

DECIZIA nr. 888/11.12.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/05.08.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia sector 4 a Finantelor Publice - Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. x/31.07.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/05.08.2015, completata cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/MR/04.12.2015, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, str. L nr. A, et., ap., sector 4, prin imputernicit PNR.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 4 a Finantelor Publice sub nr. x/23.07.2015, completata cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x/31.08.2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015, comunicata in data de 01.07.2015, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in suma de y+1 lei si TVA aprobata la rambursare in suma de s lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita anularea in parte a deciziei de impunere pentru TVA in suma de y lei.

In sustinerea contetatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Pentru facturile emise de SC DIP SRL reprezentand servicii de consultanta asistenta, management, urmarirea calitatii si a modului de realizare a proiectului ce face obiectul contractului de asociere cu SC DVGD SRL a facut dovada indeplinirii conditiilor legale prevazute de Codul fiscal cu facturile (inclusiv anexe) si cu contractele incheiate cu SC DIP SRL.

Concluziile echipei de control privind suportarea costurilor legate de proiect de catre dezvoltator sunt eronate si nu sunt probate cu documente, intrucat ca partener direct cointeresat in realizarea proiectului colaboreaza cu firme specializate privind modul de executie, calitatea si durata de executare a proiectului care justifica beneficiul real ce urmeaza a fi realizat de societate.

In ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA si a cheltuielilor, legea fiscala nu prevede strict si limitativ documentele justificative obligatorii si nici cum trebuie demonstrata legatura intre achizitie si operatiunea taxabila.

Cerinta impusa de art.145 alin.2 din Codul fiscal pentru recunoasterea dreptului de deducere este indeplinita, prestarea serviciilor in folosul operatiunilor taxabile fiind probata cu documente justificative.

Sub aspectul cerintelor de forma si fond exercitarea dreptului de deducere a TVA este conditionata de existenta unui in scris (factura) care sa contina elementele obligatorii prevazute la art.155 Cod fiscal si de derularea ulterior a operatiunilor taxabile in acord cu obiectul de activitate al contribuabilului la care se ridica problema exercitarii dreptului legal de deducere.

Cele mentionate anterior sunt reglementate in jurisprudenta comunitara prin decizii ale CEJ.

In consecinta, contestatara considera ca a facut dovada propriilor sustineri si solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015:

- TVA stabilita suplimentar in suma de y+1 lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de y+1 lei
- TVA aprobata la rambursare in suma de s lei

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatările organelor de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

SC X SRL are ca obiect de activitate "Dezvoltare (promovare) imobiliara" - cod CAEN 4110.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei sector 4 a Finantelor Publice a efectuat inspectie fiscala la SC X SRL, pentru perioada 01.01.2014-31.03.2015, in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare nr. x/20.04.2015, in suma de t lei, cu control anticipat.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015 s-au stabilit obligatii fiscale de plata, din care societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

3.1. Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusa solutionarii este daca sunt intemeiate motivatiile contestatarei cu privire la nulitatea actului administrativ fiscal ce face obiectul contestatiei.

In fapt, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare cu control anticipat inregistrat sub nr. x/20.04.2015, organele fiscale din cadrul DGRFPB au emis raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015 si decizia de impunere nr. F-S4 x/18.06.2015, comunicate societatii prin posta cu confirmare de primire in data de 01.07.2015.

Prin contestatia formulata, SC X SRL sustine ca decizia de impunere nu indeplineste conditiile procedurale, cu privire la motivarea acesteia, raportata la prevederile art.21 alin.21 din OUG nr.66/2011, ceea ce afecteaza prezumtia de legalitate a actului administrativ contestat.

In drept, potrivit art. 43 si art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 43 - (2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent; [...]”.

“Art. 46 - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

Din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei

conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

In raport de continutul si forma raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015 si a deciziei de impunere nr. F-S4 x/18.06.2015, comunicate contestatarei se retine ca acestea contin semnaturile persoanelor imputernicite ale organului fiscal conform art.43 alin.2 din Codul de procedura fiscala, respectiv semnatura membrilor echipei de inspectie fiscala care au intocmit actul de inspectie fiscala, fiind avizat de sef serviciu si aprobat de sef administratie adjunct, purtand stampila organului fiscal, astfel incat nu sunt intrunite conditiile care sa atraga nulitatea acestora.

Totodata, contrar sustinerilor contestatarei, la pct. 2.2.2. si la pct. 2.2.3. din decizia de impunere nr.F-S4 x/18.06.2015 sunt inscise „Motivul de fapt” si „Temeiul de drept” care au stat la baza emiterii deciziei.

Decizia de impunere este insotita de raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015 anexat, in care situatia de fapt constatata de organele de inspectie fiscala, explicatiile si documentele furnizate de societate si punctul de vedere al echipei de inspectie fata de cele constatate sunt pe larg descrise atat la capit.III „Constatari fiscale” (pg.3/13-pg.11/13 din RIF), cat si capit.VI „Discutia finala cu contribuabilul” (pg.12/13 din RIF).

Faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acceptat justificarile contestatarei, in mod argumentat din punct de vedere fiscal, nu echivaleaza cu lipsa motivarii actelor administrative, asa cum eronat incearca sa sustina societatea contestatara.

Mai mult, invocarea incalcarii dispozitiilor art.21 alin.(2) din OUG nr.66/2011 ca motiv de drept in motivarea contestatiei este total nelegala, in conditiile in care OUG nr.66/2011 reglementeaza prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora.

Fata de cele anterior prezentate rezulta ca decizia de impunere nr. F-S4 x/18.06.2015 cuprinde toate elementele prevazute de legislatia in vigoare, inclusiv cele prevazute la art. 43 si la art. 46 din Codul de procedura fiscala, sustinerile privind nemotivarea deciziei fiind nejustificate si vadind o inteprutare formalista a dispozitiilor legale aplicabile, in conditiile in care si-a motivat contestatia formulata, mai mult invocand temeieri de drept care nu sunt aplicabile speței, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata cu privire la acest aspect.

3.2. Referitor la TVA deductibila in suma de y lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii, in conditiile in care societatea nu a demonstrat ca au fost efectuate in beneficiul sau si in scopul realizarii operatiunilor sale taxabile, respectiv nu a justificat modul in care s-au materializat aceste servicii, iar in sustinerea contestatiei nu aduce niciun argument si nu depune niciun document care sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la suma contestata.

In fapt, SC X SRL a dedus TVA in suma de y lei aferenta facturilor emise de SC DIP SRL, in perioada ianuarie-decembrie 2014, reprezentand "prestari servicii conform contract."

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de servicii in suma de y lei, intrucat nu au fost prezentate justificari ale serviciilor facturate, in conformitate cu art.145 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

In drept, in conformitate cu prevederile art.126, art. 134¹, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si a Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada verificata:

Codul fiscal:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

[...]

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre **activitatile economice** prevazute la art. 127 alin. (2)."

"Art. 134¹. Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(7) **Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate** sau, dupa caz, în functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari. Totusi, perioada de decontare nu poate depasi un an.

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere:

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) operatiuni taxabile; [...]."

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau**, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]."

*Conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite, **cumulativ, urmatoarele conditii**: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si **sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile**, iar operatiunile au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze** cu documente **ca achizitiile de bunuri si servicii facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.***

Pe cale de consecinta nu se acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor servicii care nu sunt efectuate in scopul utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile si pentru operatiuni pentru care nu se justifica in ce au constat respectivele servicii.

Referitor la justificarea deductibilitatii TVA aferenta achizitiilor se retin urmatoarele:

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

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie de catre persoana impozabila a unui serviciu, nu constituie si o prezumtie a utilizarii acestuia in scop economic.**

2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica *autoritatile fiscale* sa solicite **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza **de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.**

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

deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.**

Se retine ca prevederile art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta achizitiei unor servicii de intentia persoanei impozabile de a le utiliza in folosul operatiunilor taxabile. In acelasi timp, contractarea unor bunuri si servicii premergatoare si prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, persoana impozabila interesata avand obligatia sa prezinte, la cererea organelor fiscale, **dovezi obiective** care sa demonstreze **utilizarea acestora pentru operatiuni care dau drept de deducere.**

Din acest punct de vedere, conditiile si formalitatile ce se cer a fi indeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145-146 din Codul fiscal si se evalueaza in raport de momentul exercitarii acestui drept de catre persoana impozabila, inclusiv in ceea ce priveste conditionarea exercitarii acestui drept de momentul manifestarii intentiei in practica.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului deducere a TVA aferenta facturilor emise de SC DIP SRL, in perioada ianuarie 2014-decembrie 2014, reprezentand servicii consultanta, asistenta, management, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente care sa justifice prestarea serviciilor in scopul realizarii operatiunilor sale taxabile, asa cum stipuleaza dispozitiile legale in vigoare pe perioada verificata.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile societatii rezulta urmatoarele aspecte:

1. SC X SRL a incheiat, in calitate de beneficiar/propietar, urmatoarele contracte de prestari servicii/asociere:

a. Contractul de prestari servicii nr.x/12.04.2011 cu SC DIP SRL, in calitate de prestator, avand ca obiect:

“Art.2 - (...) Prestatorul va asigura, prin intermediul angajatilor sai activitatea (...) cautarea unui partener in vederea asocierii pentru construirea imobilului din str. S.”

b. Contractul de prestari servicii nr.x/03.01.2014 cu SC DIP SRL, in calitate de prestator, al carui obiect il constituie:

“Art.2. - Pct.2.1 - (...) prestarea (...) de lucrari de consultanta in afaceri imobiliara si activitati aferente acestora, in conformitate cu intentiile declarate de beneficiar in preambulul prezentului contract.

“Pct.2.2. (...) Prestatorul va asigura, prin intermediul angajatilor sai prestarea urmatoarelor activitati:

- reprezentare in fata organelor abilitate in vederea obtinerii autorizatiilor si avizelor necesare;
- asistenta si reprezentare in fata institutiilor bancare, in vederea contractarii unor credite;
- asistenta in vederea realizarii proiectelor nerezidentiale;
- studii referitoare la evolutia pietei imobiliare;
- asistenta in vederea vanzarii imobilelor;
- promovarea pe piata imobiliara etc.

c. La data de 16.04.2014, intre DVGD SRL, in calitate de dezvoltator si SC X SRL, in calitate de proprietar a fost incheiat Contractul de asociere in constructii, fara numar, in preambulul caruia se mentioneaza: “Dezvoltatorul intentioneaza sa dezvolte un proiect rezidential pe TEREN constand in doua cladiri de apartamente avand o suprafata construita suprateran (...) sa obtina de la PROPRIETAR: (i) dreptul de construire si dreptul de supraficie asupra TERENULUI pe care se va construi PROIECTUL, (...) precum si (ii) dupa finalizarea PROIECTULUI, dreptul de proprietate (cota indiviza) corespunzator partii din PROIECT retinuta de DEZVOLTATOR asupra TERENULUI (...).

La pct.1-Obiectul contractului: “1.1. PROPRIETARUL acorda (...), iar DEZVOLTATORUL accepta, Dreptul de supraficie asupra TERENULUI in scopul construirii PROIECTULUI. (...) PROPRIETARUL acorda in mod expres DEZVOLTATORULUI dreptul de a construi PROIECTUL pe TEREN.

5.4. DEZVOLTATORUL (...) va suporta toate costurile in legatura cu dezvoltarea PROIECTULUI. PROPRIETARUL nu va avea nicio raspundere in legatura cu dezvoltarea PROIECTULUI.

5.12. PROPRIETARUL va coopera (...) si va acorda DEZVOLTATORULUI asistenta (pe cheltuiala DEZVOLTATORULUI) pentru obtinerea (...), transferul (...), fara alta contraprestatie, a oricaror documente, autorizatii administrative, avize, aprobari, acorduri etc. in legatura cu PROIECTUL (...) in toate cazurile pe cheltuiala DEZVOLTATORULUI.

d. La data de 06.10.2014, DVGD a obtinut Autorizatia de construire nr. x privind edificarea unei constructii cu functiunea de locuinta colectiva si regim de inaltime in str. S nr. .

e. Contractul de management/conducere nr.x/01.06.2014 cu SC DIP SRL, in calitate de prestator, al carui obiect il reprezinta: "Prestatorul se obliga sa presteze servicii de management/conducere referitor la contract de asociere in constructii incheiat in Bucuresti la data de 16.04.2014 (...)."

f. Contractul nr. x/01.07.2014, cu SC DIP SRL, in calitate de prestator, al carui obiect il reprezinta: "Prestatorul se obliga sa presteze servicii referitor la contract de asociere in constructii incheiat in Bucuresti la data de 16.04.2014 (...) pentru obiectivul situat pe str. S nr., sector 4, Bucuresti, Edificarea unei constructii noi cu functiunea locuinta colectiva."

g. Contractul nr. x/28.07.2014, cu SC DIP SRL, in calitate de prestator, al carui obiect il reprezinta: "Asistenta si reprezentare in fata institutiilor bancare si ANAF, in vederea recuperarii TVA-ului in scopul dezvoltarii activitatii."

2. In perioada ianuarie 2014 - decembrie 2014, SC DIP SRL a emis catre SC X SRL facturi fiscale reprezentand "prestari servicii conform contract nr.x/12.04.2011, nr.x/03.01.2014, nr.x/01.06.2014, nr.x/01.07.2014", in timpul inspectiei fiscale fiind prezentate pentru justificare numai facturile si contractele in baza carora au fost emise.

3. Urmare explicatiilor si documentelor solicitate de organele de inspectie fiscala, prin nota explicativa din data 27.05.2015, imputernicitul societatii precizeaza:

A. Referitor la natura serviciilor furnizate de SC DIP SRL si modul in care s-au concretizat aceste servicii:

- incheiere contract de asociere cu DVD Group;
- punerea la dispozitie a documentatiei necesare furnizorilor de servicii si lucrari pentru Project din str. S nr. ;
- comunicarea catre X SRL (SI-Norvegia) a oricaror probleme ce apar in derularea proiectului si acordarea de asistenta;
- planuri pentru vanzarea apartamentelor in viitor;
- orice alte lucrari care au fost solicitate de DVG pentru realizarea proiectului de constructie.

B. Referitor la justificarea cu situatii de lucrari: "Atasam copie pentru rapoartele de activitate perioada 01.01.2014-31.03.2015."

4. Intrucat urmare solicitarilor, societatea nu a prezentat justificarile necesare pentru a beneficia de deducerea TVA, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC X SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor emise de SC DIP SRL, in perioada ianuarie 2014-decembrie 2014, reprezentand servicii consultanta, asistenta, management.

Din raportul de inspectie fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015 rezulta ca organele de inspectie fiscala au acordat dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise in perioada verificata de: SC GD SRL reprezentand servicii de consultanta de santier; SC DIP SRL reprezentand servicii de inchiriere si servicii de asistenta si reprezentare in fata institutiilor bancare si ANAF; SC GC Inc SRL reprezentand servicii de contabilitate; SCA S&Asociatii si BIN ESA reprezentand servicii de asistenta juridica si notariale, in baza contractelor incheiate.

5. Prin contestatia formulata, SC X SRL sustine ca sunt indeplinite conditiile de deducere a TVA prevazute la art.145 alin.2 din Codul fiscal, prestarea serviciilor in folosul operatiunilor taxabile fiind probata cu documente justificative.

6. In sustinerea cauzei, contestatara a depus contractele incheiate si facturile emise de furnizor avand anexate urmatoarele:

- Rapoarte de activitate pe lunile ianuarie, februarie, martie, aprilie, mai, iunie, iulie, august aferente facturilor nr.x/31.01.2014, nr.x/28.02.2014, nr.x/26.03.2014, nr.x/07.05.2014, nr.x/06.06.2014, nr.x/30.06.2014, nr.x/30.07.2014, nr.x/30.07.2014, nr.x/29.08.2014, in scopul dezvoltarii proiectului de investitii din str. S nr. , in care sunt inscrise activitati cu caracter general, cum ar fi: asistenta juridica, intermediere, asigurare relatii cu banca, consultanta imobiliara, intalnire clienti etc.;

- Raport de activitate aferent facturilor nr.x/07.10.2014, nr.x/20.10.2014, nr.x/28.11.2014, nr.x/17.12.2014, in care sunt inscrise activitati cu caracter general, cum ar fi: identificare parteneri, incheiere contract asociere, incheiere contract asistenta juridica, intermediere, asigurare relatii cu banca, intalnire cu agentii imobiliare etc.;

- facturile nr.x/30.07.2014, nr.x/07.10.2014, nr.x/20.10.2014, nr.x/28.10.2014 si nr.x/17.12.2014 au anexate inregistrari intitulate "ore lucrate pentru X SRL", intocmite pe numele NRP, fara a purta semnatura si stampila emitentului.

Fata de aspectele mai sus prezentate, niciunul din argumentele invocate de SC X SRL in sustinerea contestatiei in ceea ce priveste indeplinirea conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere urmatoarele considerente:

A. Simpla contractare a unor servicii de catre o societate comerciala **nu este suficienta** pentru a demonstra ca acestea sunt in **beneficiul societatii** si au scopul de a realiza operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza

intai din Codul fiscal, care conditieaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).**" Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere si in beneficiul persoanei impozabile.**

B. Analizand documentele prezentate in timpul inspectiei fiscale ca justificare a sumelor facturate de SC DIP SRL si cele anexate in sustinerea cauzei, rezulta urmatoarele:

1. Potrivit clauzelor din contractul de asociere incheiat intre SC X SRL si DVD Group SRL, toate costurile legate de dezvoltarea proiectului, respectiv documente, autorizatii administrative, avize, aprobari, acorduri, etc. sunt efectuate *in toate cazurile pe cheltuiala DEZVOLTATORULUI*, contestatara neavand nicio raspundere in legatura cu proiectul.

De asemenea, in baza contractului de asociere:

- SC X SRL, in calitate de proprietar acorda dreptul de superficie (pe o perioada de 99 ani) asupra terenului situat in Bucuresti, str. S nr. catre DVD Group SRL, in calitate de dezvoltator, acordand in mod expres dreptul de a construi proiectul pe teren.

- DVD Group SRL va avea libertatea, in ceea ce priveste proiectarea proiectului, selectarea proiectantului, dirigintelui de santier, antreprenorilor si furnizorilor pentru proiectul din Bucuresti, str. S nr. obtinand in nume propriu autorizatia de construire nr. x/06.10.2014, in baza cererii inregistrata in data de 04.09.2014, avand ca obiect edificarea unei constructii noi cu functiunea de locuinta colectiva, precum si celelalte autorizatii, avize, aprobari, acorduri etc.

- in termen de 180 zile de la emiterea autorizatiei de construire, inainte de inceperea lucrarilor, DVD Group SRL a depus suma de s euro intr-un cont deschis pe numele sau pentru plata furnizorilor si antreprenorilor proiectului, suportand astfel toate costurile legate de dezvoltarea proiectului.

Prin urmare, SC X SRL acorda un mandat irevocabil dezvoltatorului DVD Group SRL sa-l reprezinte in fata autoritatilor administrative, sa semneze si sa depuna cereri sau documente necesare pentru emiterea autorizatiilor, avizelor, aprobarilor, acordurilor etc. pe cheltuiala dezvoltatorului.

2. In ceea ce priveste documentele emise de SC DIP SRL, respectiv "Rapoarte de activitate" anexate facturilor nr.x/31.01.2014, nr.x/28.02.2014, nr.x/26.03.2014, nr.x/07.05.2014, nr.x/06.06.2014, nr.x/30.06.2014, nr. x/30.07.2014, nr.x/30.07.2014, nr.x/29.08.2014, se retine ca acestea contin o insiruire de activitati cu caracter general, cum ar fi: asistenta juridica, intermediere, asigurare relatii cu banca, consultanta imobiliara, intalnire clienti, publicitate etc., fara sa rezulte activitatile concrete prin care s-au materializat

serviciile prestate, resursele umane si materiale folosite, persoanele care au prestat serviciile si calitatea acestora in cadrul societatii furnizoare, tarifele stabilite pentru respectivele prestatii.

Mai mult, o serie dintre activitatile mentionate, cum ar fi: asistenta si reprezentare in relatiile cu institutiile bancare si fiscale, asistenta juridica se regasesc in facturile emise de acelasi furnizor in cadrul contractului nr.x/28.07.2014 si in facturile emise de alti furnizori, pentru care a fost acordat dreptul de deducere de catre inspectia fiscala.

3. In ceea ce priveste documentele intitulate "Ore lucrate pentru X SRL" anexate facturilor nr.x/30.07.2014, nr.x/07.10.2014, nr.x/20.10.2014, nr.x/28.10.2014 si nr.x/17.12.2014 aferente perioadei iulie 2014, septembrie-decembrie 2014, toate intocmite pe numele NRP, avand calitatea de administrator al SC DIP SRL se retine ca acestea nu contin niciun element de identificare: emitentul, semnatura, stampila persoanelor autorizate sa intocmeasca aceste situatii, fiind simple inscrisuri ce nu pot constitui documente justificative in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei, contrar sustinerilor contestatarei.

Mai mult, desi aceste file au inscrise activitati delimitate pe luni si pe intervale orare se constata ca o mare parte dintre acestea se regasesc intre activitatile suportate de dezvoltatorul imobiliar si in sumele facturate de alti furnizori pentru care s-a acordat dreptul de deducere.

C. Asa cum s-a aratat anterior, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile.

Se retine faptul ca, nici in sustinerea contestatiei, SC X SRL nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la necesitatea si oportunitatea efectuarii acestor servicii, respectiv documente prin care sa demonstreze ca serviciile mentionate in contractele incheiate si facturate de SC DIP SRL au fost efectiv prestate de reprezentantii acestei societati **in beneficiul societatii contestatare**, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Astfel, contrar sustinerilor contestatarei, documentele si explicatiile prezentate in timpul inspectiei fiscale nu reprezinta justificari din care sa rezulte activitatile concrete de consultanta si management prin care s-au materializat serviciile prestate, resursele umane si materiale folosite, persoanele care au prestat serviciile si calitatea acestora in cadrul societatii furnizoare, perioada in care au fost executate, termenele de executie, tarifele stabilite pentru respectivele prestatii.

Dimpotriva, din toate documentele si explicatiile date in timpul inspectiei fiscale, precum si din cele prezentate in sustinerea contestatiei rezulta ca:

- o serie dintre sumele facturate se refera la servicii efectuate in cadrul contractului de asociere cu DVD Group privind proiectul imobiliar care sunt suportate de dezvoltatorul imobiliar;

- inscrisurile anexate facturilor nu contin activitatile concrete si detaliate prin care s-au materializat serviciile prestate, persoanele care au prestat serviciile si calitatea pe care o au acestea in cadrul societatii prestatoare, tarifele percepute, avand un caracter general sau nu contin niciun element de identificare (emitent, semnatura, stampila), astfel incat acestea nu pot constitui documente justificative in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei;

- o parte dintre sumele facturate de SC DIP SRL se regasesc in facturi emise de alti furnizori, pentru care a fost acordat dreptul de deducere.

D. Asa cum s-a retinut anterior, achizitia unor servicii in scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficienta pentru asigurarea deductibilitatii tuturor achizitiilor realizate.

Astfel, **nu orice decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal**, stiut fiind faptul ca fiscalitatea are (mai ales) si alte ratiuni decat cele ce corespund activitatii economice reale.

Ca atare, ***achizitia serviciilor "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala a fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala.***

Aplicand cele de mai sus in prezenta speta, se retine ca SC X SRL **nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada, concludenta si obiectiva, din care sa rezulte activitatile concrete prin care s-au materializat serviciile prestate si faptul ca acestea au fost efectuate in beneficiul sau.**

Se retine totodata faptul ca, potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata "**inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**", iar potrivit Normei metodologice pentru aplicarea Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...)."

Ca atare sunt nejustificate afirmatiile contestatarei vizand neluarea in considerare la stabilirea starii de fapt fiscale a documentelor justificative, inspectia fiscala avand in vedere tocmai *examinarea starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si analizarea documentelor justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate, conform dispozitiilor legale in vigoare aplicabile in speta.*

Faptul ca nu au existat justificarile scrise, respectiv rapoarte de activitate care sa poata proba serviciile de consultanta si management care au fost prestate efectiv, motivatia societatii vizand dreptul de deducere a TVA in baza documentelor prezentate este lipsita de orice suport legal.

Cata vreme, asa cum reiese si din explicatiile prezentate in timpul inspectiei fiscale societatea avea cunostinta de caracterul nedeductibil al sumelor facturate de furnizor, sustinerile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA aferenta acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Mai mult, se retine ca potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare:

Codul fiscal:

"**Art. 156.** - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare** în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(....)."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"**Art. 56** - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, **contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrișuri.**"

"**Art. 65** - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal**".

Or, asa cum s-a aratat in continutul deciziei, neprezentarea detaliata a serviciilor prestate in concordanta cu obiectivele de consultanta si management in vederea realizarii obiectului de activitate a condus la masura neacordarii dreptului de deducere a TVA din facturile emise de furnizor de catre inspectia fiscala.

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, precum si faptul ca SC X SRL nu a prezentat dovezi obiective care sa sustina intentia sa de a utiliza serviciile achizitionate in beneficiul sau si in scopul realizarii de operatiuni

taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, tinand seama de art.213 din Codul de procedura fiscala - “(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscala. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii.

(...)

(4) *Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscala emitent al actului administrativ fiscala atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora”, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei dedusa din facturile emise de SC DIP SRL.*

In consecinta, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu dovezi obiective pentru suma de y lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.11, art.126, art.134¹, art.145, art.146, art.155 si art.156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, art.43, art.46, art.56, art.65, art.105, art.213 si art.216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.102.1-102.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1040/2004:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S4 x/18.06.2015, emisa de Activitatea de Inspectie fiscala din cadrul AS4FP pentru TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in suma de y lei.

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