

## D E C I Z I A nr. 2784 / 925 / 10.11.2014

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...., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr...., 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 ... – Inspecție Fiscală, fiind înregistrată sub nr. ....

Contestația a fost formulată împotriva:

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

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL și semnătura dl. ... – în calitate de împuternicit, conform procurii autentificată sub nr. ..., 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. ... și Dispoziția privind măsurile nr. ..., au fost comunicate în data de ...2014 (conform semnăturii și ștampilei societății de pe adresa de înaintare), iar contestația a fost înregistrată la AJFP ... – Inspecție Fiscală, sub nr. ....

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:**

**I.1. Referitor la TVA respinsă la rambursare, în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de servicii de la SC M SRL;**

Petenta arată că nu este de acord cu constatările autorităților fiscale conform cărora societatea nu ar fi prezentat documente sau situații de lucrări care să justifice efectiv în ce a constat prestarea serviciilor respective în folosul operațiunilor taxabile ale firmei.

Petenta menționează că inspectorii fiscali nu au solicitat să vadă aceste documente care sunt disponibile. Întrucât volumul de documente care stau la baza facturilor emise de SC M SRL este foarte mare, societatea nu a putut anexa copii ale acestora pentru fiecare factură în parte.

Astfel, în raportul de activitate pe luna ianuarie 2012, anexa la factura MC nr. ..., se menționa desfășurarea activităților specifice proiectului Parc eolian ..., conform Contract nr. ... (activități detaliate în anexa acestuia). Deși echipa de inspecție menționează că la art..... “beneficiarul va acorda prestatorului un bonus la data începerii etapei finale, respectiv la momentul obținerii autorizației de construcție pentru fiecare proiect, acest bonus-primă de succes, este în sumă fixă de ... euro / Mw, ... euro / Mw, ... euro / Mw. Având în vedere puterea instalată la acest parc din ... de ... Mw, (conform Aviz de racordare eliberat de Enel Distribuție ...) pe care inspecția îl ia în considerare, rezultă modul de calcul pentru acest bonus ... Mw \* ... euro / Mw =... euro, respectiv ... lei, cu TVA deductibil de ... lei, rezultă clar modul de calcul al bonusului -“prima de succes”.

Petenta precizează că, pentru perioada 2011-2013, inspectorii au analizat rapoartele de activitate și documentele întocmite în baza anexelor de la contract, aceștia trag concluzii eronate că activitățile nu se justifică sau nu au fost prestate și menționează că serviciile au fost reale, oportune și indiscutabil necesare SC X SRL pentru dezvoltarea parcului eolian (dezvoltarea proiectului necesită obținerea unui certificat de urbanism și a unei autorizații de construcție pentru pilonul de măsurare a vântului; fără aceste avize și autorizații, proiectul nu ar fi putut continua).

Prin urmare, petenta consideră că din documente menționate mai sus precum și din celelalte documente justificative aferente facturilor emise de SC M SRL, rezultă că serviciile au fost prestate.

Mai mult, contravaloarea acestor servicii a fost achitată, ceea ce reprezintă faptul că serviciile respective au fost prestate și au fost acceptate de către beneficiar. Cheltuielile SC X SRL reprezintă cheltuieli pregătitoare, necesare inițierii construcției unui parc eolian și prin urmare acestea fac parte din activitatea sa economică. Prin urmare, SC X SRL are drept de deducere al TVA pentru aceste cheltuieli.

Mai mult, având în vedere că SC M SRL a colectat TVA la stat pentru aceste facturi, refuzarea dreptului de deducere la beneficiar reprezintă o încălcare a principiului neutralității TVA de către autoritățile fiscale (principiu care este garantat de sistemul comun al TVA aplicabil unitar la nivelul statelor membre ale Uniunii Europene).

Așadar, pentru contestatoare, TVA trebuie să fie neutră, contestatoarea, în calitate de beneficiar al serviciilor prestate, nu trebuie să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe (așa cum a fost pronunțată hotărârea în cazul judecat la Curtea Europeană de Justiție C-25/07 Alicia Sosnowska).

Prin urmare, petenta nu este de acord cu constatările autorităților fiscale

conform cărora societatea nu justifică necesitatea, realitatea efectuării acestor servicii în scopul realizării investiției, respectiv dezvoltarea unui parc eolian și obținerea de venituri impozabile.

**I.2.** Referitor la TVA respinsă la rambursare, în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de servicii de la SCA ... ;

Petenta arată că nu este de acord cu refuzarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent facturilor emise de către SCA ... pentru următoarele motive:

- așa cum reiese în mod clar din fișele de timp și centralizatoarele atașate acestora, precum și din documentele/livrabilele predate către SC X SRL de către SCA ... (documente puse la dispoziția organului de control fiscal, în original, la sediul SC X SRL), constând în contracte în formă originală încheiate de societate cu furnizorii acesteia, note explicative, corespondențe și adrese către instituții publice - prezentate în cadrul dosarelor de dezvoltare și autorizare a unui proiect eolian, contractul pentru dobândirea drepturilor de utilizare a terenului aferent investiției, etc., serviciile juridice au avut ca obiect, printre altele:

a) asistență în dobândirea unor drepturi de suprafață asupra terenurilor pe care urmează a se construi capacitatea de producere a energiei electrice "parc eolian" (redactare contracte de asociere, asistență în cadrul ședințelor de consiliu local pentru aprobarea asocierii, redactare contract de suprafață și acte adiționale la acesta, etc.);

b) asistență în relații cu furnizorii (redactare contracte furnizori, negocieri comerciale, asistență în derularea sau încetarea contractelor);

c) asistență în cadrul procedurilor de autorizare a lucrărilor de construire a parcului eolian (pregătire documentații pentru obținerea avizelor și autorizațiilor în procedura de autorizare a lucrărilor de construcții, redactare note scrise/opinii legale, discuții cu autorități competente, etc.);

- dobândirea drepturilor asupra terenului aferent construirii parcului eolian, precum și obținerea avizelor și autorizațiilor necesare efectuării lucrărilor de construcție de orice natură și nu doar lucrărilor de construcție aferente unui parc eolian (a se vedea în acest sens dispozițiile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții), reprezintă condiții esențiale pentru dezvoltarea și operarea ulterioară a parcului în vederea obținerii de venituri, serviciile furnizate de SCA ... , având ca obiect tocmai asistarea SC X SRL în parcurgerea etapelor menționate;

- realitatea serviciilor prestate a fost demonstrată fără urmă de dubiu sau contestare prin prezentarea documentelor finale semnate sau obținute urmare a prestării serviciilor de asistență juridică de către SCA ... , documente menționate chiar în conținutul raportului de inspecție fiscală ca documente verificate cu ocazia controlului (contracte, avize, corespondențe etc.).

Pentru aceste motive, petenta consideră constatarea organului de control

ca fiind nu doar nerealistă, ci și tendențioasă.

De asemenea, petenta nu este de acord cu următoarele constatări ale organelor de inspecție fiscală, astfel:

- obiectul contractului nu face distincție la care parc eolian urmează a se desfășura serviciile de asistență,

petenta considerând că lipsa unei mențiuni exprese în textul contractului de asistență juridică privind locația de dezvoltare a parcului eolian nu afectează sau denaturează în nicio circumstanță vocația furnizorului de a presta servicii juridice cu privire la dezvoltarea unui parc eolian, indiferent de locația în care investiția urmează a fi realizată. Mai mult, potrivit fișelor de timp anexate facturilor emise de furnizorul SCA ... este clar identificat obiectul serviciilor, anume dezvoltarea parcului eolian în com. ... (conform fișelor de timp atașate);

- serviciile sunt justificate cu fișe de timp în care se prezintă activitățile prestate la modul general, fără să conțină descrierea concretă a serviciilor, data exactă când s-au efectuat, timpul de lucru alocat fiecărei prestații în parte de către prestator,

petenta considerând că facturile sunt emise în baza contractului de asistență juridică nr. ..., cu actele adiționale aferente, iar documentele de suport - produs finit urmare a prestării serviciilor de asistență juridică au fost integral puse la dispoziția organului de control, în original, la sediul SC X SRL;

- fișele de timp au valori diferite de cele care apar în facturi; facturile sunt emise în primele zile ale lunii, iar fișele de timp cuprind întreaga perioadă a lunii din 1-30,

petenta considerând că facturarea serviciilor juridice a fost efectuată în baza contractului de asistență juridică nr. ... și a actelor adiționale în care se prevăd că:

- art.3.3 din contractul de asistență juridică nr. ...: *“Părțile au convenit un onorariu fix, neajustabil, indiferent de extinderea volumului de muncă realizat pe întreaga durată a contractului, în sumă totală de ... euro plus TVA, (“Onorariul Fix”);*

- art.1 din actul adițional nr. ..., completează art.3 din Contract cu pct. 3.6: *“pentru serviciile oferite pe durata derulării contractului, clientul va plăti PN&A un onorariu de succes la data obținerii autorizației de construire a parcului eolian dezvoltat de client în cuantum de ... Euro plus TVA per MW”,* acest lucru nu afectează cu nimic calitatea de document justificativ a fișelor de timp, pentru prestarea efectivă a serviciilor de către SCA ... (acestea împreună cu documentele originale încheiate în urma prestării serviciilor dovedind fără urmă de dubiu că serviciile au fost efectiv prestate). Din acest motiv, factura se poate emite chiar și în primele zile ale lunii.

În susținerea celor de mai sus, respectiv a modului de stabilire a onorariilor avocațiale, petenta citează din dispozițiile art.129 din Hotărârea nr.64/2011 privind aprobarea Statului profesiei de avocat.

*“Art.129. - (1) Onorariile pot fi stabilite astfel:*

- a) onorarii orare;
- b) onorarii fixe (forfetare);
- c) onorarii de succes;
- d) onorarii formate din combinarea criteriilor prevăzute la lit. a)-c).
- (2) Onorariul orar este stabilit pe ora de lucru, respectiv o sumă fixă de unități monetare convenită avocatului pentru fiecare oră de servicii profesionale pe care le prestează clientului
- (3) Onorariul fix (forfetar) constă într-o sumă fixă convenită avocatului pentru un serviciu profesional sau pentru categorii de astfel de servicii profesionale pe care îl prestează ori, după caz, le prestează clientului.
- (4) Onorariul orar și fix (forfetar) se datorează avocatului indiferent de rezultatul obținut prin prestarea serviciilor profesionale.
- (5) Avocatul poate să primească de la un client onorarii periodice, inclusiv sub formă forfetară.
- (6) Avocatul are dreptul ca în completarea onorariului fixat să solicite și să obțină și un onorariu de succes cu titlu complementar, în funcție de rezultat sau de serviciul furnizat. Onorariul de succes constă într-o sumă fixă sau variabilă stabilită pentru atingerea de către avocat a unui anumit rezultat. Onorariul de succes poate fi convenit împreună cu onorariul orar sau fix.”

De asemenea, achitarea facturilor de achiziții de către SC X SRL reprezintă dovada clară a faptului că serviciile au fost prestate și acceptate de către beneficiar. Mai mult, având în vedere că furnizorii au colectat și plătit TVA la stat pentru aceste facturi, refuzarea dreptului de deducere la beneficiar reprezintă o încălcare a principiului neutralității TVA de către autoritățile fiscale.

- 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; În cadrul fișelor de timp nu sunt specificate în mod clar și nu sunt cuantificate activitățile prestate, ci doar prezentate generic, ele neavând un grad de exactitate și de detaliu care să justifice serviciile care au fost prestate, petenta considerând că această interpretare a organelor fiscale este incorectă și nejustificată din punct de vedere al dispozițiilor legale în vigoare.

Lucrările care au fost prestate de către contestatoare au fost în mod concret și complet justificate cu documente/livrabile puse la dispoziția organului de inspecție fiscală pe durata desfășurării controlului (contracte, acte adiționale, notificări, avize, autorizații, dosar corporativ și încheieri ale Oficiului Registrului Comerțului), au fost acceptate de către beneficiar (dovada acceptării

nefiind invocată sau solicitată în orice fel de către organul de control fiscal pe durata procedurii de inspecție fiscală).

Mai mult contravaloarea acestor servicii a fost achitată de către SC X SRL, ceea ce confirmă faptul că serviciile respective au fost prestate și au fost acceptate de către beneficiar.

- administratorii societății, dna.... și dl.... au desfășurat simultan activități de reprezentare a SC X SRL, precum și activități în calitate de avocați ai SCA ..., petenta nu vede relevanța acestei afirmații din moment ce serviciile juridice facturate nu au fost prestate de către dna. ... și dl. ..., ci de alți avocați din cadrul SCA ... conform fișelor de timp anexă la facturile emise de SCA ... , iar serviciile reprezintă consultanță juridică potrivit reglementărilor Legii nr.51/1995 privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat.

Conform prevederilor de la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile.

De asemenea, conform pct.45 din NM pentru aplicarea art.145 din Codul Fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta chiar și înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică. Prin urmare, pentru acordarea dreptului de deducere, este importantă intenția persoanei impozabile de a desfășura activități economice și nu momentul la care societatea începe efectiv să obțină venituri impozabile (se consideră că activitatea economică este începută de la momentul la care societatea începe să angajeze costuri pentru desfășurarea unor activități economice).

SC X SRL intenționează să construiască un parc eolian cu stație de transformare și racord electric în comuna .... Costurile angajate de către SC X SRL în perioada supusă controlului fiscal, reprezintă cheltuieli pregătitoare, necesare inițierii acestui proiect.

Conform legislației, activitatea economică a unei persoane impozabile se consideră începută din momentul în care aceasta își manifestă intenția de a desfășura o activitate, evaluată în baza unor criterii obiective, cum ar fi faptul că începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare. În situația de față intenția SC X SRL de a realiza proiectul eolian este clară, fiind dovedită prin faptul că SC X SRL a angajat costuri de asistență juridică, administrare parcuri eoliene, proiectare urbană, chirie spații, evaluare de mediu, studii de soluție pentru racordarea parcului eolian la sistemul energetic național, analize de vânt, amplasamente de turbine pentru eficientizarea randamentului parcului, etc.

Mai mult, au fost puse la dispoziția autorităților fiscale cu ocazia controlului derulat, centralizatoare cu derularea procedurilor de avizare, precum și documente relevante care atestă intenția SC X SRL de a realiza parcul eolian.

Astfel, activitatea economică a SC X SRL este deja începută, având în vedere prevederile legale în vigoare.

Petenta își întărește punctul de vedere conform căruia fișele de timp emise de către SCA ... reflectă faptul că serviciile au fost prestate de către SCA ... , iar contractele și documentele care au făcut obiectul acestei asistențe există și au fost puse la dispoziția inspectorilor. Facturarea s-a realizat conform prevederilor din contractul încheiat între cele două părți iar lucrările au fost acceptate de către beneficiar.

Mai mult, achitarea facturilor de achiziții de către SC X SRL reprezintă dovada clară a faptului că serviciile au fost prestate și acceptate de către beneficiar; având în vedere că SCA ... a colectat TVA la stat pentru aceste facturi, refuzarea dreptului de deducere la beneficiar reprezintă o încălcare a principiului neutralității TVA de către autoritățile fiscale (principiu care este garantat de sistemul comun al TVA aplicabil unitar la nivelul statelor membre ale UE). Așadar, pentru contestatoare TVA trebuie să fie neutră, contestatoarea, în calitate de beneficiar al serviciilor prestate, nu trebuie să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe (așa cum a fost pronunțată hotărârea în cazul judecat la Curtea Europeană de Justiție C-25/07 Alicia Sosnowska).

Prin urmare, petenta nu este de acord cu constatările autorităților fiscale conform cărora achizițiile de la SCA ... , nu sunt destinate realizării unor viitoare operațiuni taxabile pentru considerentele pe care le-a prezentat mai sus.

**I.3.** Referitor la TVA respinsă la rambursare, în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de servicii de la SC E SRL;

Petenta nu este de acord cu constatările autorităților fiscale, conform cărora, pentru nicio factură nu s-au prezentat documente, precum rapoarte de lucru, situații de lucrări, astfel încât să se constate necesitatea efectuării acestora.

E a prestat, conform contractului de gestiune și administrare nr. ..., servicii pentru proiectul parcului eolian din comuna ..., cu o putere instalată totală de aprox. ... MW.

Așa cum rezultă din conținutul contractului menționat sunt prezentate tipurile de servicii ce au fost prestate și decontate, conform facturilor existente, acestea fiind recunoscute de beneficiar și achitate.

În concluzie afirmația inspecției fiscale că nu s-au prezentat nici un contract sau altă înțelegere scrisă care să justifice necesitatea serviciilor prestate, nu este adevărată.

Conform prevederilor contractului menționat anterior, serviciile prestate au fost facturate către SC X SRL, următoarele costuri, plus o marjă de profit de 10%: salariile angajaților implicați în dezvoltarea proiectului, cheltuielile de deplasare ale acestora efectuate pentru proiect, cheltuieli administrative alocate proiectului.

De asemenea SC E SRL a refacturat cheltuielile cu subcontractorii, aplicând structura de comisionar. Petenta menționează că inspectorii fiscali nu au solicitat să vadă aceste documente care de altfel sunt disponibile și pot fi puse

la dispoziție de către contestatoare.

Petenta nu este de acord cu constatările autorităților fiscale, conform cărora aceste operațiuni nu au justificare economică, refacturându-se de la o societate la alta, în loc să se factureze direct și nu sunt în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Conform pct.45 din NM pentru aplicarea art.145 din Codul Fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta chiar și înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică.

Prin urmare, pentru acordarea dreptului de deducere, este importantă intenția persoanei impozabile de a desfășura activități economice (se consideră că activitatea economică este începută de la momentul la care societatea începe să angajeze costuri pentru desfășurarea unor activități economice). Așadar, având în vedere că SC X SRL a achiziționat servicii de gestiune și administrare de proiecte de la SC E SRL și de la SC S SRL, în vederea dezvoltării și operării parcului eolian din comuna ..., aceasta are dreptul la deducerea TVA aferentă.

De asemenea, contractele încheiate cu SC E SRL și SC S SRL au același conținut, dat fiind faptul că salariații celor două societăți, având specializări diferite, s-a oferit asistență specializată în diferitele etape precizate în contracte. Acest aspect a fost explicat inspectorilor care au înțeles situația la momentul respectiv.

Petenta menționează că serviciile au fost reale, oportune și indiscutabil necesare SC X SRL pentru dezvoltarea parcului eolian.

Mai mult, contravaloarea acestor servicii a fost achitată de către SC X SRL, societății E SRL și societății S SRL, ceea ce reprezintă faptul că serviciile respective au fost prestate și au fost acceptate de către beneficiar. Cheltuielile SC X SRL reprezintă cheltuieli pregătitoare, necesare inițierii construcției unui parc eolian și prin urmare acestea fac parte din activitatea sa economică. Prin urmare, SC X SRL are drept de deducere al TVA pentru aceste cheltuieli.

Cu privire la constatarea autorităților fiscale conform căreia, se refacturează servicii de cazare, masă, combustibil de la SC M SRL, în condițiile în care și această societate facturează periodic aceleași servicii către SC X SRL, petenta menționează că atât SC E SRL, SC S SRL, cât și celelalte societăți au prestat servicii distincte, în funcție de obiectul de activitate al fiecărei societăți. Natura serviciilor prestate se poate identifica în baza facturilor precum și în baza documentelor anexate la facturi, care reprezintă dovada prestării serviciilor.

Mai mult, având în vedere că SC E SRL și SC S SRL au colectat TVA pentru aceste facturi, refuzarea dreptului de deducere la beneficiar reprezintă o încălcare a principiului neutralității TVA de către autoritățile fiscale (principiu care este garantat de sistemul comun al TVA aplicabil unitar la nivelul statelor membre ale UE). Așadar, pentru contestatoare, TVA trebuie să fie neutră, contestatoarea, în calitate de beneficiar al serviciilor prestate, nu trebuie să

suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe (așa cum a fost pronunțată hotărârea în cazul judecat la CEJ C-25/07 Alicia Sosnowska).

Așadar, petenta nu este de acord cu constatările autorităților fiscale conform cărora, operațiunile nu au justificare economică și nu sunt în scopul realizării de operațiuni taxabile, ele fiind refacturări de la o societate la alta, fără să se poată identifica scopul și motivul real.

**I.4. Referitor la TVA respinsă la rambursare, în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de servicii de la SC B SRL;**

Petenta arată că așa cum a explicat inspectorilor, natura activității SC X SRL presupune măsurarea potențialului energetic cu echipamente specifice de către o entitate recunoscută și autorizată la nivel mondial, respectiv SC B SRL - filiala în România a B... R... N... (nr. atestare recunoscut la nivel mondial: .../... ILAC - the International Laboratory Accreditation Cooperation – MRA/ENAC).

Pentru realizarea acestui obiectiv s-a încheiat contractul cadru .... Astfel, campania de măsurare a vântului s-a realizat în perioada, începând cu data instalării stâlpului de măsurare a intensității vântului (raportul de instalare fiind pus la dispoziția organului de inspecție fiscală, în original) și se derulează în continuare în prezent.

Datele sunt necesare:

- a) în vederea realizării amplasamentului turbinelor pe terenul total;
- b) conform reglementărilor în vigoare în domeniul energetic, pentru transmiterea către centrele de dispecer a producției orare estimate pentru luna următoare și calculul dezechilibrelor în rețea.

Lipsa acestor date ar face practic imposibilă punerea în funcțiune a capacității de producere a energiei electrice - parc eolian și operarea acesteia în vederea generării de venituri.

Petenta menționează că rapoartele lunare similare precum și analizele anuale au fost puse la dispoziția inspectorilor pe durata desfășurării inspecției fiscale la sediul social al societății.

Cu privire la constatarea autorităților fiscale, conform căreia, societatea nu argumentează și nu prezintă documente justificative care să susțină faptul că prestările de servicii și achizițiile efectuate au fost necesare, cât și faptul că în urma măsurărilor de vânt, există posibilitatea reală de dezvoltare a unui parc eolian în zona ..., așa cum petenta a menționat și mai sus, serviciile de măsurare a potențialului energetic al zonei în care vor fi amplasate centralele eoliene sunt absolut necesare și justificate în cazul SC X SRL care are ca obiect de activitate “Producția de energie electrică” prin construirea unui parc eolian.

Petenta nu este de acord cu concluzia autorităților fiscale conform căreia, prestațiile de servicii facturate nu arată faptul că s-au identificat condițiile optime pentru dezvoltarea parcului eolian și nu s-a stabilit că zona aleasă ar fi

optimă pentru scopul producerii energiei electrice. Conform principiului neutralității TVA cheltuielile cu investițiile efectuate pentru începerea unei afaceri trebuie considerate ca și activități economice (Cazul C-268/83 Rompelman), iar dreptul de deducere pentru TVA există și în cazul în care autoritățile fiscale au chiar de la început, informații că activitatea economică pentru care sunt efectuate investițiile nu se va desfășura, dacă scopul investițiilor este de a desfășura activități economice (C-400/98 Breitsohl).

Prin urmare petenta consideră că intenția de a desfășura activități economice este clară având în vedere obiectul de activitate și investițiile angajate până la acest moment, petenta susținând că în cuprinsul contestației a justificat intenția de a desfășura activități economice.

Așadar, deducerea TVA nu este condiționată de existența unor studii care să ateste că investiția se poate desfășura în condiții optime, ci de faptul că societatea intenționează să desfășoare activități economice. În aceste condiții, TVA aferentă cheltuielilor cu efectuarea de studii de fezabilitate (care pot demonstra sau nu că proiectul este fezabil) este deductibilă la nivelul societății care efectuează investiția (*“dacă autoritățile fiscale au acceptat că o societate care și-a declarat intenția de a desfășura activități economice cu scopul de a obține venituri impozabile este o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, achiziționarea unui studiu de fezabilitate cu privire la activitatea ce urmează a fi desfășurată poate fi privită ca o activitate economică, chiar și în cazul în care scopul studiului este de a investiga măsura în care activitatea respectivă este profitabilă”*, C-110/94 Inzo).

Prin urmare, petenta nu este de acord cu constatările autorităților fiscale, conform cărora, nici cheltuiala și nici TVA aferentă instalării stâlpului metalic nu sunt justificate și susținute de documente, întrucât nu există dovezi clare și concrete care să susțină finalizarea intenției societății de a desfășura vreodată activități economice și de a obține venituri din energia electrică.

**I.5.** Referitor la TVA respinsă la rambursare, în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de servicii de chirie de la SC G SRL;

Petenta nu este de acord cu constatările autorităților fiscale conform cărora imobilele care au făcut obiectul contractului de închiriere încheiat cu SC G SRL, conform Contractului nr. ..., nu au fost utilizate în folosul activităților desfășurate de către SC X SRL.

Petenta menționează că aceste spații au fost utilizate pentru desfășurarea activității SC X SRL. De asemenea, din punct de vedere juridic, acest spațiu îndeplinește toate condițiile pentru a fi utilizat ca sediu comercial sau de birouri, fiind utilizat în acest sens (activitate de secretariat, organizare de întâlniri, desfășurare activitate curentă a societății) pe durata de existență a SC X SRL.

De asemenea, petenta nu este de acord cu următoarea constatare:

- pentru aproximativ ... mp. în ... s-a convenit la o chirie de ... lei / luna plus

TVA, ceea ce înseamnă... lei/ mp, în condițiile în care societatea nu realizează nici un fel de venituri în perioada verificată și prețul pieței este de ...-... euro/mp/lună pentru spații/birouri în localități precum Timișoara, organele de inspecție constatând că prețul stabilit pentru chiria lunară este foarte mare și nejustificat pentru spațiul închiriat în ....

Conform prevederilor art.137 din Codul Fiscal, baza de impozitare este constituită din: *“pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor, ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”*.

Este adevărat că lit.e) de la același articol permite utilizarea valorii de piață pentru stabilirea bazei de impozitare, însă această utilizare este limitată la cazurile în care părțile implicate sunt persoane afiliate conform prevederilor art.7 alin.(21) din Codul Fiscal.

În plus, chiar dacă persoanele sunt afiliate, Codul Fiscal limitează clar și fără loc de interpretări și situațiile în care utilizarea valorii de piață poate fi utilizată după cum urmează:

- atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art.145, 1451 și 147;
- atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art.145 și 147 și livrarea sau prestarea este scutită conform art.141;
- atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art.145 și 147.

Având în vedere cele de mai sus, pe de o parte nu există relație de afiliere între furnizor și societate conform prevederilor art.7 alin.(21), iar pe de altă parte, atât furnizorul, cât și societatea au drept complet de deducere. În consecință, prevederile acestui alineat privind utilizarea valorii de piață nu pot fi aplicate.

Prin urmare, conform prevederilor art.137 (1) lit.a, baza de impozitare este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută. Mai mult, din punct de vedere legal, obligativitatea existenței unui sediu social este prevăzută în vederea înmatriculării unei societăți în Registrul Comerțului art.36 alin.(2) lit.c) din Legea nr. 31/1990 legea societăților comerciale.

Obligativitatea stabilirii sediului social nu este condiționată din punct de vedere legal, din punct de vedere al dreptului asupra spațiului (proprietate comodat sau închiriere) și nici de existența salariaților. Petenta sublinează faptul că stabilirea și existența unui sediu social pe întreaga durată de funcționare a unei societăți comerciale reprezintă o obligație legală, fără de care societatea nu își poate desfășura în mod legal activitatea.

Prin urmare, petenta nu este de acord cu constatările autorităților fiscale, conform cărora societatea nu face dovada că serviciile reprezentând închiriere imobil sunt necesare și că are intenția de a dezvolta un parc eolian și de a desfășura activități economice.

Petenta arată că, așa cum a menționat și mai sus, intenția SC X SRL de a realiza proiectul eolian este clară, fiind dovedită prin faptul că societatea a angajat costuri de asistență juridică, administrare parcuri eoliene, proiectare urbană, chirie spații analize de vânt și a concesionat de la Consiliul Local o suprafață de teren în vederea construirii unui parc eolian.

Mai mult, au fost puse la dispoziția autorităților fiscale cu ocazia controlului derulat, centralizatoare cu derularea procedurilor de avizare, precum și documente relevante care atestă intenția SC X SRL de a realiza parcul eolian.

**I.6.** Referitor la TVA respinsă la rambursare, în sumă de ... lei, respectiv ... lei, aferentă serviciilor de pază de la SC G... SRL, respectiv SC V SRL;

Petenta nu este de acord cu constatările inspectorilor cu privire la faptul că serviciile de pază sunt fără obiect.

Petenta menționează că SC X SRL deține toate rapoartele din care reiese clar faptul că serviciile de pază au fost efectiv prestate, conform contractelor nr. ..., respectiv nr. ....

În ceea ce privește paza sediului social, petenta a menționat că nu există nicio prevedere legală prin care să nu se acorde drept de deducere pentru TVA aferentă serviciilor de pază asigurate sediilor sociale. TVA aferentă acestor servicii este considerată automat ca fiind deductibilă, serviciile fiind efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Societatea deține un stâlp de măsurare a vântului, facturat de SC B SRL, acesta constituind obiectul firmei de pază căreia i-au fost contractate serviciile. Stâlpul de măsurare a vântului este situat într-o zonă extravilană, fără trafic uman constant, fără așezări umane în vecinătate și fără împrejmuiri care să asigure accesul la echipamentele de măsurare și la echipamentele de susținere. Din experiența avută în alte locații, în lipsa unui serviciu constant de pază la baza stâlpului, cablurile de ancorare au fost doborâte, iar echipamentele tehnice distruse și stâlpii doborâți.

Costul cu serviciile de pază se împarte la fiecare societate care deține contract de pază cu SC G... SRL și SC V SRL. Obligațiile societății de pază sunt precizate în contractul încheiat cu SC X SRL și sunt respectate de către angajații acestor societăți, în acest sens, s-au pus la dispoziția inspectorilor facturile fiscale emise de SC G... SRL și SC V SRL, având atașate fișe de prezență a personalului pus la dispoziție de cele două societăți la cele 2 obiective păzite (sediul social, stâlp de măsurare a vântului).

De asemenea, întrucât SC X SRL este obligată de lege să aibă un sediu

social, serviciile de pază pentru sediu și pentru bunurile societății sunt indubitabil necesare, petenta susținând că a prezentat inspecției fiscale documente care atestă existența unei gherete la locația stâlpului de vânt, precum și exemple de procese verbale de predare-primire a turei și situațiile lunare centralizate privind volumul total al activității prestate.

În consecință, petenta arată că nu este de acord cu constatarea autorităților fiscale conform căreia, societatea nu desfășoară activitate la sediu și nu deține bunuri care necesită pază, din considerentele pe care le-a menționat mai sus.

**I.7.** Referitor la TVA respinsă la rambursare, în sumă de ... lei aferentă serviciilor facturate de: SC S SRL, SC D SRL, SC R SA, SC Geo ARC SRL, etc;

Petenta nu este de acord cu constatările autorităților fiscale conform cărora: serviciile prestate de societățile menționate nu sunt necesare activității societății și că nu au legătură cu obiectul de activitate.

La fel ca și celelalte servicii prezentate, aceste servicii sunt necesare societății și mai mult, acestea constituie o obligație legală pe care societatea trebuie să o îndeplinească, petenta nefiind de acord cu constatarea autorităților fiscale conform căreia TVA, aferentă acestor cheltuieli nu este deductibilă pentru că societatea nu a făcut dovada intenției de a desfășura activități economice.

Petenta arată că, așa cum a argumentat și la punctele precedente, intenția SC X SRL de a realiza proiectul eolian este clară, fiind dovedită prin faptul că societatea a angajat costuri și a concesionat de la Consiliul Local o suprafață de teren, în vederea construirii unui parc eolian.

Mai mult, au fost puse la dispoziția autorităților fiscale cu ocazia controlului derulat, centralizatoare cu derularea procedurilor de avizare precum și documente relevante care atestă intenția SC X SRL de a realiza parcul eolian.

Conform art.145 alin.2) lit.a) din Codul Fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile.

De asemenea, conform pct.45 din NM pentru aplicarea art.145 din Codul Fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta chiar și înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică. Prin urmare pentru acordarea dreptului de deducere, este importantă intenția persoanei impozabile de a desfășura activități economice și nu momentul la care societatea începe efectiv să obțină venituri impozabile (se consideră că activitatea economică este începută de la momentul la care societatea începe să angajeze costuri pentru desfășurarea unor activități economice).

Petenta nu este de acord cu constatările autorităților, deoarece așa cum a precizat și anterior la alte puncte, intenția societății de a desfășura o activitate economică și de a obține venituri impozabile în viitor este clară, iar toate aceste cheltuieli sunt specifice activității pe care societatea o desfășoară.

De asemenea, având în vedere că prin Tratatul de Aderare la U E România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, interpretările Curții Europene de Justiție trebuie luate în considerare în vederea asigurării aplicării uniforme a legislației fiscale în România. De altfel, legislația fiscală românească face referire în repetate rânduri la cazurile judecate, la Curtea Europeană de Justiție.

Așadar, în susținerea punctului său de vedere, în plus față de cele menționate mai sus, petenta invocă comentariile și deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile de mai jos, pe care le consideră relevante:

- Cazul C-268183 Rompelman

*“Conform principiului neutralității TVA, cheltuielile cu investițiile efectuate pentru începerea unei afaceri trebuie considerate ca și activități economice. Ar fi contrar principiului neutralității TVA dacă această activitate economică ar fi considerată începută numai în momentul în care se generează venituri impozabile”.*

- C-110/94 Inzo

*“Dacă autoritățile fiscale au acceptat că o societate care și-a declarat intenția de a desfășura activități economice cu scopul de a obține venituri impozabile este o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, achiziționarea unui studiu de fezabilitate cu privire la activitatea ce urmează a fi desfășurată poate fi privită ca o activitate economică chiar și în cazul în care scopul studiului este de a investiga măsura în care activitatea respectivă este profitabilă”.*

- C-25107 Alicia Sosnowska

*“Deși statele membre dispun de o anumită libertate de manevra în stabilirea condițiilor de rambursare a excedentului de TVA, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității sistemului fiscal al TVA-ului, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe. În special, astfel de condiții trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanței care rezultă din acest excedent de TVA (...)*

- C-110/98 Gabalfrisa

*“nu este permisă condiționarea acordării dreptului de deducere pentru persoana impozabilă, înainte de începerea activității economice de îndeplinirea unor condiții precum trimiterea unei solicitări exprese în acest sens, înainte de începerea activității, trecerea unei perioade de timp de un an între trimiterea unei astfel de cereri și începerea propriu-zisă a activităților economice”*

- C-400/98 Breitsohl

*“dreptul de deducere pentru TVA există și în cazul în care autoritățile fiscale au chiar de la început, informații că activitatea economică pentru care sunt*

*efectuate investițiile nu se va desfășura, dacă scopul investițiilor este de a desfășura activități economice.”*

Având în vedere comentariile și deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile de mai sus, petenta consideră că în ceea ce privește cheltuielile angajate de către SC X SRL în perioada 05.03.2010 – ...2013, acestea sunt considerate ca și activități economice pentru care societatea are drept de deducere.

De asemenea, petenta consideră că dacă autoritățile fiscale au acceptat faptul că SC X SRL este o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA (acest fapt fiind dovedit prin faptul că autoritățile fiscale au acceptat înregistrarea în scopuri de TVA a societății și au atribuit un cod de identificare în scopuri de TVA), atunci implicit au recunoscut și intenția societății de a desfășura activități economice.

Costurile angajate de către societate, care sunt pregătitoare inițierii construcției parcului eolian, sunt parte din activitatea economică a societății pentru care trebuie acordat dreptul de deducere al TVA, conform art.145 alin.(2) din Codul Fiscal.

Pentru obținerea de venituri, SC X SRL a demarat procedurile de autorizare a investiției, constând în construirea și operarea unei capacități de producere a energiei electrice din surse regenerabile de energie.

În acest sens, SC X SRL a efectuat următoarele demersuri:

- a dobândit drepturi de utilizare asupra terenului în baza unui contract de asociere în participațiune cu consiliul local ..., jud. ...;
- a contractat servicii specifice (juridice, tehnice, consultanță, elaborare documentații tehnice pentru autorizarea și reautorizarea investiției);
- a parcurs proceduri legale de avizare pentru investiții de realizare a parcului eolian.

Referitor la documentele care fac dovada prestării efective a serviciilor în beneficiul SC X SRL, petenta susține că a atașat la contestație, exemple de astfel de documente.

Trebuie avut în vedere faptul că achitarea facturilor de achiziții de către SC X SRL reprezintă dovada clară a faptului că serviciile au fost prestate și acceptate de către beneficiar.

Mai mult, având în vedere că furnizorii au colectat TVA la stat pentru aceste facturi, refuzarea dreptului de deducere la beneficiar ar reprezenta o încălcare a principiului neutralității TVA de către autoritățile fiscale.

În concluzie, petenta nu este de acord cu constatările din Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală și consideră că SC X SRL avea dreptul la deducerea TVA pentru facturile de achiziții care au fost emise pe numele său în perioada supusă controlului fiscal, pentru considerentele pe care le-a prezentat mai sus.

De asemenea, petenta nu este de acord cu măsura dispusă de Dispoziția de măsuri, conform căreia contestatoarea trebuie să înregistreze în evidența contabilă și fiscală, sumele suplimentare privind TVA stabilite potrivit Deciziei

de impunere.

Petenta consideră că decizia autorităților fiscale de a refuza dreptul de deducere al TVA este contrară legislației privind TVA aplicabilă la nivel european, precum și principiilor TVA, cel mai important principiu încălcat fiind principiul neutralității TVA, care este garantat de sistemul comun al TVA la nivelul Uniunii Europene.

Prin urmare, petenta consideră neîntemeiată constatarea autorităților fiscale și solicită anularea Deciziei de impunere nr. ... emisă de ANAF – DGRFP Timișoara - AJFP ..., în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare, precum și a Dispoziției de măsuri nr. ....

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

În fapt, organele fiscale au constatat că nu se justifică angajarea unor cheltuieli ridicate cu diverse servicii (consultanță, asistență juridică, etc.) în condițiile în care la momentul încheierii contractelor cu furnizorii (și nici la momentul inspecției fiscale) societatea nu justifică faptul că fără aceste servicii dezvoltarea parcului nu ar fi posibilă, organele de inspecție fiscală menționând că parte din contractele prezentate nu respectă obiectul pentru care au fost încheiate, se facturează servicii identice de la diferiți furnizori interni către SC X SRL, care nu justifică necesitatea efectuării operațiunilor în scopul realizării investiției pentru dezvoltarea parcului eolian în localitatea ....

**II.1.** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei pentru servicii de asistență și consultanță pentru implementarea proiectelor de energie, facturate de SC M SRL din ...;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că serviciile de asistență și consultanță pentru implementarea proiectelor de energie, au fost facturate de SC M SRL din ... în baza novației – actul adițional nr. 1 la contractul de asistență nr. ...și a actului adițional nr. ....

Conform facturilor emise de SC M SRL, TVA dedusă de societate este în sumă de ... lei (2010: ... lei, 2011: ... lei, 2012: ... lei, 2013: ... lei).

Contractul de asistență nr. ..., în baza căruia se emit facturile de către SC M SRL către SC X SRL este un contract în al cărui obiect nu se specifică ce *“proiect de energie”* este luat în considerare pentru a fi implementat.

În luna ... 2012 SC M SRL emite factura seria MC nr. ... în sumă de ... lei (din care TVA în sumă de ... lei) reprezentând: *„primă succes conform Contract Asistență - AC Parc Eolian ... - ... Mw (... EUR)”* anexat fiind un raport de activitate aferent lunii ... 2012 în care se specifică: *„s-au continuat lucrările PT*

*drumuri; s-au continuat lucrările pentru PT- civile*". Echipa de inspecție fiscală constată că în contractul de asistență nu este precizată noțiunea de „*primă succes*". La art.... se specifică faptul că: „*Beneficiarul va acorda Prestatorului un bonus la data începerii etapei finale, respectiv la momentul obținerii autorizației de construcție pentru fiecare proiect*”, iar acest bonus va avea un nivel fix, fie de ... €/Mw după data fixată, fie de ... €/Mw la data fixată, fie ... €/Mw înaintea datei limită fixate.

Din cele prezentate, organele de inspecție fiscală constată că „prima succes” nu este definită, în mod expres și foarte clar în contract și creează confuzie în ceea ce privește modul său de calcul.

Organele de inspecție fiscală au precizat că facturile emise de SC M SRL, nu sunt însoțite de rapoarte de activitate în care să fie specificate în mod clar activitățile prestate, respectiv nu se specifică modalitatea de calcul a contravalorii acestor servicii.

Urmare verificării relațiilor economice desfășurate între cele două societăți s-au 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”.

- în toată perioada 2011 – 2013, raportul de activitate conține următoarele explicații: lucrări topo, continuarea prelucrării datelor din ridicarea topo, s-a făcut verificarea și măsurătorile de teren pentru obținerea avizului AACR, s-a lucrat la elaborarea documentației de AC pentru pylonul de măsură, procedura PUZ, s-a continuat obținerea avizelor pentru DTAC, fără însă ca aceste prestații să se concretizeze în ceva cert, iar documentele aferente să ateste necesitatea desfășurării tuturor acestor servicii, modul de cuantificare și realitatea lor.

- parte din facturi, nu au anexate documente justificative, iar cele care au o justificare reprezintă de fapt facturi și bonuri de cazare, masa, combustibil, fără însă a fi menționate persoanele care s-au deplasat, scopul deplasării, serviciile prestate în scopul realizării de venituri.

- SC X SRL împuternicește prin mandat SC M SRL să o reprezinte cu puteri depline în fața SC Enel Distribuție ... SA, privind îndeplinirea tuturor formalităților necesare racordării la rețeaua electrică de distribuție a locului de consum „Centrală electrică eoliană ... .. MW” și să efectueze plata aferentă serviciilor de racordare.

Pentru achitarea taxei de racordare la SC Enel Distribuție ... SA, SC M SRL în calitate de mandatar emite către SC X SRL (mandant), facturile seria MC nr. ..., respectiv factura seria MC nr. ..., reprezentând refacturări taxa achitată privind „*racordarea la rețeaua electrică a centralei eoliene ...*”.

Situația facturilor în baza cărora SC X SRL, deduce TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei), este prezentată astfel:

- factura seria MC nr. ... în sumă de ... lei (din care TVA în sumă de ... lei), reprezentând refacturare taxa de racordare, achitată prin virament bancar;
- factura seria MC nr. ... în sumă de ... lei (din care TVA în sumă de ... lei) reprezentând „racordarea la rețeaua electrică a centralei eoliene ... .. MW – elemente fizice”, achitată prin virament bancar.

În luna decembrie 2011, SC Enel Distribuție ... SA încheie, în baza avizului tehnic de racordare nr. ..., contractul – cadru de racordare nr. ... cu SC X SRL.

Urmare, celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru suma de ... lei (... lei - ... lei), reprezentând TVA, societatea nu justifică prestarea efectivă a acestor servicii cum că ar fi necesare și oportune în scopul realizării investiției, respectiv dezvoltarea unui parc eolian în localitatea ....

De asemenea, pentru unele operațiuni (ex. „prima succes”) nu este prezentată modalitatea de calcul a contravalorii serviciilor înscrise în facturile emise de SC M SRL ....

**II.2.** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor de asistență juridică facturate de S.C.A. ... din ...;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că serviciile facturate de S.C.A. ... din ..., în baza contractului de asistență juridică nr. ..., cât și a actului adițional nr. ..., au ca obiect de activitate 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.

TVA dedusă de societate, conform facturilor emise de S.C.A. ... este în sumă de ... lei (2011: ... lei; 2012: ... lei; 2013: ... lei).

Din verificarea documentelor prezentate aferente prestațiilor de servicii facturate, s-au 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 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 perioada a lunii din 1- 30;
- fișele de timp prezintă activitățile prestate la modul general (pregătirea documentelor, secretariat corporativ, pregătire imputerniciri, 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-au 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 concret a operațiunilor desfășurate, astfel încât să justifice serviciile prestate;

- unele fișe de timp conțin numele administratorului SC X SRL, ..., ca fiind reprezentant al SCA ... , în calitate de avocat și care ar fi prestat servicii pentru SC X SRL, fapt ce se suprapune cu atribuțiile pe care le are aceasta, în calitate de administrator la SC X SRL, deoarece conform statutului societății administratorii reprezintă societatea în relațiile cu terții.

Prestările de servicii facturate de S.C.A. ... din ... nu sunt justificate ca fiind oportune și realizate în fapt, nu s-au prezentat documente din care să reiasă că acestea au fost realizate în scopul operațiunilor taxabile.

Urmare, celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nu se justifică angajarea unor cheltuieli ridicate cu diverse servicii (asistență juridică) în condițiile în care la momentul încheierii contractelor cu furnizorii (și nici la momentul inspecției fiscale) societatea nu justifică faptul că fără aceste servicii dezvoltarea parcului nu ar fi posibilă.

**II.3.** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor de asistență tehnică de specialitate pentru dezvoltarea unui parc eolian în comuna ..., facturate de SC E SRL ...;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL a dedus TVA în sumă de ... lei (2010: ... lei; 2011:... lei; 2012: ... lei) aferentă unor servicii de asistență tehnică de specialitate pentru dezvoltarea unui parc eolian în comuna ..., facturate de SC E SRL ....

Analizând facturile întocmite și natura prestațiilor de servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că parte din facturi reprezintă de fapt refacturările de servicii de la diverse societăți, precum servicii asistență și consultanță, cazare, masa, combustibil (de la firma SC M SRL conform contract 30/2009), energie electrică, iar altă parte reprezintă prestări servicii (fără altă explicație), costuri salariale angajați SC E SRL, costuri administrative, (deplasări, salariale).

Pentru nici una din facturi nu s-au prezentat documente, precum rapoarte de lucru, situații de lucrări, consum energie electrică, din care să rezulte persoanele care au efectuat aceste servicii, modalitatea de calcul a serviciilor prestate, perioada când s-au efectuat prestațiile, astfel încât să se constate necesitatea efectuării acestora.

Organele de inspecție fiscală au menționat că între SC X SRL și SC E SRL, în timpul inspecției fiscale nu s-a prezentat nici un contract sau altă înțelegere scrisă, care să justifice necesitatea serviciilor prestate de către SC E SRL pentru SC X SRL.

Serviciile nu sunt specificate în mod clar, nu este precizată modalitatea

de calcul, 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 către SC X SRL.

Urmare celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că pentru suma de ... lei, reprezentând TVA, societatea nu justifică efectuarea acestor servicii în scopul realizării investiției, respectiv dezvoltarea unui parc eolian în localitatea ....

**II.4.** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor pentru dezvoltarea de proiecte eoliene facturate de SC B SRL din ...;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL a dedus TVA în sumă de ... lei (2011: ... lei, 2012: ... lei) aferentă unor servicii pentru dezvoltarea de proiecte eoliene facturate de SC B SRL, conform Contractului cadru de prestări servicii pentru dezvoltarea unor proiecte eoliene nr. ....

Acest contract conține tipul de servicii oferite pe diferite faze care sunt asociate criteriilor principale de inițiere a proiectelor de dezvoltare a parcurilor eoliene.

La pct.... din Contractul cadru se specifica: *“B va întocmi împreună cu Beneficiarul, un proces verbal la terminarea lucrărilor, menit să constate sfârșitul lucrării la termen și în mod satisfăcător. [...]”*.

Facturile înregistrate în evidența contabilă nu au avut atașate documente justificative, documentele care să prezinte situația la zi privind perioada de desfășurare a măsurătorilor de vânt ca etapa a implementării proiectului de energie eoliană, precum și prezentarea studiului de vânt și concluziile privind modul de derulare în continuare a proiectului.

Având în vedere cele înscrise la pct. ... din Contractul cadru, societatea nu a prezentat documentele justificative, din care să reiasă în mod clar specificul și natura serviciilor efectuate.

Doar simpla prezentare a unui raport de măsurare a vântului, fără precizarea unor concluzii, privind datele înscrise în respectivul raport, nu este suficientă pentru a susține faptul că serviciile au fost efectuate în scopul realizării unor activități economice din care să se obțină venituri. De asemenea, nu sunt respectate prevederile contractului, respectiv nu este întocmită Nota de ansamblu pentru fiecare misiune, așa cum este prevăzută în contract.

Societatea nu argumentează și nu prezintă documente justificative relevante care să susțină prestațiile de servicii efectuate și că aceste au fost necesare în vederea realizării unor operațiuni taxabile.

Prestarea de serviciu se consideră efectuată dacă este însoțită de documente justificative, precum contracte, acte adiționale, situații de lucrări, procese verbale, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate și alte documente care să

ateste necesitatea efectuării acestor prestații.

Urmare celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că TVA aferentă acestor prestări de servicii, nu este justificată și susținută de documente.

**II.5.** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor de închiriere spațiu, facturate de SC G SRL;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL a dedus TVA în sumă de ... lei (2011: ... lei; 2012: ... lei și 2013: ... lei) aferentă unor servicii de închiriere spațiu, facturate de SC G SRL.

În conținutul contractului nr. ... 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 cuantum fix pe întreaga durată a contractului în sumă de ... lei/lună + TVA.

În contractul de închiriere nr. ..., SC X SRL, figurează cu sediul social în jud. ...., loc. ...., str. ...., nr. ...., înregistrată la ORC sub nr. ....

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 localitatea ..., nr. ...., jud. ....

Organele de inspecție fiscală au precizat și faptul că, actele și documentele contabile au fost aduse de la ..., în imobilul din ..., deoarece în această locație nu există spațiu corespunzător păstrării documentelor.

De asemenea, s-a constatat că 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 ....

Din preambulul contractului de închiriere nr. ..., s-a constatat faptul că SC G SRL este reprezentată de dl. ..., în calitate de administrator, funcție pe care o deține, conform bazei de date ANAF și în cadrul SC X SRL.

Conform documentelor prezentate SC G SRL, a achiziționat spațiul închiriat de la o altă societate cu care SC X SRL are relații de afaceri, respectiv SC M SRL.

Având în vedere relațiile care există între societățile implicate în aceste tranzacții, cât și faptul că dl. ... este administrator la ambele societăți, respectiv societatea care închiriaza, cât și la societatea chiriașă, dar și faptul că pentru aproximativ ... mp. în ... s-a convenit la o chirie de ... lei/lună + TVA, ceea ce

înseamnă ... lei/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 Timișoara, 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 menționat faptul că orice cheltuială, cât și TVA aferentă sunt deductibile dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Societatea nu face dovada prin documentele justificative prezentate că serviciile, reprezentând închiriere imobil sunt necesare.

**II.6.** Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în sumă de ... lei, respectiv de ... lei aferentă serviciilor de paza facturate de SC G... SRL din ..., respectiv de SC V SRL din ...;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL a dedus TVA aferentă unor servicii de pază facturate de SC G... SRL (prestator), în perioada ... 2010 – ... 2012 și de SC V SRL (contractor general), în perioada ... 2012 - ... 2013. Pentru serviciile facturate de SC G... SRL, societatea verificată deduce TVA în sumă de ... lei (2010: ... lei; 2011: ... lei și 2012: ... lei), iar pentru cele facturate de SC V SRL, societatea deduce TVA în sumă de ... lei (2012: ... lei și 2013: ... lei), astfel:

**a)** pază sediu:

Obiectul contractului nr....2012 (SC V SRL), îl constituie 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. ....

În contract 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 [...]”.

Organele de inspecție fiscală, așa cum au mai arătat, menționează că societatea verificată nu desfășoară activitate conform obiectului de activitate la sediul declarat din ..., Nr. ..., nu deține bunuri și alte valori materiale care impun protecție și pază și, prin urmare serviciile prestate de SC G... SRL, respectiv SC V SRL sunt fără obiect.

**b)** pază stâlp investigare curenți aer:

Contract de prestări servicii nr. ... și actul adițional nr....2012(SC G... SRL) - obiectul acestui contract îl constituie 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 ..., jud. ....

Conform planului de pază, punctele de interes luate în pază și supraveghere ar trebui să fie: instalația de măsurare a vitezei vântului și ghereta destinată serviciului de pază și tot în conformitate cu măsurile cuprinse în caietul

de sarcini, la sfârșitul fiecărei ture, prestatorul trebuia să facă dovada realității serviciului prin întocmirea unor procese-verbale de predare/primire a turei precum și lunar întocmirea unei situații centralizate privind volumul total al activității prestate, defalcate pe locații.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că aceste situații nu se regăsesc în documentele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală și prin urmare până la data încheierii inspecției fiscale, societatea nu justifică serviciile de pază.

**II.7.** Referitor la alte achiziții de servicii de la diferiți furnizori interni (... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , etc.), pentru care societatea verificată deduce TVA în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că serviciile nu au legătură cu obiectul de activitate al societății.

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile Legii nr. 571/2003, art.145 alin.(2) lit.a), art.21 alin.(4) lit.m), HG nr. 44/2004, pct.48, precum și prevederile legale ale art.6, art.11 alin.(2), art.14 alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu secțiunea 7 pct.46 alin.(1) (2) din OMFP nr. 3055/2009, precum și art.4 din Directiva 112 / 2006 / CE.

Organele de inspecție fiscală, au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, întrucât din analizarea contractelor încheiate de societate cu furnizorii de servicii se constată existența de neconcordanțe, creând confuzii în ceea ce privește capacitatea viitorului parc eolian ce urmează a fi construit în localitatea ...: în contractul încheiat cu SC B SRL sunt menționați referitoare la dezvoltarea unui parc eolian de ...-... MW, iar în contractul de asistență și consultanță încheiat cu SC M SRL ..., se menționează dezvoltarea unui parc eolian în localitatea ... de ... Mw.

Urmare, celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică angajarea unor cheltuieli ridicate cu diverse servicii (consultanță, asistență juridică, etc.) în condițiile în care la momentul încheierii contractelor cu furnizorii (și nici la momentul inspecției fiscale) societatea nu justifică faptul că fără aceste servicii dezvoltarea parcului nu ar fi posibilă.

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 din ..., care nu justifică necesitatea efectuării operațiunilor în scopul realizării investiției pentru dezvoltarea parcului eolian în localitatea ....

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.

**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. ..., anexată la dosarul contestației.

Contestația a fost depusă la AJFP ... – Inspecție Fiscală, fiind înregistrată sub nr. ..., fiind formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportul de inspecție fiscală nr. ..., și vizează suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare;
- Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... 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 petenta nu vine cu elemente noi care să combată constatările din actul atacat, iar argumentele prezentate în susținere nu sunt în măsură să justifice necesitatea efectuării operațiunilor în scopul realizării investiției pentru dezvoltarea parcului eolian în localitatea ....

În fapt, obiectul inspecției fiscale a fost soluționarea decontului cu sume negative de TVA la ...2013, în sumă ... lei, depus de SC X SRL, înregistrat sub nr. ... / ...2013, inspecția fiscală cuprinzând perioada 01.10.2009 – ...2013.

Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., din TVA în sumă totală de ... lei solicitată la rambursare, au aprobat la rambursare TVA în sumă de nr. ... / ...2013 și au respins la rambursare TVA în sumă de ... lei, urmare a neacceptării la deducere a TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, pentru care societatea nu a justificat faptul că fără aceste servicii dezvoltarea parcului eolian în localitatea ... nu ar fi fost posibilă.

Petenta nu este de acord cu constatările din Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală și consideră că SC X SRL avea dreptul la deducerea TVA pentru facturile de achiziții care au fost emise pe numele său în perioada supusă controlului fiscal, pentru considerentele pe care le-a prezentat mai sus.

De asemenea, petenta nu este de acord cu măsura dispusă de Dispoziția de măsuri, conform căreia contestatoarea trebuie să înregistreze în evidența contabilă și fiscală, sumele suplimentare privind TVA stabilite potrivit Deciziei de impunere.

Petenta consideră că decizia autorităților fiscale de a refuza dreptul de deducere al TVA este contrară legislației privind TVA aplicabilă la nivel european, precum și principiilor TVA, cel mai important principiu încălcat fiind principiul neutralității TVA, care este garantat de sistemul comun al TVA la nivelul Uniunii Europene.

Prin urmare, petenta consideră neîntemeiată constatarea autorităților fiscale și solicită anularea Deciziei de impunere nr. ... emisă de ANAF - DGRFP Timișoara - AJFP ..., în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând TVA respinsă la rambursare, precum și a Dispoziției de măsuri nr. ....

În principal, TVA este aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate de la SCA ... din ..., SC M SRL, SC B SRL ..., SC E SRL, SC G SRL din ..., SC G... SRL din ..., SC V SRL din ..., SC I SRL, SC M SRL, precum și TVA aferentă alte achiziții de bunuri și servicii de la diferiți furnizori interni (... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , etc.).

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

**III.1.** Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de servicii de la SC M SRL;

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, pentru care societatea nu justifică prestarea efectivă a acestor servicii cum că ar fi necesare și oportune în scopul realizării investiției, respectiv dezvoltarea unui parc eolian în localitatea ..., servicii facturate de SC M SRL din ... în baza novației – actul adițional nr. 1 la contractul de asistență nr. ...și a actului adițional nr. ....

Conform facturilor emise de SC M SRL, TVA dedusă de societate este în sumă de ... lei (2010: ... lei, 2011: ... lei, 2012: ... lei, 2013: ... lei).

În ceea ce privește achitarea taxei de racordare la SC Enel Distribuție ... SA, SC M SRL, în calitate de mandatar, emite către SC X SRL (mandant), facturile seria MC nr. ...2011, respectiv factura seria MC nr. ..., reprezentând refacturări taxă achitată privind „*racordarea la rețeaua electrică a centralei eoliene ...*”, facturi în baza cărora SC X SRL, a dedus în mod corect TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei).

Urmare, celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru diferența de TVA în sumă de ... lei (... lei - ... lei), societatea nu justifică prestarea efectivă a acestor servicii cum că ar fi necesare și oportune în scopul realizării investiției, respectiv dezvoltarea unui parc eolian în localitatea ....

**În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:**  
-întrucât volumul de documente care stau la baza facturilor emise de SC M SRL

este foarte mare, societatea nu a putut anexa copii ale acestora pentru fiecare factură în parte;

-pentru perioada 2011-2013, inspectorii au analizat rapoartele de activitate și documentele întocmite în baza anexelor de la contract, aceștia trag concluzii eronate că activitățile nu se justifică sau nu au fost prestate, petenta susținând că serviciile au fost reale, oportune și indiscutabil necesare SC X SRL pentru dezvoltarea parcului eolian (dezvoltarea proiectului necesită obținerea unui certificat de urbanism și a unei autorizații de construcție pentru pilonul de măsurare a vântului, iar fără aceste avize și autorizații, proiectul nu ar fi putut continua).

-în raportul de activitate pe luna ianuarie 2012, anexa la factura MC nr. ..., se menționa desfășurarea activităților specifice proiectului Parc eolian ..., conform Contract nr. ... (activități detaliate în anexa acestuia). Deși echipa de inspecție menționează că la art.... “beneficiarul va acorda prestatorului un bonus la data începerii etapei finale, respectiv la momentul obținerii autorizației de construcție pentru fiecare proiect, acest bonus-primă de succes, este în sumă fixă de ... euro / Mw, ... euro / Mw, ... euro / Mw. Având în vedere puterea instalată la acest parc din ... de ... Mw, (conform Aviz de racordare eliberat de Enel Distribuție ...) pe care inspecția îl ia în considerare, rezultă modul de calcul pentru acest bonus ... Mw \* ... euro / Mw =... euro, respectiv ... lei, cu TVA deductibil de ... lei, rezultă clar modul de calcul al bonusului -“primă de succes”.

-mai mult, contravaloarea acestor servicii a fost achitată de către societate W SRL societății SC M SRL, ceea ce reprezintă faptul că serviciile respective au fost prestate și au fost acceptate de către beneficiar. Cheltuielile SC X SRL reprezintă cheltuieli pregătitoare, necesare inițierii construcției unui parc eolian și prin urmare acestea fac parte din activitatea sa economică. Prin urmare, SC X SRL are drept de deducere al TVA pentru aceste cheltuieli.

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

-organele de inspecție fiscală au menționat faptul că serviciile de asistență și consultanță pentru implementarea proiectelor de energie, au fost facturate de SC M SRL în baza novației – actul adițional nr. ... la contractul de asistență nr. ...și a actului adițional nr. ...;

-contractul de asistență nr. ..., în baza căruia se emit facturile de către SC M SRL către SC X SRL este un contract în al cărui obiect nu se specifică ce “*proiect de energie*” este luat în considerare pentru a fi implementat;

-în luna ianuarie 2012, SC M SRL emite factura seria MC nr. ... în sumă de ... lei (din care TVA în sumă de ... lei) reprezentând: „*primă succes conform Contract Asistență - AC Parc Eolian ... - ... Mw (... EUR)*” anexat fiind un raport de activitate aferent lunii ianuarie 2012 în care se specifică: „*s-au continuat lucrările PT drumuri; s-au continuat lucrările pentru PT- civile*”. Echipa de inspecție fiscală constată că în contractul de asistență nu este precizată noțiunea de „*primă succes*”. La art.... se specifică faptul că: „*Beneficiarul va acorda*

*Prestatorului un bonus la data începerii etapei finale, respectiv la momentul obținerii autorizației de construcție pentru fiecare proiect”, iar acest bonus va avea un nivel fix, fie de ... €/Mw după data fixată, fie de ... €/Mw la data fixată, fie ... €/Mw înaintea datei limită fixate;*

-din cele prezentate, organele de inspecție fiscală constată că: „prima succes” nu este definită, în mod expres și foarte clar, în contract și creează confuzie în ceea ce privește modul său de calcul;

-organele de inspecție fiscală au precizat că facturile emise de SC M SRL, nu sunt însoțite de rapoarte de activitate, în care să fie specificate, în mod clar activitățile prestate, respectiv nu se specifică modalitatea de calcul a contravalorii acestor servicii.

- 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”.

- în toată perioada 2011 – 2013, raportul de activitate conține următoarele explicații: lucrări topo, continuarea prelucrării datelor din ridicarea topo, s-a făcut verificarea și măsurătorile de teren pentru obținerea avizului AACR, s-a lucrat la elaborarea documentației de AC pentru pylonul de măsură, procedura PUZ, s-a continuat obținerea avizelor pentru DTAC, fără însă ca aceste prestații să se concretizeze în ceva cert, iar documentele aferente să ateste necesitatea desfășurării tuturor acestor servicii, modul de cuantificare și realitatea lor.

- parte din facturi, nu au anexate documente justificative, iar cele care au o justificare reprezintă de fapt facturi și bonuri de cazare, masa, combustibil, fără însă a fi menționate persoanele care s-au deplasat, scopul deplasării, serviciile prestate în scopul realizării de venituri.

- pentru unele operațiuni (ex. „prima succes”) nu este prezentată modalitatea de calcul a contravalorii serviciilor înscrise în facturile emise de SC M SRL;

Referitor la achitarea taxei de racordare la SC Enel Distribuție ... SA, SC M SRL, în calitate de mandatar, emite către SC X SRL (mandant), factura seria MC nr. ... si factura seria MC nr. ..., reprezentând refacturări taxă achitată privind „racordarea la rețeaua electrică a centralei eoliene ...”.

Situația facturilor în baza cărora SC X SRL, deduce TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei), este prezentată astfel:

- factura seria MC nr. ... în sumă de ... lei (din care TVA în sumă de ... lei), reprezentând refacturare taxă de racordare, achitată prin virament bancar;

- factura seria MC nr. ... în sumă de ... lei (din care TVA în sumă de ... lei) reprezentând „racordarea la rețeaua electrică a centralei eoliene ... .. MW – elemente fizice”, achitată prin virament bancar.

În luna decembrie 2011, SC Enel Distribuție ... SA încheie, în baza avizului tehnic de racordare nr. ..., contractul – cadru de racordare nr. ... cu SC X SRL.

Urmare, celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru diferența de TVA în sumă de ... lei (... lei - ... lei), societatea nu justifică prestarea efectivă a acestor servicii cum că ar fi necesare și oportune în scopul realizării investiției, respectiv dezvoltarea unui parc eolian în localitatea ....

**III.2.** Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de servicii de la SCA ... ;

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA, pentru care societatea nu justifică prestarea efectivă a acestor servicii cum că ar fi necesare și oportune în scopul realizării investiției, respectiv dezvoltarea unui parc eolian în localitatea ..., servicii facturate de S.C.A. ... din ..., în baza contractului de asistență juridică nr. ..., cât și a actului adițional nr. ..., au ca obiect de activitate 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.

TVA dedusă de societate, conform facturilor emise de S.C.A. ... este în sumă de ... lei (2011: ... lei; 2012: ... lei; 2013: ... lei).

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- așa cum reiese în mod clar din fișele de timp și centralizatoarele atașate acestora, precum și din documentele livrabilele, predate către SC X SRL de către SCA ... (documente puse la dispoziția organului de control fiscal, în original, la sediul SC X SRL), constând în contracte în formă originală încheiate de societate cu furnizorii acesteia, note explicative, corespondențe și adrese către instituții publice - prezentate în cadrul dosarelor de dezvoltare și autorizare a unui proiect eolian, contractul pentru dobândirea drepturilor de utilizare a terenului aferent investiției, etc.;
- dobândirea drepturilor asupra terenului aferent construirii parcului eolian, precum și obținerea avizelor și autorizațiilor necesare efectuării lucrărilor de construcție de orice natură și nu doar lucrărilor de construcție aferente unui parc eolian (a se vedea în acest sens dispozițiile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții), reprezintă condiții esențiale pentru dezvoltarea și operarea ulterioară a parcului în vederea obținerii de venituri, serviciile furnizate de SCA ... , având ca obiect tocmai asistarea SC X SRL în parcurgerea etapelor menționate;
- realitatea serviciilor prestate a fost demonstrată fără urmă de dubiu sau contestare prin prezentarea documentelor finale semnate sau obținute urmare a prestării serviciilor de asistență juridică de către SCA ... , documente menționate chiar în conținutul raportului de inspecție fiscală ca documente verificate cu ocazia controlului (contracte, avize, corespondențe etc.);
- lipsa unei mențiuni exprese în textul contractului de asistență juridică privind locația de dezvoltare a parcului eolian nu afectează sau denaturează în nicio

circumstanță vocația furnizorului de a presta servicii juridice cu privire la dezvoltarea unui parc eolian, indiferent de locația în care investiția urmează a fi realizată. Mai mult, potrivit fișelor de timp anexate facturilor emise de furnizorul SCA ... este clar identificat obiectul serviciilor anume dezvoltarea parcului eolian în com. ... (conform fișelor de timp atașate);

- facturile sunt emise în baza contractului de asistență juridică nr. ..., cu actele adiționale aferente, iar documentele de suport - produs finit urmare a prestării serviciilor de asistență juridică au fost integral puse la dispoziția organului de control, în original, la sediul SC X SRL;

- facturarea serviciilor juridice a fost efectuată în baza contractului de asistență juridică nr. ... și a actelor adiționale în care se prevăd că:

- art.3.3 din contractul de asistență juridică nr. ...: *“Părțile au convenit un onorariu fix, neajustabil, indiferent de extinderea volumului de muncă realizat pe întreaga durată a contractului, în sumă totală de ... euro plus TVA, (“Onorariul Fix”)*;

- art.1 din actul adițional nr. ..., completează art.3 din Contract cu pct. 3.6: *“pentru serviciile oferite pe durata derulării contractului, clientul va plăti PN&A un onorariu de succes la data obținerii autorizației de construire a parcului eolian dezvoltat de client în cuantum de ... Euro plus TVA per MW”*;

-interpretarea organelor fiscale este incorectă și nejustificată din punct de vedere al dispozițiilor legale în vigoare, în condițiile în care lucrările care au fost prestate de către contestatoare au fost în mod concret și complet justificate cu documente/livrabile puse la dispoziția organului de inspecție fiscală pe durata desfășurării controlului (contracte, acte adiționale, notificări, avize, autorizații, dosar corporativ și încheieri ale ORC), au fost acceptate de către beneficiar (dovada acceptării nefiind invocată sau solicitată în orice fel de către organul de control fiscal pe durata procedurii de inspecție fiscală).

- nu vede relevanța afirmației că administratorii societății, dna. ... și dl. ... au desfășurat simultan activități de reprezentare a SC X SRL, precum și activități în calitate de avocați ai SCA ... , din moment ce serviciile juridice facturate nu au fost prestate de către dna. ... și dl. ..., ci de alți avocați din cadrul SCA ... , conform fișelor de timp anexă la facturile emise de SCA ... , iar serviciile reprezintă consultanță juridică potrivit reglementărilor Legii nr. 51/1995 privind organizarea și exercitarea profesiei de avocat;

- în situația de față intenția SC X SRL de a realiza proiectul eolian este clară, fiind dovedită prin faptul că SC X SRL a angajat costuri de asistență juridică, administrare parcuri eoliene, proiectare urbană, chirie spații, evaluare de mediu, studii de soluție pentru racordarea parcului eolian la sistemul energetic național, analize de vânt, amplasamente de turbine pentru eficientizarea randamentului parcului, etc.

- au fost puse la dispoziția autorităților fiscale cu ocazia controlului derulat, centralizatoare cu derularea procedurilor de avizare, precum și documente relevante care atestă intenția SC X SRL de a realiza parcul eolian.

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 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 imputerniciri, 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-au 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 concret a operațiunilor desfășurate, astfel încât să justifice serviciile prestate;

- unele fișe de timp conțin numele administratorului SC X SRL, ..., ca fiind reprezentant al SCA ... , în calitate de avocat și care ar fi prestat servicii pentru SC X SRL, fapt ce se suprapune cu atribuțiile pe care le are acesta, în calitate de administrator la SC X SRL, deoarece conform statutului societății administratorii reprezintă societatea în relațiile cu terții;

Urmare, celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că nu se justifică angajarea unor cheltuieli ridicate cu diverse servicii (asistență juridică), în condițiile în care la momentul încheierii contractelor cu furnizorii (și nici la momentul inspecției fiscale) societatea nu justifică faptul că fără aceste servicii dezvoltarea parcului nu ar fi posibilă.

**III.3. Referitor la TVA în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de servicii de la SC E SRL;**

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (2010: ... lei; 2011:... lei; 2012: ... lei) aferentă unor servicii de asistență tehnică de specialitate pentru dezvoltarea unui parc eolian în comuna ..., facturate de SC E SRL ....

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- SC E SRL a prestat, conform contractului de gestiune și administrare nr. ..., servicii pentru proiectul parcului eolian din comuna ..., cu o putere instalată totală de aprox. ... MW. Așa cum rezultă din conținutul contractului menționat sunt prezentate tipurile de servicii ce au fost prestate și decontate, conform facturilor existente, acestea fiind recunoscute de beneficiar și achitate;

- conform prevederilor contractului menționat anterior, serviciile prestate au fost facturate către SC X SRL, următoarele costuri, plus o marjă de profit de 10%: salariile angajaților implicați în dezvoltarea proiectului, cheltuielile de deplasare ale acestora efectuate pentru proiect, cheltuieli administrative alocate proiectului;
- SC E SRL ... a refacturat cheltuielile cu subcontractorii, aplicând structura de comisionar, menționând că inspectorii fiscali nu au solicitat să vadă aceste documente;
- SC X SRL a achiziționat servicii de gestiune și administrare de proiecte de la SC E SRL și de la SC S SRL, în vederea dezvoltării și operării parcului eolian din comuna ..., aceasta are dreptul la deducerea TVA aferentă.
- contractele încheiate cu E SRL și S SRL au același conținut, dat fiind faptul că salariații celor două societăți, având specializări diferite, s-a oferit asistență specializată în diferitele etape precizate în contracte;
- cu privire la constatarea autorităților fiscale conform căreia, se refacturează servicii de cazare, masă, combustibil de la SC M SRL, în condițiile în care și această societate facturează periodic aceleași servicii către W SRL, petenta menționează că atât E SRL, S SRL, cât și celelalte societăți au prestat servicii distincte, în funcție de obiectul de activitate al fiecărei societăți. Natura serviciilor prestate se poate identifica în baza facturilor precum și în baza documentelor anexate la facturi, care reprezintă dovada prestării serviciilor.

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

- organele de inspecție fiscală au constatat că parte din facturi reprezintă de fapt refacturările de servicii de la diverse societăți, precum servicii asistență și consultanță, cazare, masa, combustibil (de la SC M SRL conform contract 30/2009), energie electrică, iar altă parte reprezintă prestări servicii (fără altă explicație), costuri salariale angajați SC E SRL, costuri administrative, (deplasări, salariale);
- pentru nici una din facturi nu s-au prezentat documente, precum rapoarte de lucru, situații de lucrări, consum energie electrică, din care să rezulte persoanele care au efectuat aceste servicii, modalitatea de calcul a serviciilor prestate, perioada când s-au efectuat prestațiile, etc.;
- serviciile nu sunt specificate în mod clar, nu este precizată modalitatea de calcul, 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 către SC X SRL, în scopul realizării investiției, respectiv dezvoltarea unui parc eolian în localitatea ....

Urmare, celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, în condițiile în care societatea nu justifică faptul că fără aceste servicii dezvoltarea parcului eolian în localitatea ... nu ar fi posibilă.

**III.4.** Referitor la TVA în sumă de ... lei, aferentă achizițiilor de servicii de la SC B SRL;

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (2011: ... lei, 2012: ... lei) aferentă unor servicii pentru dezvoltarea de proiecte eoliene facturate de SC B SRL din ..., conform Contractului cadru de prestări servicii pentru dezvoltarea unor proiecte eoliene nr. ....

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- așa cum a explicat inspectorilor, natura activității SC X SRL presupune măsurarea potențialului energetic cu echipamente specifice de către o entitate recunoscută și autorizată la nivel mondial, respectiv B SRL - filiala din România a B... R... N... (nr. atestare recunoscut la nivel mondial: .../... ILAC - the International Laboratory Accreditation Cooperation – MRA/ENAC).
- pentru realizarea acestui obiectiv s-a încheiat contractul cadru .... Astfel, campania de măsurare a vântului s-a realizat în perioada, începând cu data instalării stâlpului de măsurare a intensității vântului (raportul de instalare fiind pus la dispoziția organului de inspecție fiscală, în original) și se derula în continuare și la data depunerii contestației.
- datele sunt necesare în vederea realizării amplasamentului turbinelor pe terenul total, iar conform reglementărilor în vigoare în domeniul energetic, pentru transmiterea către centrele de dispecer a producției orare estimate pentru luna următoare și calculul dezechilibrelor în rețea;
- rapoartele lunare similare precum și analizele anuale au fost puse la dispoziția inspectorilor pe durata desfășurării inspecției fiscale la sediul social al societății;
- prin urmare, nu este de acord cu constatările autorităților fiscale, conform cărora, nici cheltuiala și nici TVA aferentă instalării stâlpului metalic nu sunt justificate și susținute de documente, întrucât nu există dovezi clare și concrete care să susțină finalizarea intenției societății de a desfășura vreodată activități economice și de a obține venituri din energia electrică.

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

- organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL a dedus TVA aferentă unor servicii pentru dezvoltarea de proiecte eoliene facturate de SC B SRL din ..., conform Contractului cadru de prestări servicii pentru dezvoltarea unor proiecte eoliene nr. .... Acest contract conține tipul de servicii oferite pe diferite faze care sunt asociate criteriilor principale de inițiere a proiectelor de dezvoltare a parcurilor eoliene. La pct.... din Contractul cadru se specifica: “*B va întocmi împreună cu Beneficiarul, un proces verbal la terminarea lucrărilor, menit să constate sfârșitul lucrării la termen și în mod satisfăcător. [...]*”.
- având în vedere cele înscrise la pct. ... din Contractul cadru, societatea nu a prezentat documentele justificative, din care să reiasă, în mod clar, specificul și

natura serviciilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile înregistrate în evidența contabilă nu au avut atașate documente justificative, care să prezinte situația la zi privind perioada de desfășurare a măsurătorilor de vânt ca etapa a implementării proiectului de energie eoliană, precum și prezentarea studiului de vânt și concluziile privind modul de derulare în continuare a proiectului;

- doar simpla prezentare a unui raport de măsurare a vântului, fără precizarea unor concluzii, privind datele înscrise în respectivul raport, nu este suficientă pentru a susține faptul că serviciile au fost efectuate în scopul realizării unor activități economice din care să se obțină venituri; nu sunt respectate prevederile contractului, respectiv nu este întocmită nota de ansamblu pentru fiecare misiune așa cum este prevăzută în contract.

Urmare celor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că TVA aferentă acestor prestări de servicii, nu este justificată și susținută de documente.

**III.5. Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă serviciilor de chirie de la SC G SRL;**

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu face dovada prin documentele justificative prezentate că serviciile, reprezentând închiriere imobil, sunt necesare și drept urmare nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (2011: ... lei; 2012: ... lei și 2013: ... lei) aferentă unor servicii de închiriere spațiu, facturate de SC G SRL.

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- aceste spații au fost utilizate pentru desfășurarea activității SC X SRL. De asemenea, din punct de vedere juridic, acest spațiu îndeplinește toate condițiile pentru a fi utilizat ca sediu comercial sau de birouri, fiind utilizat în acest sens (activitate de secretariat, organizare de întâlniri, desfășurare activitate curentă a societății) pe durata de existență a SC X SRL;

- nu este de acord cu constatare organelor de inspecție fiscală că prețul stabilit pentru chiria lunară este foarte mare și nejustificat pentru spațiul închiriat în ..., petenta invocând prevederile art.137 alin.(1) lit.a și lit.e) din Codul Fiscal, reținând faptul că permite utilizarea valorii de piață pentru stabilirea bazei de impozitare, însă această utilizare este limitată la cazurile în care părțile implicate sunt persoane afiliate conform prevederilor art.7 alin.(21) din Codul Fiscal. În plus, chiar dacă persoanele sunt afiliate, Codul Fiscal limitează clar și fără loc de interpretări și situațiile în care utilizarea valorii de piață poate fi utilizată. Având în vedere cele de mai sus, pe de o parte nu există relație de afiliere între furnizor și societate, iar pe de altă parte, atât furnizorul, cât și societatea au drept complet de deducere. În consecință, utilizarea valorii de piață nu pot fi aplicate;

- obligativitatea stabilirii sediului social nu este condiționată din punct de vedere legal, din punct de vedere al dreptului asupra spațiului (proprietate comodat sau

închiriere) și nici de existența salariaților. Petenta sublinează faptul că stabilirea și existența unui sediu social pe întreaga durată de funcționare a unei societăți comerciale reprezintă o obligație legală, fără de care societatea nu își poate desfășura în mod legal activitatea.

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

- în conținutul contractului nr. ... este menționat faptul că spațiul închiriat va fi utilizat de locator în vederea desfășurării de activități comerciale (inclusiv activitate de birouri). Chiria netă pentru folosirea imobilului este în quantum fix pe întreaga durată a contractului în sumă de ... lei/lună + TVA.

- în contractul de închiriere nr. ..., SC X SRL, figurează cu sediul social în jud...., loc. ..., str. ..., nr. ..., înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. ....

- 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 localitatea ..., Nr. ..., jud. ..., organele de inspecție fiscală precizând faptul că documentele și actele contabile au fost aduse de la ..., în imobilul din ..., deoarece în această locație nu există spațiu corespunzător păstrării documentelor.

- s-a constatat că 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 în ....

- din preambulul contractului de închiriere nr. ..., s-a constatat faptul că SC SC G SRL este reprezentată de dl. ..., în calitate de administrator, funcție pe care o deține conform bazei de date ANAF și în cadrul SC X SRL. Mai mult, conform documentelor prezentate SC G SRL, a achiziționat spațiul închiriat de la o altă societate cu care SC X SRL are relații de afaceri, respectiv SC M SRL ....

Având în vedere relațiile care există între societățile implicate în aceste tranzacții, cât și faptul că dl. ... este administrator la ambele societăți, respectiv societatea care închiriază, cât și la societatea chiriașă, dar și faptul că pentru aproximativ ... mp. în ... s-a convenit la o chirie de ... lei/lună + TVA, ceea ce înseamnă ... lei/mp, iar prețul pieței este de ...-... euro/mp/lună pentru spații/birouri în localități, precum Timișoara, și în condițiile în care societatea nu realizează niciun fel de venituri în perioada verificată, 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 menționat faptul că orice cheltuială, cât și TVA aferentă sunt deductibile dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Societatea nu face dovada prin documentele justificative prezentate că serviciile, reprezentând închiriere imobil sunt necesare.

**III.6.** Referitor la TVA în sumă de ... lei, respectiv ... lei, aferentă serviciilor de pază de la SC G... SRL, respectiv SC V SRL;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea nu justifică serviciile de pază și drept urmare nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferent serviciilor de pază facturate de :

- SC G... SRL din ..., TVA în sumă de ... lei (2010: ... lei; 2011: ... lei și 2012: ... lei),
- SC V SRL din ..., TVA în sumă de ... lei (2012: ... lei și 2013: ... lei).

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că:

- SC X SRL deține toate rapoartele din care reiese clar faptul că serviciile de pază au fost efectiv prestate, conform contractelor nr. ..., respectiv ....

- în ceea ce privește paza sediului social, nu există nicio prevedere legală prin care să nu se acorde drept de deducere pentru TVA aferentă serviciilor de pază asigurate sediilor sociale. TVA aferentă acestor servicii este considerată automat ca fiind deductibilă, serviciile fiind efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

- societatea deține un stâlp de măsurare a vântului, facturat de SC B SRL, acesta constituind obiectul firmei de pază căreia i-au fost contractate serviciile. Stâlpul de măsurare a vântului este situat într-o zonă extravilană, fără trafic uman constant, fără așezări umane în vecinătate și fără împrejmuiri care să asigure accesul la echipamentele de măsurare și la echipamentele de susținere, iar din experiența avută în alte locații, în lipsa unui serviciu constant de pază la baza stâlpului, cablurile de ancorare au fost doborâte, iar echipamentele tehnice distruse și stâlpii doborâți.

- costul cu serviciile de pază se împarte la fiecare societate care deține contract de pază cu SC G... SRL și SC V SRL. Obligațiile societății de pază sunt precizate în contractul încheiat cu W SRL și sunt respectate de către angajații acestor societăți, în acest sens, s-au pus la dispoziția inspectorilor facturile fiscale emise de SC G... SRL și SC V SRL, având atașate fișe de prezență a personalului pus la dispoziție de cele două societăți la cele 2 obiective păzite (sediul social, stâlp de măsurare a vântului).

- de asemenea, întrucât SC X SRL este obligată de lege să aibă un sediu social, serviciile de pază pentru sediu și pentru bunurile societății sunt indubitabil necesare, petenta susținând că a prezentat inspecției fiscale documente care atestă existența unei gherete la locația stâlpului de vânt, precum și exemple de procese verbale de predare-primire a turei și situațiile lunare centralizate privind volumul total al activității prestate.

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

a) referitor la pază sediu:

- obiectul contractului nr....2012 (SC V SRL ...), îl constituie 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. .... În contract 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 [...]*”.

- organele de inspecție fiscală, așa cum au mai arătat, menționează că societatea verificată nu desfășoară activitate, conform obiectului de activitate la sediul declarat din ..., Nr. ..., nu deține bunuri și alte valori materiale care impun protecție și paza și, prin urmare serviciile prestate de SC G... SRL și SC V SRL sunt fără obiect.

b) referitor la pază stâlp investigare curenți aer:

- obiectul contractului de prestări servicii nr. ... și actului adițional nr....2012(SC G... SRL) îl constituie 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 ..., jud. ....

- conform planului de pază, punctele de interes luate în pază și supraveghere ar trebui să fie: instalația de măsurare a vitezei vântului și ghereta destinată serviciului de pază și tot în conformitate cu măsurile cuprinse în caietul de sarcini, la sfârșitul fiecărei ture, prestatorul trebuia să facă dovada realității serviciului prin întocmirea unor procese-verbale de predare/primire a turei, precum și lunar prin întocmirea unei situații centralizate privind volumul total al activității prestate, defalcate pe locații.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că aceste situații nu se regăsesc în documentele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală și prin urmare până la data încheierii inspecției fiscale, societatea nu justifică serviciile de pază, fiind fără obiect.

**III.7. Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de servicii de la diferiți furnizori interni;**

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea verificată deduce TVA în sumă de ... lei, pentru achiziții de la diferiți furnizori interni, ce nu au legătură cu obiectul de activitate al societății: ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., etc.;

În susținerea contestației, petenta invocă faptul că la fel ca și celelalte servicii prezentate, aceste servicii sunt necesare societății și mai mult, acestea constituie o obligație legală pe care societatea trebuie să o îndeplinească, petenta nefiind de acord cu constatarea autorităților fiscale conform căreia TVA, aferentă acestor cheltuieli nu este deductibilă pentru că societatea nu a făcut dovada intenției de a desfășura activități economice.

Această susținere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât achizițiile de servicii de la diferiți furnizori interni (... , ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., etc.), nu au legătură cu obiectul de

activitate al societății, fapt pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

În plus, față de cele arătate mai sus, la pct.III.1 – III.7, trebuie reținut și faptul că, organele de inspecție fiscală, din analizarea contractelor încheiate de societate cu furnizorii de servicii, au constatat că:

- există neconcordanțe, creându-se confuzii în ceea ce privește capacitatea viitorului parc eolian ce urmează a fi construit în localitatea ...: în contractul încheiat cu SC B SRL sunt menționați referitoare la dezvoltarea unui parc eolian de ...-... MW, iar în contractul de asistență și consultanță încheiat cu SC M SRL ..., se menționează dezvoltarea unui parc eolian în localitatea ... de ... Mw.
- nu se justifică angajarea unor cheltuieli ridicate cu diverse servicii (consultanță, asistență juridică, etc.) în condițiile în care la momentul încheierii contractelor cu furnizorii (și nici la momentul inspecției fiscale) societatea nu justifică faptul că fără aceste servicii dezvoltarea parcului nu ar fi posibilă.
- 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 localitatea ....

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.** Referitor la invocarea de către petentă a prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, coroborate cu prevederile pct.45 din NM pentru aplicarea art.145 din Codul Fiscal, susținând că:

- pentru acordarea dreptului de deducere, este importantă intenția persoanei impozabile de a desfășura activități economice și nu momentul la care societatea începe efectiv să obțină venituri impozabile (se consideră că activitatea economică este începută de la momentul la care societatea începe să angajeze costuri pentru desfășurarea unor activități economice);
  - nu este de acord cu constatările autorităților, deoarece așa cum a precizat și anterior, intenția societății de a desfășura o activitate economică și de a obține venituri impozabile în viitor este clară, iar toate aceste cheltuieli sunt specifice activității pe care societatea o desfășoară, fiind dovedită prin faptul că societatea a angajat costuri și a concesionat de la Consiliul Local o suprafață de teren, în vederea construirii unui parc eolian;
  - dacă autoritățile fiscale au acceptat faptul că SC X SRL este o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA (acest fapt fiind dovedit prin faptul că autoritățile fiscale au acceptat înregistrarea în scopuri de TVA a societății și au atribuit un cod de identificare în scopuri de TVA), atunci implicit au recunoscut și intenția societății de a desfășura activități economice,
- aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât 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:

„ART. 155 (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 «autofactură»;*

*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 Normele metodologice 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 Uniunii Europene, 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 Ordonanței de urgență a Guvernului 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 din 6 noiembrie 2012 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice 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 Ordonanței de urgență a Guvernului 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 Normele metodologice 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, 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.

De asemenea, 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.

De asemenea trebuie reținut și 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 faptul 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 Normele metodologice 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.”*

Mai mult, 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–Secțiunile 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 solicită deducerea TVA”.*

Ori, 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 sunt aplicabile și prevederile Legii nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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 C Economice Europene, aprobate prin OMFP nr. 3055/2009, se 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.[...]”.*

De asemenea 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 O.G. nr. 92/24 decembrie 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 petenta nu aduce documente justificative în plus și nici argumente din punct de vedere al legislației fiscale în susținerea solicitării de anulare a deciziei de impunere și pentru combaterea aspectelor fiscale prezentate în raportul de inspecție fiscală.

Până la data finalizării inspecției fiscale, societatea nu face dovada prin documente că serviciile sunt necesare, petenta nu deține dovezi 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 localitatea ..., în scopul realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al 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 localitatea ... și obținerea de venituri din producerea de energie electrică.

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 taxei pe valoare adăugată 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. 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.

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.

**B. În ceea ce privește susținerea petentei**, față de faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că fișele de timp au valori diferite de cele care apar în facturi, facturile sunt emise în primele zile ale lunii, iar fișele de timp cuprind întreaga perioadă a lunii din 1-30, petenta considerând că:

- acest lucru nu afectează cu nimic calitatea de document justificativ a fișelor de timp, întrucât facturarea serviciilor juridice a fost efectuată în baza contractului de asistență juridică nr. ... și a actelor adiționale, prestarea efectivă a serviciilor de către SCA ... .

- factura se poate emite chiar și în primele zile ale lunii;

- în susținerea celor de mai sus, respectiv a modului de stabilire a onorariilor avocațiale, petenta invocă dispozițiile art.129 din Hotărârea nr. 64 / 2011 privind aprobarea Statului profesiei de avocat, care arată:

*“Art. 129. - (1) Onorariile pot fi stabilite astfel:*

*a) onorarii orare;*

*b) onorarii fixe (forfetare);*

*c) onorarii de succes;*

*d) onorarii formate din combinarea criteriilor prevăzute la lit. a)-c).*

*(2) Onorariul orar este stabilit pe ora de lucru, respectiv o sumă fixă de unități monetare convenită avocatului pentru fiecare oră de servicii profesionale pe care le prestează clientului*

*(3) Onorariul fix (forfetar) constă într-o sumă fixă convenită avocatului pentru un serviciu profesional sau pentru categorii de astfel de servicii profesionale pe care îl prestează ori, după caz, le prestează clientului.*

*(4) Onorariul orar și fix (forfetar) se datorează avocatului indiferent de rezultatul obținut prin prestarea serviciilor profesionale.*

*(5) Avocatul poate să primească de la un client onorarii periodice, inclusiv sub formă forfetară.*

*(6) Avocatul are dreptul ca în completarea onorariului fixat să solicite și să obțină și un onorariu de succes cu titlu complementar, în funcție de rezultat sau de serviciul furnizat. Onorariul de succes constă într-o sumă fixă sau variabilă*

*stabilită pentru atingerea de către avocat a unui anumit rezultat. Onorariul de succes poate fi convenit împreună cu onorariul orar sau fix.”*,  
aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației,  
întrucât doar încheierea unui contract între societatea contestatoare și o altă persoană în vederea efectuării unor servicii, nu are nicio relevanță pentru deducerea TVA, contractul în sine, neavând calitatea de act care să permită deducerea TVA, fără a se respecta condițiile precizate de legiuitor în materie de TVA.

Contractul de asistență juridică și actele adiționale încheiate, justifică prin facturarea, plata a unei obligații contractuale a clientului SC X SRL, așa cum și petenta recunoaște, dar nu justifică și dreptul de deducere pentru TVA aferentă unui serviciu profesional sau pentru categorii de astfel de servicii profesionale de către SCA ... , în condițiile în care societatea nu a prezentat în susținerea contestației documente justificative din care să rezulte prin ce modalități au fost efectuate acestea, documente care să ateste că aceste servicii au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, în condițiile în care apar neconcordanțe (fișele de timp au valori diferite de cele care apar în facturi), societatea nu a prezentat documente din care să rezulte cu claritate persoanele care au prestat aceste servicii, numărul de ore/zile în care au fost acestea efectuate și dacă aceste servicii se referă doar la SC X SRL.

În contextul celor arătate, invocarea de către societate a dispozițiilor art.129 din Hotărârea nr. 64 / 2011 privind aprobarea Statului profesiei de avocat, nu are nici o relevanță, întrucât aceste prevederi legale, trebuie coroborate cu cele ale art.28 alin.(1) din Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

*„(1) Avocatul înscris în tabloul baroului are dreptul să asiste și să reprezinte orice persoană fizică sau juridică, în temeiul unui contract încheiat în formă scrisă, care dobândește dată certă prin înregistrarea în registrul oficial de evidență.”*,

iar aceste acte normative se referă strict la organizarea și exercitarea profesiei de avocat, ca legi speciale care acționează în acest domeniu, ori în speța de față, aplicabilă cu prioritate este legea fiscală, deoarece aceasta reprezintă legea care guvernează și reglementează principiile și condițiile de deducere a TVA.

### C. Referitor la susținerea petentei că:

- în ceea ce privește cheltuielile angajate de către SC X SRL, în perioada 05.03.2010 – ...2013, acestea sunt considerate ca și activități economice pentru care societatea are drept de deducere, motivând că având în vedere că prin Tratatul de Aderare la UE, România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar în domeniul TVA inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, Interpretările Curții

Europene de Justiție trebuie luate în considerare în vederea asigurării aplicării uniforme a legislației fiscale în România;

- legislația fiscală românească face referire în repetate rânduri la cazurile judecate, la Curtea Europeană de Justiție, în plus față de cele menționate mai sus, petenta invocă comentariile și deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile de mai jos, pe care le consideră relevante:

• Cazul C-268183 Rompelman

*“Conform principiului neutralității TVA, cheltuielile cu investițiile efectuate pentru începerea unei afaceri trebuie considerate ca și activități economice. Ar fi contrar principiului neutralității TVA dacă această activitate economică ar fi considerată începută numai în momentul în care se generează venituri impozabile”.*

• C-110/94 Inzo

*“Dacă autoritățile fiscale au acceptat ca o societate care și-a declarat intenția de a desfășura activități economice cu scopul de a obține venituri impozabile este o persoană impozabilă din punct de vedere al TVA, achiziționarea unui studiu de fezabilitate cu privire la activitatea ce urmează a fi desfășurată poate fi privită ca o activitate economică chiar și în cazul în care scopul studiului este de a investiga măsura în care activitatea respectivă este profitabilă”.*

• C-25107 Alicia Sosnowska

*“Deși statele membre dispun de o anumită libertate de manevra în stabilirea condițiilor de rambursare a excedentului de TVA, aceste condiții nu pot aduce atingere principiului neutralității sistemului fiscal al TVA-ului, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe. În special, astfel de condiții trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanței care rezultă din acest excedent de TVA (...).”*

• C-110/98 Gabalfrisa

*“nu este permisă condiționarea acordării dreptului de deducere pentru persoana impozabilă, înainte de începerea activității economice de îndeplinirea unor condiții precum trimiterea unei solicitări exprese în acest sens, înainte de începerea activității, trecerea unei perioade de timp de un an între trimiterea unei astfel de cereri și începerea propriu-zisă a activităților economice.”*

• C-400/98 Breitsohl

*“dreptul de deducere pentru TVA există și în cazul în care autoritățile fiscale au chiar de la început, informații că activitatea economică pentru care sunt efectuate investițiile nu se va desfășura, dacă scopul investițiilor este de a desfășura activități economice.” ,*

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 Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art.145 alin.(2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling 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 Curții Europene de Justiție 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 economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, ori trebuie menționat că, în speța, nu poate fi vorba de motive obiective, care nu depind de voința sa, în condițiile în care nu aduce argumente și documente în susținerea contestației.

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, ori societatea nu este în cazul de a prezenta documente din care să rezulte circumstanțe care nu depind de voința sa personală, în condițiile în care obligația persoanei care solicită deducerea TVA este 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.

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.

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, 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 taxei pe valoare adăugată 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, fapt menționat și de referatul nr. ...2014 privind propunerile de soluționare a contestației, prin care organele de inspecție fiscală au menționat că petenta nu aduce documente justificative în plus și nici argumente din punct de vedere al legislației fiscale în susținerea solicitării de anulare a deciziei de impunere și pentru combaterea aspectelor fiscale prezentate în raportul 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.

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.

**D.** 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 anterior evocată, 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.

#### E. Referitor la susținerea petentei că:

- nu este de acord cu constatare potrivit căreia pentru aproximativ ... mp. în ... s-a convenit la o chirie de ... lei/luna plus TVA, ceea ce înseamnă... lei/ mp, în condițiile în care societatea nu realizează nici un fel de venituri în perioada verificată și prețul pieței este de ...-... euro/mp/lună pentru spații/birouri în localități precum Timișoara, organele de inspecție constatând că prețul stabilit pentru chiria lunară este foarte mare și nejustificat pentru spațiul închiriat în ...;
- potrivit prevederilor art.137 din Codul Fiscal, baza de impozitare este constituită pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit.b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor, ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;
- este adevărat că lit.e) de la același articol permite utilizarea valorii de piață pentru stabilirea bazei de impozitare, însă această utilizare este limitată la cazurile în care părțile implicate sunt persoane afiliate conform prevederilor art.7 alin.(21) din Codul Fiscal;
- chiar dacă persoanele sunt afiliate, Codul Fiscal limitează clar și fără loc de interpretări și situațiile în care utilizarea valorii de piață poate fi utilizată, dar având în vedere cele de mai sus, pe de o parte nu există relație de afiliere între furnizor și societate conform prevederilor art.7 alin.(21), iar pe de altă parte, atât furnizorul, cât și societatea au drept complet de deducere, și în consecință, prevederile acestui alineat privind utilizarea valorii de piață nu pot fi aplicate;
- din punct de vedere legal, obligativitatea existenței unui sediu social este prevăzută în vederea înmatriculării unei societăți în Registrul Comerțului art.36 alin.(2) lit.c) din Legea nr. 31/1990 Legea societăților comerciale, aceste susțineri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organele de inspecție fiscală nu au aplicat prevederile referitoare la

utilizarea valorii de piață pentru stabilirea bazei de impozitare (fără a face trimitere la cazurile în care părțile implicate sunt persoane afiliate), ori așa cum s-a arătat și mai sus, în speță sunt incidente prevederile legale ale Legii nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care 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”,*

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 căroră:

*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.”*

precum și 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, 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.[...]”*

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”.*

Mai mult, și potrivit jurisprudenței comunitare, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, motiv pentru care legislația fiscală condiționează deductibilitatea 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 în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, legislația comunitară dând 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”.*

În consecință, reiese foarte clar că la examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organele fiscale au avut 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 din analiza contractului de închiriere nr. ..., au constatat faptul că:

- SC G SRL ... este reprezentată de dl. ..., în calitate de administrator, funcție pe care o deține conform bazei de date ANAF și în cadrul SC X SRL;
- conform documentelor prezentate, SC G SRL a achiziționat spațiul închiriat de la o altă societatea cu care SC X SRL are relații de afaceri, respectiv SC M SRL ...;
- dl. ... este administrator la ambele societăți, respectiv societatea care închiriaza, cât și la societatea chiriașă;
- desfășurarea activității societății, respectiv gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor nu se realizează la sediul social declarat, situat în localitatea ..., Nr. ..., jud. ..., organele de inspecție fiscală precizând faptul că documentele și actele contabile au fost aduse de la ..., în imobilul din ..., deoarece în această locație nu există spațiu corespunzător păstrării documentelor;

- s-a constatat că 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 în ...;

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

prin urmare, având în vedere 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, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au constatat că societatea nu face dovada prin documente că serviciile, reprezentând închiriere imobil sunt necesare, 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 spetă finalizarea investiției și desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Trebuie reiterat 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, care 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."

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 cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că motivele invocate de societate nu sunt argumentate prin documente justificative sau alte elemente necunoscute echipei de inspecție fiscală.

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.

În speță sunt incidente și prevederile OG nr. 92/24 decembrie 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, OPANAF nr. 2906/25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la pct.2.5 și 2.6 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.

De asemenea petenta nu invocă alte motive referitoare la modul de

calcul și stabilire a sumei de ... lei reprezentând TVA respins 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 localitatea ..., în scopul realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

În consecință, 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.

Referitor la capătul de cerere privind contestația împotriva Dispoziției nr. ... privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, încheiată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, menționăm faptul că în sarcina contribuabilului, prin Dispoziția nr. ..., la pct. 1.1. a fost dispusă măsura de: “Înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor stabilite în urma inspecției fiscale, în sumă de ... lei.”

Trebuie avute 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, datorie 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. ... 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.

Având în vedere cele prezentate mai sus, pentru capătul de cerere referitor la contestația formulată de SC X SRL din comuna ..., jud. ..., împotriva Dispoziției nr. ... 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. 92/24 decembrie 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 de SC X SRL din comuna ..., jud. ... împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportul de inspecție fiscală nr. ..., pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

**2.** Contestația formulată de SC X SRL din comuna ..., jud. ... împotriva Dispoziției nr. ... privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emisă de AJFP ... – 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,**