență, fiind folosită expresia: „[...] a unui parc eolian”, fără particularizarea zonei în care s-a concesiionat terenul;

- facturile întocmite de societatea prestatoare sunt emise în primele zile ale lunii, iar fișele de timp (care ar reprezenta justificarea la modul general pentru serviciile prestate aferente fiecărei facturi) cuprind întreaga perioadă a lunii din 1- 30;

- fișele de timp prezintă activitățile prestate la modul general (pregătirea documentelor, secretariat corporativ, pregătire împuterniciri, declarații, cereri, atestări documente, redactare documente, asistență în fața autorităților publice), fără ca acestea să conțină descrierea concretă a serviciilor pretins a fi executate de prestator, data exactă când s-a efectuat, timpul de lucru alocat fiecărei prestații în parte de către prestator. Acest cadru general de prezentare a serviciilor se regăsește înscris pe fișele de timp de la o lună la alta, având astfel un caracter repetitiv, fără prezentarea în mod clar și concis a operațiunilor desfășurate;

- existența de neconcordanțe între valoarea facturilor emise de către prestator și fișele de timp anexate la facturile de servicii, respectiv valoarea serviciului prestat conform fișelor de timp calculate conform formulei - timp lucrat\*tarif orar - este diferită de valoarea facturată, fapt pentru care nu se justifică valoarea facturată;

- unele fișe de timp conțin numele administratorilor societății SC X SRL, ..., ca fiind reprezentant al SCA ..., în calitate de avocat și care ar fi prestat o serie de servicii pentru societate, fapt ce se suprapune cu atribuțiile pe care le are, în calitate de administratori la SC X SRL.

În consecință, pentru prestările de servicii s-au prezentat documente din care nu reiese că acestea sunt operațiuni preliminare care oferă garanția finalizării ansamblului energetic în scopul obținerii de venituri; organele de inspecție fiscală au menționat faptul că la data finalizării inspecției fiscale, stadiul proiectelor este tot cel de prospectare și selectare a zonei de amplasare a parcului.

**III.2 Referitor la TVA în sumă de ... lei pentru serviciile de administrare de proiecte constând în dezvoltarea și operarea unui parc eolian facturate de SC E SRL din ...;**

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada intenției de a dezvolta un parc eolian, în scopul realizării de venituri impozabile din punct de vedere a TVA, și drept urmare nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (2011) aferentă serviciilor de administrare de proiecte constând în dezvoltarea și operarea unui parc eolian facturate de SC E SRL, în baza contractului nr.../...2011 și a actelor adiționale nr.../...2011 și nr.../...2011 la contract.

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- la analiza modului în care aceste achiziții de servicii sunt realizate în scopul operațiunilor taxabile, echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze scopul economic pentru care aceste servicii au fost achiziționate;
- având în vedere că societatea dezvoltă un parc eolian în zona ..., jud. ... și ținând cont de cele prezentate prin contestație, petenta menționează că, doar ca urmare a întocmirii documentațiilor necesare și ca urmare a susținerii acestora de către colaboratorii autorizați și specializați, cu care a încheiat contracte pentru prestarea acestor servicii, a putut obține acte și avize emise de administrația publică centrală, județeană sau locală, echipa de control ar fi putut să analizeze existența acestor documente, aceste acte și avize emise de administrația publică centrală, județeană sau locală constituie un mijloc de probă în stabilirea stării de fapt fiscale în ceea ce privește admiterea deducerii TVA pentru aceste servicii;
- referitor la faptul că nu au fost atașate dovezi în sensul că nu s-a prezentat avizul tehnic de racordare, respectiv Contractul de Racordare la SEN, petenta consideră că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii, în raport de prevederile legale, este complet eronată. În acest sens, petenta arată că contractul încheiat cu SC E SRL este încă în derulare, nefiind finalizate serviciile contractate.

Având în vedere modul eronat în care au fost analizate de către echipa de inspecție fiscală tranzacțiile realizate, petenta consideră inadmisibil să se refuze dreptul de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de servicii realizate.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- pentru dovedirea necesității și oportunității achiziționării acestor servicii societatea nu a prezentat documente justificative care să conțină descrierea în clar a serviciilor efectuate, cu prezentarea concluziilor pentru dezvoltarea unor parcuri eoliene în zone;
- pentru dovedirea necesității și oportunității achiziționării acestor servicii societatea nu a prezentat documente justificative care să conțină descrierea în clar a serviciilor efectuate, cu prezentarea concluziilor pentru dezvoltarea unor parcuri eoliene în zona ...;
- serviciile au fost facturate de SC E SRL, doar în lunile septembrie 2011 (aferește actului adițional nr..../...2011) și decembrie 2011 (actul adițional nr..../...2011);
- din conținutul actelor adiționale se constată că: *„Proiectul cu privire la care Beneficiarul solicită serviciile Prestatorului constă în obținerea de către Beneficiar a unui aviz tehnic de racordare prin care să se autorizeze racordarea la rețeaua de energie electrică a unui parc eolian cu o capacitate de ... MW situat în comuna ...”*, în acest sens societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte că a solicitat avizul tehnic de racordare pentru dezvoltarea parcului eolian cu o capacitate de ... MW în localitatea .... Avizul prezentat de societate, care însă nu mai are valabilitate, se referă la un grup de centrale electrice eoliene dispecerizabile având o putere totală de ... MW, în jud. ..., obiectiv care nu face obiectul contractului încheiat între societăți;
- așa cum se arată și în nota explicativă, Notele tehnice analizează cumulat parcurile la nivelul jud. ..., respectiv ansamblul CEE ... MW și nu parcul eolian din zona ... de ... MW. De asemenea în conținutul acestora este menționat faptul că pentru racordarea la rețea este nevoie de întăriri care implică costuri suplimentare, iar „nerealizarea acestor întăriri de rețea conduce la imposibilitatea racordării la RET a ansamblului de CEE ... MW”, fapt ce au ridicat suspiciuni organelor de inspecție fiscală cu privire la dezvoltarea unui parc eolian, de o asemenea capacitate;
- avizul CTES nr..../2013 emis la data de 21.01.2013 are o valabilitate de 60 de zile. Societatea a fost întrebată prin Nota explicativă care este motivul pentru care nu s-a întreprins nicio acțiune în vederea obținerii unui nou Aviz Tehnic de Racordare, dar s-au atașat la Nota explicativă trei adrese emise de Transelectrică către alte societăți. Avizul CTES nr..../2013 este emis pentru ansamblul CEE ... MW și nu pentru ansamblul ... MW parc eolian din zona .... De asemenea, în Nota explicativă se specifică faptul că a fost schimbat furnizorul de turbine, fapt

care nu se constată din niciunul din documentele anexate și nici nu se argumentează care este motivul pentru care a fost necesară această schimbare;

- conform art.12 din HG 90/2008 în vederea obținerii avizului tehnic de racordare, solicitanții anexează la cererea de racordare următoarele documente: avizul de amplasament, în copie; datele tehnice și energetice caracteristice locului de producere sau de consum al utilizatorului; certificatul de urbanism în termen de valabilitate, în copie; planul de situație la scară, cu amplasarea în zona a locului de producere/consum; actul de proprietate sau orice alt înscris care atestă dreptul de folosință asupra terenului, pentru care se solicită racordarea, în copie; autorizația de construire a obiectivului, în termen de valabilitate, în copie; studiul de soluție pentru racordarea la rețeaua electrică și care conform art.14 alin.(3) din același act normativ se elaborează de către operatorul de rețea și se plătește de solicitant.

- echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că societatea nu a prezentat niciunul din documentele prevăzute de lege cu privire la amplasarea parcului eolian în zona ..., cu o capacitate de ... MW (cf. contract) și nici alte documente relevante în vederea demarării unor acțiuni de obținere a avizului;

- deși în Nota explicativă se menționează că SC E SRL depune cereri, note explicative, adrese, solicitări și documentații/completări conform procedurilor legale ce reglementează racordarea în relația cu operatorul de transport de sistem CNTEE Transelectrică și încheie contractul de racordare a capacității de producere a energiei electrice la SEN, nu au fost atașate dovezi în acest sens;

- în documentația prezentată, respectiv Aviz CTES .../2013, expirat din luna martie 2013 și Notele tehnice se face referire la un parc eolian de ... MW în comuna ... și nu la parcul eolian de ... MW, așa cum este prevăzut în contractul încheiat între SC X SRL și SC E SRL, echipa de inspecție fiscală a precizat faptul că și dacă ar fi așa, atunci valoarea facturată de către SC E SRL prin factura nr. .../...2011, reprezentând: „servicii consultanță plata 1 (semnare contract)” este eronată, deoarece la pct.... din Actul adițional nr. .../...2011 se menționează:

*“3.1. În schimbul serviciilor, Beneficiarul va datora Prestatorului un preț egal cu:*

*3.1.1. suma de ... euro plus TVA pentru fiecare MW instalat al parcului eolian;*

*3.2. Prețul va fi achitat de către Beneficiar după cum urmează:*

*3.2.1. 50% din valoarea totală va fi achitată în termen de 30 de zile de la data semnării prezentului act adițional [...].”*

- SC X SRL achită contravaloarea de ... lei echivalentul a ... euro + TVA. Un simplu calcul arată că dacă parcul eolian este de ... MW contravaloarea facturii trebuia întocmită cu suma de ... euro+TVA (... lei) ce ar reprezenta plata 1 conform contract, respectiv 50% din suma totală de ... euro + TVA. Prin urmare serviciile facturate nu reflectă realitatea, factura reprezintă contravaloarea unor

servicii aferente unui parc eolian de ... MW, așa cum este și prevăzut în contract, dar pentru care nu au fost prezentate documentele aferente acestor servicii;

- din consultarea bazei de date ANAF, SC E SRL din ... are ca obiect principal de activitate „Activități de consultanță pentru afaceri și management”, în anul 2011 a avut o singură persoană angajată. Realitatea prestațiilor de servicii nu a fost dovedită întrucât nu s-au prezentat documente justificative din care să reiasă natura operațiunilor prestate concret și ceea ce s-a întreprins în fapt;

- până la data finalizării inspecțiilor fiscale societatea nu a prezentat Avizul Tehnic de Racordare valabil, care ar putea dovedi finalizarea intenției societății de a înființa parcuri eoliene în zona ... și de a întreprinde demersuri investiționale pentru construirea parcurilor în scopul producerii energiei eoliene;

Astfel, prestările de servicii nu sunt justificate ca fiind necesare, oportune și realizate în fapt, nu susțin intenția declarată a societății de a desfășura vreodată activități economice și de a obține venituri din producerea energiei electrice prin parcul eolian amplasat pe terenul concesionat din zona ... din jud. ....

**III.3** Referitor la TVA în sumă de ... lei pentru serviciile de asistență și consultanță pentru implementarea proiectelor de energie facturate de SC M SRL din ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada intenției de a dezvolta un parc eolian, în scopul realizării de venituri impozabile din punct de vedere a TVA, și drept urmare nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (2011: ... lei, 2012: ... lei, 2013: ... lei) aferentă serviciilor facturate de SC M SRL, în baza contractului de asistență nr..../...2011 și a actului adițional nr..../...2012.

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- având în vedere conținutul specific al serviciilor prestate, la analiza modului în care aceste achiziții de servicii sunt realizate în scopul operațiunilor taxabile, echipa de inspecție fiscală trebuia să analizeze scopul economic pentru care aceste servicii au fost achiziționate;

- spre exemplu, având în vedere că societatea dezvoltă un parc eolian în zona ..., jud. ... și ținând cont de cele prezentate prin contestație, petenta menționează că, doar ca urmare a întocmirii documentațiilor necesare și ca urmare a susținerii acestora de către colaboratorii autorizați și specializați, cu care a încheiat contracte pentru prestarea acestor servicii, a putut obține acte și avize emise de administrația publică centrală, județeană sau locală;

- au fost realizate documentații referitoare la lucrări topo, continuarea prelucrării datelor din ridicarea topo, s-au făcut verificări și măsurători de teren pentru obținerea avizului AACR, s-a lucrat la elaborarea documentației de AC pentru pilonul de măsură, procedură PUZ, s-a continuat întocmirea documentațiilor

pentru obținerea avizelor pentru DTAC, și ca atare, aceste acte, documentații și avize emise constituie un mijloc de probă în stabilirea stării de fapt fiscale în ceea ce privește admiterea deducerii TVA pentru aceste servicii;

- față de constatările echipei de inspecție fiscală, că nu au fost atașate dovezi în sensul că din analiza documentelor prezentate nu se identifică stadiul proiectului în care se află societatea, petenta susține că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale este complet eronată.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- pentru dovedirea realității și necesității serviciilor înscrise în facturi, societatea a anexat Rapoarte de activitate, care nu prezintă caracteristicile activității desfășurate de prestator, deși în contract este prevăzută printre altele și modalitatea de justificare a serviciilor prestate „[...] rapoarte de activitate și informații privind stadiul proiectelor în curs”, cât și o anexă la contract cu etapele ce probabil necesitau a fi respectate. Din analiza documentelor prezentate nu se identifică stadiul proiectului în care se află societatea; care sunt documentele obținute până în prezent, respectiv avize, autorizații sau întreprinderea demersurilor în a le obține; demersurile pentru racordarea parcului cu o capacitate de ... MW la SEN. Astfel, nu rezultă că serviciile înscrise în facturi au fost prestate efectiv;

- în toată perioada 2011–2012 raportul de activitate conține următoarele explicații: negocieri privind terenul aferent proiectului, evaluat măsurători de vânt pentru fundanentarea deciziei de instalare a pilonului de măsură în amplasamentul propriu, identificat amplasamente potențiale pentru pilonul de măsură, montat pilon de măsură, verificarea echipamentului de măsurare a vântului, monitorizarea datelor de măsurare a vântului, analiza rezultatelor măsurătorilor, lucrări topo, început lucrări pentru DTAC pilon măsurare vânt, procedură PUZ, fără însă ca aceste prestații să se concretizeze în ceva cert, precum amplasare stâlp măsurare vânt, care să dovedească necesitatea efectuării serviciilor. Justificările din rapoartele de activitate se dovedesc a fi eronate și nereale. Mai mult toate lucrările efectuate reprezentând montare pilon, verificare echipament de măsurare a vântului se efectuează de către firme specializate în acest domeniu care să dispună de cunoștințele și aparatură de specialitate, iar dacă nu există stâlpul nu se pot face astfel de măsurători de către nicio firmă. De asemenea, lucrările pentru documentația tehnică pentru obținerea autorizației de construcție la pilonul de măsurare vânt nu s-au concretizat în ceva cert și necesar;

- în decursul anului 2011 și până în luna martie 2012 societatea facturează „servicii suplimentare”, fără însă a prezenta documentele justificative care au stat la baza întocmirii facturilor, precum contracte, acte adiționale, situații de lucrări, etc;



- conform modificărilor aduse la contractul de asistență prin actul adițional nr.../...2012 se decontează cheltuielile de deplasare efectuate de prestator în locațiile unde sunt prestate serviciile. Facturile întocmite din martie 2012 au aceeași explicație ca și cele din perioada anterioară, respectiv „servicii suplimentare”. Parte din facturi, nici de această dată, nu au anexate documente justificative, iar cele care au o justificare reprezintă de fapt facturi și bonuri de cazare, masă, combustibil, bilete de avion, fără însă a fi menționate persoanele care s-au deplasat, scopul deplasării, serviciile prestate în scopul realizării de venituri;

- în perioada ...2013 - ...2013 explicația pentru serviciile facturate de SC M SRL în raportul de activitate este: „*analiza eficienței energetice a parcului, lucrări pentru studiul de soluție de racordare*”, fără a se regăsi documente care să certifice realizarea acestor prestații, precum concluziile urmare a analizării eficienței energetice a parcului, studiu de soluție, note tehnice, adrese, documente din care să reiasă că a fost contactat operatorul de rețea pentru dezvoltarea parcului eolian cu o capacitate de ... MW din .... Societatea nu are amplasat stâlp de măsurare a vântului în locația menționată în contract și prin urmare serviciile realizate nu au un suport real.

Prin urmare, societatea nu justifică necesitatea, realitatea efectuării acestor servicii în scopul realizării investiției, respectiv dezvoltarea unui parc eolian în zona ... și obținerea de venituri din producerea energiei electrice și de a desfășura activități economice taxabile din punct de vedere a TVA.

**III.4** Referitor la TVA în sumă de ... lei (suma de ... lei, respectiv suma de ... lei, pentru serviciile facturate de SC E... SRL din București, respectiv de SC W SRL);

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada intenției de a dezvolta un parc eolian, în scopul realizării de venituri impozabile din punct de vedere a TVA, și drept urmare nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, astfel:

- TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor facturate de SC E... SRL, în baza contractului nr.../...2011;

- TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor facturate de SC W SRL, în baza contractului nr.../...2011;

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- SC E... SRL, companie controlată de investitori francezi, este acționar al SC X SRL și deține 99 % din părțile sociale. SC E... SRL este societatea coordonatoare a tuturor proiectelor de dezvoltare și implementare a parcurilor eoliene din zona de vest;

- nu poate să nu menționeze și faptul că acest dezvoltator a inițiat și realizat în zona ..., proiectul unui parc eolian în valoare de ... milioane de euro;

- echipa de control ar fi putut să analizeze situația în fapt și să constate că este firească refacturarea unor servicii sau costuri (costuri salariale angajați E..., costuri administrative, analiza productivității) realizate de finanțator, respectiv SC E... SRL, către societățile finanțate pe teritoriul României.

- în ceea ce privește TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor facturate de SC W SRL, în baza contractului nr.../...2011, petenta consideră că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale este complet eronat. Astfel, așa cum a precizat, prevederile legale în materie de TVA nu conțin trimiteri specifice cu privire la modul în care trebuie analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, acesta fiind rolul organului de control fiscal care trebuie să determine situația de fapt fiscală relevantă pentru acordarea deducerii TVA, în conformitate cu art.105 din Codul de procedură fiscală.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de inspecție fiscală au menționat faptul că:

- SC E... SRL din ... deține 99 % din numărul de acțiuni la SC X SRL;

- analizând facturile întocmite și natura prestațiilor de servicii facturate de SC E... SRL organele de inspecție fiscală au constatat că cea mai mare parte din facturi reprezintă de fapt refacturări de servicii de la diverse societăți, precum servicii cazare, masă, combustibil (de la SC M SRL), energie electrică, abonament Romtelecom, iar altă parte reprezintă prestări servicii (fără alte explicații), costuri salariale angajați E..., costuri administrative, deplasări salariale, analiza productivității și măsurare vânt, pentru nici una din facturi nu s-au prezentat documente, precum rapoarte de lucru, situații de lucrări, etc.;

- justificările aduse la aceste facturi emise constau într-un tabel în care se menționează doar „pregătire documentații”, fără a se explica la ce documentații/acte face referire serviciul prestat. Nu sunt precizate: perioada, persoana care efectuează aceste prestații, precum și necesitatea efectuării acestor servicii în scopul obținerii de venituri;

- societate facturează servicii de măsurare vânt, în condițiile în care singura societate abilitată pentru astfel de prestări este SC B SRL;

- se refacturează servicii de cazare, masa, combustibil de la SC M SRL, care la rândul ei și ea facturează tot servicii reprezentând cazare, masă, combustibil către SC X SRL.

În consecință, societatea nu specificate în mod clar și nu sunt cuantificate activitățile prestate, ci doar prezentate generic și repetitiv, ele neavând un grad de exactitate și de detaliu care să justifice serviciile care au fost prestate, nu demonstrează necesitatea refacturării acestora de către SC E... SRL și SC W SRL către SC X SRL, din momentul ce aceste prestații sunt contractate și de alte firme în beneficiul societății, petenta nu demonstrează efectuarea acestor servicii în scopul realizării investiției, respectiv dezvoltarea unui parc eolian în zona ... și

obținerea de venituri din producerea energiei electrice, respectiv de a desfășura activități economice taxabile din punct de vedere a TVA.

**III.5** Referitor la TVA în sumă de ... lei pentru serviciile de închiriere facturate de SC G SRL din ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada intenției de a dezvolta un parc eolian, în scopul realizării de venituri impozabile din punct de vedere a TVA, și drept urmare nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (2011: ... lei; 2012: ... lei; 2013: ... lei) aferentă serviciilor facturate de SC G SRL, în baza contractului de închiriere nr..../...2011.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că în conținutul contractului este menționat că spațiul închiriat va fi utilizat de locator în vederea desfășurării de activități comerciale (inclusiv activitate de birouri). În acest sens Locatorul declară că a acceptat, aprobat și permis, în mod expres, ca în imobil Locatarul să desfășoare activități de birouri, precum și oricare dintre activitățile specifice sau în legătură cu obiectul de activitate al acestuia. Chiria netă pentru folosirea imobilului este în quantum fix pe întreaga durată a contractului în sumă de ... lei/lună + TVA.

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- începând cu anul 2011, societatea în intenția sa de implementare și dezvoltare în ..., jud. ..., în zona ..., a unui parc eolian, își transferă sediul social din ..., în localitatea ..., Nr...., cam. ..., jud. ... (spațiul închiriat drept sediu social) și implicit se înregistrează la Registrul Comerțului ... cu nr. ...;
- față de constatările echipei de inspecție fiscală, că desfășurarea activității societății, respectiv gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor nu se realizează la sediul social declarat, situat în ..., nr. ..., cam. ..., jud. ..., petenta susține că este complet eronată, raportat la modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale;

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât echipa de inspecție fiscală a constatat că:

- desfășurarea activității societății, respectiv gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor nu se realizează la sediul social declarat situate în ..., Nr. ..., cam. 1, jud. ...;
- imobilele sunt de fapt niște cabane din lemn având un coridor, două camere, o baie și o minibucătărie;
- la aceeași locație, respectiv același imobil, își au sediile declarate și câte două societăți SC X SRL cu SC ... SRL, o camera îi revine fiecărei societăți;
- locul unde se desfășoară administrația centrală, locul unde se întrunesc directorii, unde se stabilește politica generală a companiei, locul unde se

întrunesc membrii participanți la adunările generale, locul unde sunt stocate documentele administrative și contabile, locul unde își au domiciliul administratorii, precum și locul unde tranzacțiile financiare și în special cele bancare sunt realizate, este în ... și nu la ...;

- actele și documentele contabile au fost aduse de la ..., în imobilul din ..., deoarece în aceste locații nu există spații corespunzătoare arhivării documentelor. Societatea nu are în dotare calculator sau orice alte bunuri care să dovedească faptul că la sediul declarat își desfășoară activitatea;

- din preambulul contractului se constată faptul că societatea G SRL este reprezentată dl. ..., în calitate de administrator, funcție pe care o deține și în cadrul societății SC X SRL, și la care deține și 1% din părțile sociale. Conform documentelor prezentate SC G SRL a achiziționat spațiul închiriat de la o altă societate, cu care are relații de afaceri, respectiv SC M SRL din ...;

- având în vedere relațiile care există între societățile implicate în aceste tranzacții, cât și faptul că dl. ... este administrator la toate societățile, respectiv societatea care închiriază cât și la societatea chiriașă, dar și faptul că pentru aproximativ ... mp. în ... s-a convenit la o chirie de ... euro/lună, ceea ce înseamnă ... euro/mp, în condițiile în care societatea nu realizează niciun fel de venituri în perioada verificată și prețul pieței este de ...-... euro/mp/lună pentru spații/birouri în localități, precum ..., organele de inspecție fiscală au constatat că prețul stabilit pentru chiria lunară este foarte mare și nejustificat pentru spațiul închiriat în ....

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au invocat faptul că societatea nu face dovada prin documentele justificative prezentate că serviciile, reprezentând închiriere imobil sunt necesare și nici nu vin să susțină intenția societății de a dezvolta un parc eolian în această zonă și de a desfășura activități economice.

**III.6** Referitor la TVA în sumă de ... lei, respectiv TVA în sumă de ... lei pentru serviciile facturate de SC G... SA din ..., respectiv de SC V SRL din ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada intenției de a dezvolta un parc eolian, în scopul realizării de venituri impozabile din punct de vedere a TVA, și drept urmare nu au acordat drept de deducere pentru TVA, astfel:

- TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor facturate de SC G... SA, în baza contractului nr....../...2011.

- TVA în sumă de ... lei (2012: ... lei; 2013: ... lei) aferentă serviciilor facturate de SC V SRL, în baza contractului nr....../...2012.

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- este eronată analiza condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA în raport de prevederile specifice privind deducerea cheltuielilor pentru scopul impozitului pe profit, așa cum injust a procedat echipa de inspecție fiscală;
- serviciile prestate de SC G... SA și SC V SRL, reprezintă servicii de pază facturate pentru care furnizorul percepe un tarif lunar și justifică prestația cu devize;
- în susținerea celor de mai sus, petenta arată că anexează inclusiv planul de pază întocmit și vizat de autoritățile competente;
- în ceea ce privește natura operațiunilor realizate, consideră că natura prestării serviciilor realizate de cei doi furnizori este precizată clar în contractele încheiate și respectiv, facturile emise;
- pentru serviciile prestate de cei doi furnizori și având în vedere că modul de realizare al acestor servicii nu implică tarifare diferită în funcție de activitățile realizate, fiind vorba de un singur tip de activitate realizat și descris ca atare în contracte și facturi, sau în funcție de număr de ore petrecut, personal implicat, documentele prezentate de societate justifică aceste servicii.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

- în ceea ce privește serviciile de pază sediu, organele de inspecție fiscală, menționează că societatea nu desfășoară activitate conform obiectului de activitate la sediul declarat din ..., nr. ..., cam. ..., nu deține bunuri și alte valori materiale care impun protecție și pază și prin urmare serviciile prestate de SC G... SA și SC V SRL sunt fără obiect, la aceeași locație, în același imobil își au sediul două societăți, care plătesc aceleași servicii de pază, nu se poate identifica cum se realizează concret serviciile de pază pentru fiecare încăpere din aceste imobile și nu se justifică aceste servicii în condițiile în care imobilul (cabana) este situată în incinta unui spațiu îngrădit, cu o singură cale de acces, unde se mai găsesc 5 imobile (cabane) reprezentând sediul a încă 10 societăți, toate fiind păzite de un singur paznic;

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nu se justifică necesitatea și realitatea serviciilor de pază.

**III.7** Referitor la TVA în sumă de TVA în sumă de ... lei, respectiv în sumă de ... lei pentru serviciile facturate de SC I SRL din ..., respectiv SC M... SRL din ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA aferentă unor servicii facturate de SC I SRL și SC M... SRL, servicii de organizare și conducere a contabilității, astfel:

- TVA în sumă de ... lei (2010: ... lei; 2011: ... lei) aferentă serviciilor facturate de SC I SRL, în baza contractului nr....../...2010;

- TVA în sumă de ... lei (2012: ... lei; 2013: ... lei) aferentă serviciilor facturate de SC M... SRL, în baza contractelor nr..../...2012 și nr..../...2012.

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- societatea s-a înființat pe teritoriul României, cu respectarea legilor specifice, respectiv Legea nr. 31/1990 a societăților comerciale asumându-și toate obligațiile ce decurg din aceasta, respectiv obligații de evidență contabilă și raportare conform Legii nr. 82/1991 a contabilității și obligații fiscale conform Codului Fiscal și al altor acte normative din domeniul fiscal;
- societatea nu a înființat un compartiment specializat pentru organizarea acestor evidențe și a apelat conform contractelor încheiate, la societăți specializate și autorizate pentru realizarea acestor servicii;

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum s-a arătat și mai sus, societatea nu a făcut dovada intenției de a dezvolta un parc eolian în zona ..., deoarece nu a prezentat documente din care să reiasă că amplasamentele și potențialele energetice sunt optime pentru dezvoltarea parcului și drept urmare se pot obține venituri din producerea energiei electrice.

**III.8** Referitor la TVA în sumă de ... lei, pentru alte achiziții de bunuri și servicii de la diferiți furnizori interni;

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei pentru alte achiziții de bunuri și servicii de la diferiți furnizori, deoarece nu s-a concretizat intenția societății de a dezvolta un parc eolian în zona ... în scopul realizării de venituri impozabile din punct de vedere a TVA.

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat legalitatea deducerii TVA pentru aceste servicii în raport de prevederile legale este complet eronat. Astfel, așa cum a precizat, prevederile legale în materie de TVA nu conțin trimiteri specifice cu privire la modul în care trebuie analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, acesta fiind rolul organului de control fiscal care trebuie să determine situația de fapt fiscală relevantă pentru acordarea deducerii TVA, în conformitate cu art.105 din Codul de procedură fiscală.

Această susținere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât așa cum s-a arătat și mai sus, societatea nu a făcut dovada intenției de a dezvolta un parc eolian în zona ..., în scopul realizării de venituri impozabile și de a desfășura activități economice taxabile din punct de vedere a TVA și în consecință organele de inspecție fiscală, în mod legal, nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă unor achiziții de bunuri și servicii de la diferiți furnizori, TVA în sumă de ... lei, astfel:



- TVA în sumă de ... lei aferentă unor servicii facturate de SC ... SRL întrucât justificările aduse la facturile întocmite și emise constau într-un tabel în care se menționează doar „pregătire documentații” fără a se explica la ce documentații, respectiv acte face referire serviciul prestat. Nu este precizată perioada, persoana care efectuează aceste prestații, precum și necesitatea efectuării acestor servicii;
- TVA în sumă de ... lei aferentă unor servicii facturate de SC ... SRL, întrucât facturile emise reprezintă refacturare servicii de la SC M SRL fără însă să se precizeze perioada, persoana care efectuează aceste prestații, precum și necesitatea efectuării acestor servicii;

În plus față de cele arătate mai sus la pct.III.1 – III.8, organele de inspecție fiscală au făcut și precizarea că există aceleași servicii prestate de mai multe societăți, pentru care societatea a dedus TVA:

- servicii de secretariat corporativ, pregătire documente efectuate de: SCA ..., SC W SRL, SC ... SRL, SC M SRL;
- negocieri, întreprinderi pentru dobândirea unor drepturi de folosință asupra terenurilor: SCA ..., SC M SRL;

În drept, față de cele arătate mai sus, având în vedere prevederile legale, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

**A. În primul rând,** în ceea ce privește încălcarea prevederilor Codului Fiscal, în vigoare în perioada verificată, referitor la exercitarea dreptului de deducere a TVA, petenta consideră:

- ca neîntemeiată constatarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia societatea a încălcat prevederile de la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, în vigoare în perioada verificată;
- ca și caracteristică generală care a stat la baza concluziei inspecției fiscale de a nega dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile de la acest punct, echipa de inspecție fiscală a analizat deductibilitatea TVA, în raport cu existența documentelor justificative prevăzute în mod specific pentru justificarea deducerii cheltuielilor cu prestări de servicii pentru scopul determinării impozitului pe profit;
- ca eronat modul în care echipa de inspecție fiscală a analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, în raport de prevederile legale de care s-a prevalat în susținerea concluziilor sale cu privire la neadmiterea la deducere a TVA aferentă achizițiilor societății.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile CAP. X Regimul deducerilor, art.145 alin.(1) alin.(2) lit.a) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„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;

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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

Conform art.155 alin.(5) din Codul fiscal, se arată:

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153 ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin.(3) în definiția bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar,

*exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;*

*j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;*

*k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;*

*l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152<sup>1</sup>, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;*

*m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152<sup>2</sup>, la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;*

*n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.*

Art.155 alin.(5) a fost modificat prin OG nr. 15/23 august 2012 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.155 alin.(5) devenind art.155 alin.(19), care prevede:

*„ART. 155 (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;*

*e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;*

*g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;*

*h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate,*

*precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;*

*i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor ori, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;*

*j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;*

*k) în cazul în care factura este emisă de beneficiar în numele și în contul furnizorului, mențiunea «autofaktură»;*

*l) în cazul în care este aplicabilă o scutire de taxă, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu ori din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri ori prestarea de servicii face obiectul unei scutiri;*

*m) în cazul în care clientul este persoana obligată la plata TVA, mențiunea «taxare inversă»;*

*n) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, mențiunea «regimul marjei - agenții de turism»;*

*o) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, una dintre mențiunile «regimul marjei - bunuri second-hand», «regimul marjei - opere de artă» sau «regimul marjei - obiecte de colecție și antichități», după caz;*

*p) în cazul în care exigibilitatea TVA intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, mențiunea «TVA la încasare»;*

*r) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi ori documente pentru aceeași operațiune.”,*

prevederi care trebuie coroborate cu precizările, referitoare la art.155, menționate în NM de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, care la pct.72 precizează:

*„72. (1) Factura prevăzută la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal va fi întocmită în orice limbă oficială a statelor membre ale UE, dar la solicitarea organelor de inspecție fiscală trebuie asigurată traducerea în limba română. Baza de impozitare poate fi înscrisă în valută, dar, dacă operațiunea nu este scutită de taxă, suma taxei trebuie înscrisă și în lei. Pentru înregistrarea în jurnalele de vânzări, baza impozabilă va fi convertită în lei, utilizând cursul de schimb prevăzut la art. 139<sup>1</sup> din Codul fiscal.*

*(2) În situația în care denumirea bunurilor livrate/serviciilor prestate nu poate fi înscrisă pe o singură pagină, elementele prevăzute la art. 155 alin. (5), cu excepția informațiilor prevăzute la art. 155 alin. (5) lit. h)-m) din Codul fiscal, se înscriu numai pe prima pagină a facturii. În această situație este obligatorie înscrierea pe prima pagină a facturii a numărului de pagini pe care*

le conține factura și a numărului total de poziții cuprinse în factura respectivă. Pe facturile emise și achitate prin numerar pe bază de bonuri fiscale emise conform OUG nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările ulterioare, nu este necesară menționarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fiind suficientă mențiunea «conform bon fiscal nr./data».

(3) Potrivit prevederilor art. 155 alin.(5) lit. b) și c) din Codul fiscal:

a) dacă factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau înainte de data încasării unui avans, pe factură se va menționa numai data emiterii facturii;

b) în cazul în care factura este emisă în data în care a avut loc livrarea/prestarea sau încasarea unui avans, pe factură se va menționa numai data emiterii facturii, care este aceeași cu data livrării/prestării sau încasării unui avans;

c) în cazul în care factura este emisă ulterior datei livrării/prestării sau a încasării unui avans, pe factură se va menționa atât data emiterii facturii, cât și data livrării/prestării sau a încasării unui avans;

(4) Prevederile art. 155 alin. (5) lit. d) din Codul fiscal referitoare la adresa furnizorului/prestatorului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul. În cazul furnizorilor/prestatorilor cu sediul activității economice în România, care au sedii secundare fără personalitate juridică pe teritoriul României, pe facturile emise se va înscrie adresa sediului activității economice a persoanei juridice și, opțional, se poate înscrie și adresa sediului secundar prin care au fost livrate bunurile și/sau au fost prestate serviciile. În cazul furnizorilor/prestatorilor cu sediul activității economice în afara României, care au sedii fixe pe teritoriul României, pe facturile emise se va înscrie adresa sediului fix din România care a realizat livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii. Persoanele impozabile care au sediul activității economice în România și au sedii fixe în alte state de la care livrează bunuri sau prestează servicii vor înscrie pe facturi adresa sediului fix prin care au fost realizate aceste operațiuni.

(5) Prevederile art. 155 alin. (5) lit. f) din Codul fiscal referitoare la adresa beneficiarului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul. În cazul beneficiarilor cu sediul activității economice în România, care au sedii secundare fără personalitate juridică pe teritoriul României, pe facturile emise de furnizori/prestatori stabiliți în România se va înscrie adresa persoanei juridice și, opțional, se poate înscrie și adresa sediului secundar către care au fost livrate bunurile și/sau au fost prestate serviciile. În cazul beneficiarilor cu sediul activității economice în afara României, care au sedii fixe pe teritoriul României, pe facturile emise de furnizori/prestatori stabiliți în România se va înscrie adresa sediului fix din România către care au fost livrate bunurile și/sau au fost prestate serviciile. De asemenea, în cazul beneficiarilor



*cu sediul activității economice în afara României, care au sedii fixe în alt stat decât cel în care își au stabilit sediul activității economice, pe facturile emise de furnizori/prestatori stabiliți în România se va înscrie adresa sediului fix din România către care au fost livrate bunurile și/sau au fost prestate serviciile.*

*(6) Prevederile art. 155 alin. (5) lit. n) din Codul fiscal cu privire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit facturi de avans sau facturi parțiale pentru aceeași operațiune, se aplică atunci când se efectuează regularizările prevăzute la pct. 69 alin. (3)”*,

și având în vedere faptul că pct.72 a fost modificat de HG nr. 1.071/6 noiembrie 2012 pentru modificarea și completarea NM de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct.72 devenind pct.74, care precizează:

*„74. (1) În situația în care denumirea bunurilor livrate/serviciilor prestate nu poate fi înscrisă pe o singură pagină, elementele prevăzute la art. 155 alin. (19), cu excepția informațiilor prevăzute la art. 155 alin. (19) lit. h)-j) și l)-p) din Codul fiscal, se înscriu numai pe prima pagină a facturii. În această situație este obligatorie înscrierea pe prima pagină a facturii a numărului de pagini pe care le conține factura și a numărului total de poziții cuprinse în factura respectivă. Pe facturile emise și achitate pe bază de bonuri fiscale emise conform OUG nr. 28/1999, republicată, cu modificările ulterioare, nu este necesară menționarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, fiind suficientă mențiunea «conform bon fiscal nr./data».”*

*(2) Potrivit prevederilor art.155 alin.(19) lit.b) și c) din Codul fiscal:*

*a) dacă factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau înainte de data încasării unui avans, pe factură se va menționa numai data emiterii facturii;*

*b) în cazul în care factura este emisă în data în care a avut loc livrarea/prestarea sau încasarea unui avans, pe factură se va menționa numai data emiterii facturii, care este aceeași cu data livrării/prestării ori încasării unui avans;*

*c) în cazul în care factura este emisă ulterior datei livrării/prestării sau a încasării unui avans, pe factură se vor menționa atât data emiterii facturii, cât și data livrării/prestării ori a încasării unui avans.*

*(3) Prevederile art. 155 alin. (19) lit. d) din Codul fiscal referitoare la adresa furnizorului/prestatorului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul. În cazul furnizorilor/prestatorilor cu sediul activității economice în România, care au sedii secundare fără personalitate juridică pe teritoriul României, pe facturile emise se va înscrie adresa sediului activității economice a persoanei juridice și, opțional, se poate înscrie și adresa sediului secundar prin care au fost livrate bunurile și/sau au fost prestate serviciile. În cazul furnizorilor/prestatorilor cu sediul activității economice în afara României, care au sedii fixe pe teritoriul României, pe facturile emise se vor înscrie adresa sediului activității economice, precum și adresa sediului fix*



din România pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii la care sediul fix participă conform prevederilor pct. 1 alin. (3).

(4) Prevederile art. 155 alin. (19) lit. f) din Codul fiscal referitoare la adresa beneficiarului vor cuprinde cel puțin următoarele informații: localitatea, strada și numărul. În cazul beneficiarilor cu sediul activității economice în România, care au sedii secundare fără personalitate juridică pe teritoriul României, pe facturile emise de furnizori/prestatori stabiliți în România se va înscrie adresa persoanei juridice și, opțional, se poate înscrie și adresa sediului secundar către care au fost livrate bunurile și/sau au fost prestate serviciile. În cazul beneficiarilor cu sediul activității economice în afara României, care au sedii fixe pe teritoriul României, pe facturile emise de furnizori/prestatori stabiliți în România se va înscrie adresa sediului fix din România, dacă acesta este sediul către care au fost livrate bunurile și/sau au fost prestate serviciile.

(5) Prevederile art.155 alin.(19) lit.r) din Codul fiscal cu privire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit facturi de avans ori facturi parțiale pentru aceeași operațiune, se aplică atunci când se efectuează regularizările prevăzute la pct.72 alin.(2) și (3).”

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă TVA deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

Trebuie reținut și faptul că, referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de utilizarea acestora pentru operațiuni taxabile, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au 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.

În speță, trebuie avute în vedere și prevederile CAP. XIII Obligații - Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ART. 153\*) (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de TVA cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care

aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă” coroborate cu prevederile pct. 66 alin. (2) din NM de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care dispun: ”În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

Astfel, având în vedere cele arătate mai sus, potrivit prevederilor CAP.VI Faptul generator și exigibilitatea TVA, art.134 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(1) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, se prevede: „ART. 134 (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

ART. 134<sup>1</sup> (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

Astfel se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat serviciile respective.

Justificarea deducerii TVA la momentul achiziției de bunuri și servicii se realizează în baza contractului de prestări de servicii, a facturilor emise în baza acestuia care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 și a altor documente din care să rezulte punerea în executare a serviciilor și este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în speță finalizarea investiției și desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții de servicii este condiționată de

respectarea prevederilor legale menționate mai sus, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat serviciile respective.

**B. În al doilea rând,** petenta susține că nu rezultă că echipa de inspecție fiscală ar fi analizat modul în care achizițiile specifice, pentru care nu au permis deducerea TVA și pentru care societatea a prezentat justificări din care să rezulte natura acestor operațiuni, au fost utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile realizate în perioada verificată, considerând că:

- sunt încălcate prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia soluția legală adoptată de organul fiscal trebuie să fie: *“întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*;

- art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului 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;

- prin natura anumitor achiziții de bunuri și servicii este evident că sunt în scopul realizării operațiunilor taxabile.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât:

În speță sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare iar art.11 alin.(1) prevede:

*“La stabilirea 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 reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacție”.*

Acest articol consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului 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. Prin urmare, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art.14 alin.(2) care arată: *“Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”*, coroborate cu pct. 46 din Reglementările Contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate prin OMFP nr.3055/2009, care precizează:

*“(1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face*

*ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

*(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

*Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.[...]*

Art.6 din OG nr. 92/2003 prevede: “*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză*”.

Având în vedere că potrivit jurisprudenței comunitare, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA și în special modul în care persoana impozabilă urmează să își stabilească acest drept. În acest sens Curtea Europeană stabilește că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar art.4 din Directiva 112 / 2006 / CE prevede:

*“...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”.*

Față de argumentele aduse de SC X SRL în contestația formulată, se constată că petenta susține că existența unor contract, a unor fișe de timp, a unor rapoarte de activitate (care nu prezintă în mod clar și concret serviciile desfășurate, înscriind același serviciu de la o lună la alta), atașate facturilor de achiziții servicii îi pot da dreptul să beneficieze de deducerea TVA.

Organele de inspecție fiscală nu au aprobat la rambursare TVA în sumă de ... lei, întrucât, în conformitate cu prevederile legale, dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind efectiv prestate și destinate acestor operațiuni revine tot persoanei impozabile care a dedus TVA aferentă serviciilor achiziționate. Prin urmare, autoritățile fiscale sunt îndreptățite să solicite dovezi obiective care să susțină

intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile din punct de vedere a TVA.

Pentru a stabili dacă serviciile au fost efectiv prestate și destinate operațiunilor taxabile ale societății, inspectorii fiscali au procedat, respectând prevederile legale în vigoare pe tot parcursul controlului, la analiza operațiunilor desfășurate din punct de vedere al necesității și oportunității efectuării acestora, cât și din punctul de vedere al concretizării investiției în realizarea parcului eolian.

În urma analizei documentelor prezentate s-a constatat că nu s-au întreprins operațiuni concrete (drumuri de acces, achiziționare și montare de turbine eoliene, etc.) din care să reiasă că societatea desfășoară o activitate care ar conduce la dezvoltarea unei unități de producție a energiei eoliene, fiind întreprinse doar activități de natura prestațiilor de servicii (asistență juridică, consultanță, gestiune și administrare de proiecte, etc.) pentru care însă nu s-au prezentat documente justificative care să ateste că serviciile au fost prestate în scopul finalizării unui parc eolian în zona ..., obținerea de venituri din producerea de energie electrică, respectiv operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

C. În al treilea rând, petenta susține că este profund nelegal modul de fundamentare a constatărilor echipei de inspecție fiscală, în raport cu justificările prezentate de societate în vederea probării naturii lor și a modului în care au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile, petenta considerând că:

- este eronată și neîntemeiată legal invocarea prevederilor specifice pentru deducerea cheltuielilor cu prestări de servicii pentru scopuri de impozit pe profit (art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal) în scopul justificării dreptului de deducere a TVA, în condițiile în care în textul Codului fiscal, nu există nicio prevedere legală cu privire la faptul că societatea ar trebui să prezinte documentele consacrate pentru justificarea deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și în scopul deducerii TVA aferentă;
- potrivit prevederilor art.105 din Codul de procedură fiscală și art.102.1 din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală are obligația de a analiza toate circumstanțele în care s-au realizat operațiunile supuse inspecției fiscale în vederea stabilirii stării de fapt fiscale pentru certificarea dreptului de deducere a TVA;
- organele de inspecție fiscală au solicitat societății să prezinte pentru toate prestările de servicii de care au beneficiat documente justificative, iar din modul în care s-au consemnat constatările echipei de inspecție fiscală, rezultă că acestea nu au luat în considerare documentele prezentate de societate și care prezentau justificări asupra naturii operațiunilor realizate;
- echipa de inspecție fiscală a urmărit solicitarea de documente suplimentare și pentru acele achiziții care, prin natura lor sau în baza aranjamentelor



contractuale dintre părți, nu necesită documentație suplimentară (serviciile de contabilitate, serviciile de pază, serviciile de închiriere a spațiului în care societatea își are sediul social declarat);

- pentru acele prestări de servicii pentru care societatea a prezentat justificări cu privire la natura acestora, petenta consideră că echipa de inspecție fiscală nu și-a îndeplinit corespunzător dreptul de apreciere, așa cum este prevăzut la art.6 din Codul de procedură fiscală;

- echipa de inspecție fiscală s-a rezumat la a constata că documentele prezentate nu sunt întocmite în conformitate cu prevederile contractuale, sau a consemnat doar că sunt: "... incomplete", fără să analizeze conținutul economic al acestor prestări și astfel, modul în care acestea contribuie la realizarea de operațiuni taxabile ale societății, aspect esențial în acordarea dreptului de deducere a TVA, - au fost încălcate prevederile art.49 alin.(2), art.64 și art.65 alin.(1) din Codul de procedură fiscală.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de inspecție fiscală au menționat faptul că persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au 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, reținându-se aspectul că organele de inspecție fiscală au invocat aceste prevederi referitoare la impozitul pe profit, în întărirea constatărilor referitoare la deducerea TVA, având în vedere că legiuitorul a condiționat și deductibilitatea cheltuielilor în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale, prevederi care arată:

- art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte."*

- pct.48 din NM de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art.21 alin.(4) lit.m) precizează că:

*"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a*



*contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.*”

Cele arătate mai sus sunt confirmate și de faptul că, în ceea ce privește posibilitatea deducerii TVA și a diminuării bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, în cazul în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea TVA, s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție–Secțiile Unite, care prin Decizia nr.V/15.01.2007, publicată în MO al României, Partea I nr.732/30.10.2007, în care referitor la aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(8) lit.a) b) valabil până la 31.12.2006, prevederi care de la 01.01.2007 sunt cuprinse la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu completările și modificările ulterioare, prin care s-a decis:

*“Admit recursul în interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.*

*În aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.8 lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, stabilesc:*

*TVA nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea TVA”.*

Rezultă foarte clar aspectul că, din prevederile legale mai sus citate, legiuitorul a condiționat, atât deductibilitatea cheltuielilor, cât și dreptul de deducere a TVA aferentă, să fie efectuate în scopul realizării de venituri, să aibă legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile și factura să cuprindă toate informațiile prevăzute de lege, iar în cazul cheltuielilor cu prestările de servicii deductibilitatea TVA este condiționată de prestarea efectivă a acestora, care trebuie să fie dovedită cu documentația corespunzătoare fiecărui tip de serviciu în parte și având în vedere și aspectul că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor care sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

În speță, trebuie avute în vedere principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, care sunt reglementate de O.G. nr. 92/24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„ART. 5 Aplicarea unitară a legislației*

*Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

*ART. 6 Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.*

*ART. 7 (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

*(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”*

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat.

- Pentru stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*“ART. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.”*

Mai mult, prin referatul nr.../...2014 privind propunerile de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au menționat că pe toată durata desfășurării inspecției fiscale s-au solicitat documente care să dovedească realitatea operațiunilor efectuate, dar fără niciun răspuns edificator din partea

societății, constatându-se totodată și faptul că prin contestație societatea nu a depus documente suplimentare, documente necunoscute față de documentele prezentate în timpul inspecției fiscale din care să rezulte că prestațiile de servicii care au fost achiziționate sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Organele de inspecție fiscală au precizat faptul că toate demersurile întreprinse de echipa de inspecție fiscală s-au desfășurat cu respectarea prevederilor legale invocate și nu cu încălcarea lor, iar în timpul inspecției fiscale, echipa de control a luat în considerare toate documentele justificative prezentate de societate, documente aferente evidenței contabile a societății necesare pentru determinarea corectă a situației de fapt a contribuabilului.

Până la finalizarea inspecției fiscale, societatea nu a putut face dovada concretizării intenției de a realiza în fapt proiectul de dezvoltare a unui parc eolian în zona ..., nu a justificat cu documente necesitatea, oportunitatea serviciilor achiziționate, precum și faptul că au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere a TVA.

Organele de inspecție fiscală au menționat ca o parte din contractele prezentate, pe care societatea le consideră că stau la baza deductibilității taxei, nici nu respectă obiectul pentru care au fost încheiate, se facturează servicii identice pentru aceleași operațiuni de la diferiți furnizori către SC X SRL care nu justifică necesitatea efectuării operațiunilor în scopul realizării investiției pentru dezvoltarea parcului eolian în zona ... și obținerea de venituri din producerea de energie electrică.

Totodată, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că din toate contractele și documentele prezentate nu reiese nici măcar intenția de începere a construirii parcului, societatea fiind tot în faza de prospectare și selectare a zonei de amplasare a parcului eolian.

**D. În al patrulea rând,** petenta susține că este eronată invocarea de către organele de inspecție fiscală, ca și temei de drept pentru motivarea concluziei de neadmitere la deducere a TVA, a faptului că s-au încălcat prevederile alin.(2) pct.46 din OMFP nr.3055/2009, petenta considerând că:

- OMFP nr.3055/2009 alin.(2) pct.46, se referă la documentația financiar-contabilă și respectiv ținerea evidenței contabile a operațiunilor. În acest sens, condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA sunt reglementate de Titlul VI al Codului Fiscal, mai precis de art.145 și art.146;

- prevederile alin.(2) pct.46 din OMFP nr.3055/2009 nu condiționează modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA. Mai mult decât atât, în situația în care acestea ar conține prevederi suplimentare față de cele prevăzute în Codul fiscal, acestea ar fi nule de drept întrucât, potrivit art.1 alin.(3) din Codul fiscal, în materie de taxe și impozite prevederile Codului fiscal prevalează asupra oricăror prevederi contrare din alte acte normative.

Aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, așa cum am mai arătat și mai sus, în speță sunt incidente prevederile legale ale OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care la art.109 alin.(1) arată:

*“Art.109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.”*, coroborate cu dispozițiile pct.102.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.*”

În consecință, trebuie avut în vedere faptul că art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, arată că:

*“Orice operațiune economico – financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de document justificativ;”* ,

coroborat cu dispozițiile pct.44 din NM de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, potrivit cărora:

*44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.*

Ori, în baza prevederilor art.4 alin.(1) din Legea nr.82/1991 a contabilității, republicată, care arată că:

*„ART. 4 (1) MEF elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.”*,

s-a emis OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care la art. 1 prevede:

*(1) Se aprobă Reglementările contabile conforme cu directivele europene, cuprinse în anexa\*) care face parte integrantă din prezentul ordin.”*

Astfel, trebuie reiterat faptul că organele de inspecție fiscală, au invocat reglementările contabile în vigoare, respectiv Secțiunea 7 Principii contabile generale, pct.46 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ori acest articol consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului 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 consecință, având în vedere cele arătate mai sus, reiese foarte clar că la examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal are în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante *pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale*, reținându-se faptul că organele de inspecție fiscală, în mod legal, au invocat reglementările contabile în vigoare, respectiv OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

E. În ceea ce privește argumentul petentei că potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor a TVA, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât fiecare persoană impozabilă are personalitate juridică distinctă, iar în situația în care se solicită rambursarea TVA, persoana impozabilă este obligată să justifice îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a NM de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel din principiile reliefate în jurisprudența europeană în materie de TVA se reține că principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el acționând doar atunci când cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează în mod efectiv bunuri și servicii al căror cost să se regăsească în elementele de preț ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel că persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt efective și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii.

Petenta trebuie să aiba în vedere și prevederile art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede: "În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art.146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere."

În acest context, așa cum rezultă și din jurisprudența comunitară, statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care să reiasă că achizițiile efectuate sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrală a taxei achitate în amonte, principiul neutralității taxei neputând fi aplicat unor tranzacții



artificiale, fără legătură cu activitățile taxabile proprii ale persoanelor impozabile.

Ori simpla achiziție a unor servicii de către o persoană impozabilă nu este suficientă pentru deducerea taxei, așa cum susține, în esență, contestatoarea întrucât într-o atare ipoteză ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției formale prevăzute de legislație (deținerea facturii originale ca document justificativ) pentru ca o persoană impozabilă ce are prevăzut în obiectul său de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile să-și poate deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor din amonte.

Dimpotrivă, neutralitatea taxei implică și îndeplinirea condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile să fie efective și să se repercuteze în valoarea operațiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective.

F. Referitor la susținerea petentei că prevederile legale în materie de TVA în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA au fost armonizate cu prevederile Directivei a 6-a (devenită Directiva 112/2006/CE începând cu 1 ianuarie 2007), petenta considerând că:

- începând cu 1 ianuarie 2007, petenta reține că prin Tratatul de Aderare al României la UE, România s-a obligat, printre altele, să respecte acquis-ul comunitar în domeniul TVA, precum și deciziile emise de CEJ;

- întrucât îi sunt bine cunoscute reticențele autorităților de a acorda dreptul de deducere a TVA, în baza motivației că dreptul de deducere a TVA se poate exercita doar dacă este direct legat de obținerea de venituri, învederează și cazuri din jurisprudența și legislația europeană valabile în acest sens cum ar fi: C-37/95 Belgische Staat v. Gent Coal Terminal NV, C-110/94 Intercommunale voor zeewaterrontziling (INZO) v. Belgian State și C-268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman - Van Deelen v. Minister van Financien, cauze pentru care deciziile Curții Europene de Justiție au fost că TVA plătită pentru acțiuni premergătoare unei activități economice poate fi dedusă de către persoana impozabilă, chiar și în cazul în care nu s-au obținut venituri;

- dacă se au în vedere și deciziile CEJ care fac corp comun cu prevederile Directivei Europene de TVA aplicabile în statele membre, societatea care angajează cheltuieli necesare pentru investiții pregătitoare inițierii activității economice are dreptul de deducere a TVA aferentă acestora;

- intenția de a desfășura activități economice este demonstrată prin obiectul de activitate declarat de societate și totodată prin promovarea realizării unor investiții complexe, chiar dacă derularea acestora se produce pe o durată mai lungă de timp, dar care vor genera venituri doar după ce investițiile vor fi finalizate,

acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât trebuie avute în vedere prevederile HG nr. 50/25.01.2012, prin care au fost modificate



prevederile art.45 alin.(6) din HG nr. 44/2004, de aplicare a prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003, în sensul celor hotărâte de CE, după cum urmează:

*"(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art.145 alin.(2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea CEJ 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 CEJ în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling ONZO) împotriva Statului Belgian. În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce TVA 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 CEJ în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești."*

Ori, potrivit acestor prevederi 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 economica a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, ori trebuie menționat că, în speță, nu poate fi vorba de motive obiective, care nu depind de voința sa, în condițiile în care petenta nu a prezentat nici la discuția finală purtată cu echipă de inspecție fiscală și nici la contestație documente din care să rezulte că a întreprins demersuri în vederea obținerii de noi autorizații, respectiv prelungirea acestora sau a unor noi contracte pentru realizarea parcului eolian.

Astfel cazurile invocate de societate din jurisprudența europeană, nu sunt relevante în situația de fapt a petentei și nu pot fi aplicate la speța de față, având în vedere faptul că petenta nu face dovada angajării tuturor cheltuielilor, ca fiind destinate realizării de operațiuni taxabile viitoare, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte intenția societății de a concretiza cheltuielile efectuate, respectiv nu prezintă dovezi obiective că intenționează să desfășoare în viitor o activitate economică care dă naștere la operațiuni taxabile, ori nici circumstanțe care nu depind de voința sa personală, deși este obligația persoanei

care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale de exercitare a dreptului de deducere.

Trebuie reiterat faptul că principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, motiv pentru care legislația fiscală condiționează deducerea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura în original care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării de către persoana impozabilă în folosul operațiunilor taxabile din punct de vedere a TVA.

Cu toate că în susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- scopul angajării acestor cheltuieli, după cum susține societatea, care are obiect principal de activitate "producția de energie electrică", au fost în vederea construirii unui parc eolian, în zona ..., jud. ...;

- investitorii în energie eoliană din România sunt obligați să obțină circa 85 avize și autorizații, în scopul de a iniția și implementa un proiect, iar această practică, precum și perioadele lungi de răspuns ale autorităților locale, implică un interval de 2 - 3 ani pentru a trece de la faza de inițiere a unui proiect la implementare,

nu aduce argumente și documente în susținerea contestației, petenta nu a putut prezenta alte documente eliberate de A.N.R.D.E. necesare în domeniul producerii energiei electrice (autorizație de înființare pentru realizarea de capacități energetice, licența de producere a energiei electrice, acreditări pentru aplicarea sistemului de promovare prin certificate verzi, etc.) din care să reiasă cu claritate intenția de finalizare a etapelor tipice în dezvoltarea și implementarea investiției în energia eoliană, respectiv de achiziția echipamentului, desfășurarea lucrărilor de construcții și asamblare, respectiv a încheierii contractului pentru energia produsă și a contractului de service, cu racordarea la rețeaua electrică și punerea în funcțiune a investiției, etc., în condițiile în care societatea nu a finalizat proiectul de energie și de asemenea nu a înregistrat venituri din exploatarea proiectului derulat,

și astfel nu este dovedită intenția societății de a desfășura în viitor o activitate economică care să dea naștere la operațiuni taxabile din punct de vedere a TVA.

Doar simpla prezentare a unor documente nu asigură societății dreptul de deducere, aceasta trebuie să demonstreze cu dovezi obiective, din care să rezulte că serviciile facturate sunt destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile viitoare.

Potrivit jurisprudenței comunitare, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA și în special modul în care persoana impozabilă urmează să își stabilească acest drept.

În acest sens, trebuie reiterat faptul că art.4 din Directiva 112 / 2006 / CE prevede: “...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”, iar Curtea Europeană stabilește că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Ori, la dosarul contestației, societatea contestatoare nu a prezentat documente din care să rezulte o situație contrară celei constatate de organele de inspecție fiscală.

Simpla achiziție a unor servicii pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării acestora în folosul operațiunilor taxabile, în funcție de care societatea comercială are dreptul de a beneficia de deductibilitatea fiscală a TVA aferentă.

Intenția persoanei impozabile trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că începe să facă investiții pregătitoare necesare inițierii activității economice, dar și a concretizării intenției de a realiza investiția în scopul realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție.

De asemenea trebuie reținut faptul că jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

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 (par.19 din hotărâre).

În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării drepturilor de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să-și stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

Potrivit deciziei Curții de Justiție C-110/94 (INZO), paragrafului 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și că art.4 din Directiva a VI-a, în prezent Directiva 112/2006/CE, nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină că, în speță, serviciile contractate dau naștere la activități taxabile.

Mai mult, în cazuri de fraudă sau abuz, în care de exemplu, persoana impozabilă în cauză sub pretextul inițierii desfășurării activității economice, de fapt efectuează achiziții pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale

economice, autoritatea fiscală poate solicita restituirea taxei deduse pe motivul că deducerea a fost efectuată fără îndeplinirea condițiilor de acordare a dreptului de deducere a taxei (Hotărârea Gabalfrisa, pct. 46, Hotărârea Rompelman, pct. 24 și Hotărârea INZO, pct. 23 și 24).

Rezultă că o persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, că începe în mod independent o activitate economică, în sensul art. 4 din a șasea directivă și care suportă primele cheltuieli de investiții pentru aceste scopuri, trebuie să fie considerată o persoană impozabilă. Acționând în această calitate, are, prin urmare, în conformitate cu art.17 și următoarele din a șasea directivă, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile de investiții efectuate în scopul operațiunilor pentru care aceasta intenționează să efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a fi nevoie să aștepte să înceapă exploatarea efectivă a activității economice (Hotărârea Gabalfrisa, pct. 47).

La rândul său, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară printre care principiul împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factură care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) și a condiției de fond esențiale, aceea că serviciile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile din punct de vedere a TVA ale persoanei impozabile.

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care legislația fiscală și jurisprudența obligă acea persoană să-și justifice dreptul de deducere exercitat.

Față de cele mai sus arătate, se reține faptul că societatea contestatoare nu a depus dovezi obiective din care să rezulte indubitabil faptul că nematerializarea, într-o perioadă așa lungă de timp, a obiectivelor propuse s-ar fi datorat exclusiv unor circumstanțe aflate dincolo de controlul său, și că

societatea contestatoare a intenționat, într-adevăr, să construiască centrale eoliene, pe care să le exploateze ulterior prin realizarea de operațiuni taxabile în sensul TVA.

G. De altfel, în sensul jurisprudenței sunt și prevederile art.206 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

*"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...] d) dovezile pe care se întemeiază",*

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

*"[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".*

Ori, prin referatul nr..../...2014 cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au menționat că pe toată durata desfășurării inspecției fiscale s-au solicitat documente care să dovedească realitatea operațiunilor efectuate, dar fără niciun răspuns edificator din partea societății, constatând și faptul că prin contestație societatea nu a depus documente suplimentare, față de documentele prezentate în timpul inspecției fiscale din care să rezulte că prestațiile de servicii care au fost achiziționate sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În aceste condiții, se reține și aspectul că societatea contestatoare în susținerea propriei cauze, nu a adus niciun document prin care să combată susținerile organelor de inspecție.

Mai mult, se reiterează faptul că petenta trebuie să aiba în vedere și prevederile art.147<sup>1</sup> alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede: "În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art.146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere."

În speță, sunt incidente și prevederile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care la art.206 alin.(1) lit.c-d) precizează următoarele:

„ ART. 206 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

... c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”



În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF nr. 2906/25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:  
*“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*

*2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”*

De asemenea pct.11.1 lit.a)–b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 2906/25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

*“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia, cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Petenta nu invocă alte motive referitoare la modul de calcul și stabilire a sumei de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

În baza celor reținute și având în vedere faptul că simpla citare a unor dispoziții legale și invocarea unor principii fiscale și a jurisprudenței comunitare nu sunt suficiente pentru justificarea dreptului de deducere, societatea contestatoare având obligația să prezinte suficiente dovezi, ori la data finalizării inspecției fiscale, societatea nu face dovada prin documente că serviciile sunt necesare, petenta nu deține dovezii obiective care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii cum că ar fi necesare și oportune în scopul realizării investiției, respectiv dezvoltarea unui parc eolian în zona ..., în scopul realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

În consecință, având în vedere cele arătate la pct. III.1 – III.8, precum și la lit. A. – G., organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că, la data de ...2013, societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA și implicit de rambursare a TVA, în sumă de ... lei, deoarece la data



finalizării inspecției fiscale, petenta nu justifică necesitatea efectuării operațiunilor în scopul realizării investiției pentru dezvoltarea parcului eolian, în condițiile în care nu deține dovezi obiective privind concretizarea intenției de a realiza în fapt proiectul de dezvoltare a unui parc eolian în zona ..., în scopul realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Referitor la capătul de cerere privind contestația împotriva Dispoziției nr.... / ...2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, încheiată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, menționăm faptul că în sarcina contribuabilului, prin Dispoziția nr.... / ...2013, la pct.1.1. a fost dispusă măsura de:

*“Societatea va înregistra în evidența contabilă sumele stabilite suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere.”*

Având în vedere prevederile art.209 din OG nr.92/2003, care arată:

*“ART. 209 Organul competent*

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului ..., după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;...*

*(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”.*

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția nr.... / ...2013 nu vizează o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organului fiscal emitent al actului administrativ contestat.

Față de cele prezentate mai sus, pentru capătul de cerere referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției nr.... / ...2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, încheiată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, contestația va fi soluționată de organul emitent.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF nr.2906/25 septembrie 2014 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... se

**D E C I D E :**

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ...– Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.... / ...2013, pentru suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare.

2. Contestația formulată împotriva Dispoziției nr.... / ...2013 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emisă de A.J.F.P ... – Inspecție Fiscală, va fi soluționată de organul emitent.

3. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din comuna ...–..., jud. ...;

- A.J.F.P. ... –Inspecție Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

...