

DECIZIA nr 445/19.06.2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
.X.,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia sector 2 a Finantelor Publice cu adresa nr. X/2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2014, cu privire la contestatia formulata de .X., cu sediul in Bucuresti, str.x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de x/2014 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/2014, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/2014, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2014, comunicate prin remitere sub semnatura in data de x/2014, prin care organele fiscale din cadrul Administratiei sector 2 a Finantelor Publice au stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei, precum si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/2014.

.X. contesta partial decizia de impunere, respectiv suma de **x lei** reprezentand TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de.X..

I. Prin contestatia formulata,.X. solicita admiterea contestatiei si desfiintarea actelor contestate in ce priveste suma de x lei reprezentand TVA respinsa la rambursare.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

.X. este o societate creata in scopul investitiei in sectorul energiei regenerabile, in principal energie eoliana.

Specificul investitiei consta in derularea unui proces complex de prospectare piata, selectare terenuri, efectuarea de masuratori de vant pe perioade determinate, astfel incat pentru aducerea unui proiect eolian in faza de autorizatie de construire sunt necesari minim 2 ani. Din acest motiv contestatara a achizitionat un proiect deja autorizat, fapt ce a presupus costuri cu analiza fezabilitatii acestuia.

Taxa pe valoarea adigata in suma de x lei respinsa la rambursare este aferenta cheltuielilor cu servicii juridice, de consultanta tehnica, de conducere operationala de proiect, consultanta economica privind evolutia preturilor energiei electrice, precum si

alte costuri privind chirie, intretinere spatiu, reparatii autoturisme, consumabile, obiecte de inventar , posta si telecomunicatii.

Contestatarul considera ca masurile dispuse prin dispozitia de masuri. Decizia de impunere si raportul de inspectie fiscala sunt netemeinice si, in consecinta, obligatiile stabilite in sarcina societatii sunt nelegale.

.X. este indreptatita sa deduca TVA aferenta facturilor de achizitii, pentru perioada x/2013-x/2014, in conditiile in care toate aceste achizitii au fost efectuate cu intentia neechivoca de a realiza operatiuni taxabile.

Nu s-a pus problema amanarii si/renuntarii la proiectul investitional, asa cum a retinut organul fiscal, astfel incat a existat o continuitate a intentiei declarate cu privire la construirea parcului eolian, certa si de netagaduit pana la x/2014.

Necontinuarea, in prezent, a demersurilor pentru realizarea proiectului eolian se datoreaza unor cauze care nu depind de vointa niciunuia dintre partenerii acordului de parteneriat incheiat.

La data de x/2014 au aparut modificari legislative privind piata energetica, ale caror efecte nu se cunosteau la data controlului, astfel ca este prematura concluzia organului fiscal in sensul discontinuitatii intentiei declarate de construire a parcului eolian. Negocierile dintre parti sunt suspendate, nefiind incheiat niciun act aditional de reziliere.

In plus, prin memorandumul anexat la dosarul contestatiei, se face o analiza detaliata a evolutiei pietei energetice din Romania, urmare modificarilor legislative aduse prin Legea nr. 23/2014, informatie publica comunicata via Asociatia Romana pentru Energie Eoliana, care dovedeste fara dubiu existenta unor imprejurari care exced vointei contestatarei, care au condus la necontinuarea proiectului ulterior datei de x/2014, data de referinta pentru finalizarea termenilor contractuali din acordul de parteneriat.

Dreptul de deducere pentru TVA achitata in legatura cu serviciile achizitionate ia nastere in momentul exigibilitatii taxei in conformitate cu prevederile art. 45 alin. 1 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul unor operatiuni taxabile.

In conformitate cu principiile sistemului TVA European, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica.

In ceea ce priveste modalitatea de evaluare a intentiei persoanei, conform acelorasi prevederi legale, se iau in considerare elementele obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii premergatoare necesare intretinerii acestei activitatii economice.

Intentia societatii contestatare de a desfasura activitati economice rezulta din documentele privind identificarea proiectului, studii de fezabilitate a acestuia, audit legal, angajare traducatori, semnarea unui accord cadru la nivel de prim ministri, plan investitional care indica in mod cert, la momentul achizitiei fiecarui serviciu, intentia de a dezvolta un proiect de parc eolian, investitie in valoare de aproximativ x mil. euro.

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie reiese ca exista situatii in care se acorda persoanelor impozabile dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile de bunuri si servicii efectuate anterior activitatii taxabile, chiar daca ulterior acestea nu vor fi

utilizate in cadrul activitatii taxabile. Exercitarea dreptului de deducere este acceptata numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza bunurile si serviciile respective pentru realizarea de operatiuni taxabile chiar daca din motive obiective acest lucru nu a mai fost posibil.

.X. indeplineste conditiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere deoarece toate serviciile au fost achizitionate cu scopul de a fi utilizate in operatiuni care dau drept de deducere si detine facturi prin care sa justifice TVA aferenta acestor servicii.

Societatea contestatara a avut in vedere elemente evaluabile si riguros concrete pentru suspendarea implementarii proiectului, dupa cum urmeaza:

- cotele anuale obligatorii de energie electrica produsa din surse regenerabile au beneficiat in perioada 2010-2013 de sistemul de promovare prin certificate verzi cu un curs ascendant care nu s-a mentinut in 2014;
- incepand cu anul 2014 ANRE informeaza Guvernul asupra nivelului cotei anuale obligatorii de energie electrica din surse regenerabile care beneficiaza de sistemul de promovare prin certificate verzi;
- amanarea temporara de la tranzactionare a unor certificate verzi, pana la data de x/2017;
- Memorandumul publicat de Asociatia Romana pentru Energie Eoliana privind impactul modificarilor legislative asupra evolutiei pietei energetice pe termen lung.

Contestatarul considera ca organul fiscal a apreciat in mod eronat ca suspendarea investitiei s-a facut din motive ce tin de vointa sa, "simple perceptii", in conditiile in care informatiile prezentate sunt publice si reflecta situatia actuala si previziunile sumbre pana in anul 2017.

Organele fiscale nu au luat in considerare ansamblul tuturor elementelor puse la dispozitie de contestatarul in vederea sustinerii intentiei de desfasurare de activitati economice taxabile, continuitatea intentiei in perioada supusa analizei fiscale, precum si sistarea pe moment a activitatilor din motive independente de vointa societatii.

In concluzie, .X. solicita anularea Deciziei de impunere nr. x/2014, a Raportului de inspectie fiscala nr. x/2014 precum si a Dispozitiei de masuri nr. X/2014.

II. Administratia Sector 2 a Finantelor Publice a efectuat inspectia fiscala la .X., care a avut ca obiect verificarea taxei pe valoarea adugata pentru perioada x/2013-x/2014.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/2014, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 2 a Finantelor Publice a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2014, urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de x lei
 - TVA stabilita suplimentar in suma de x lei
 - TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.
 - accesorii aferente TVA in suma de x lei,
- din care contribuabila contesta suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Organele de inspectie fiscala ale Administratiei Sector 2 a Finantelor Publice au constatat urmatoarele:

Obiectul de activitate al contestatarei este „Productia de energie electrica”-cod CAEN 3511.

.X., in perioada verificata a inregistrat cheltuieli aferente initierii unei investitii privind dezvoltarea unui parc eolian cu .Y.

Societatea a incheiat in data de x/2013 un Acord Cadru intre .Z., .W. si .Q. in calitate de actionari, .Y. in calitate de societate tinta si .A. in calitate de investitor si .X. in calitate de filiala a investitorului.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, a verificarii stadiului negocierilor intre parti precum si a respectarii prevederilor acordului-cadru privind cooperarea partilor pentru dezvoltarea parcului eolian, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii reprezentantului societatii, doamna .B., care a precizat:

“Etapele enumerate in acordul cadru nu au fost respectate, acordul actionarilor nu a fost semnat in principal datorita schimbarilor legislative si de piata aparute in timpul negocierilor independente de vointa partilor.”

Avand in vedere operatiunile efectuate de catre contribuabil in perioada supusa inspectiei fiscale partiale, documentele de achizitie a bunurilor si serviciilor din care rezulta TVA dedusa, documentele justificative prezentate si prevederile legale susmentionate, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor pentru care nu se justifica utilizarea in folosul operatiunilor care dau drept de deducere, reprezentand:

- x lei, TVA aferenta serviciilor juridice prestate de .C., pentru care nu a putut prezenta dovezi obiective care duc la realizarea de operatiuni taxabile;

- x lei, TVA aferenta serviciilor de consultanta prestate de .D., pentru care contestatara nu a adus nicio dovada obiectiva care sa demonstreze utilitatea studiului din punct de vedere a TVA, respectiv ca rezultatele acestui studiu sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile;

- x lei, TVA aferenta serviciilor prestate de .E. privind conducerea activitatii operationale, societatea contestatara neaducand dovezi care sa demonstreze utilitatea achizitiei acestor servicii, respectiv ca sunt destinate in folosul operatiunilor sale taxabile;

- x lei, TVA aferenta chiriei, intretinerii si utilitatilor sediului, pentru care, societatea verificata nu a putut prezenta dovezi obiective care duc la realizarea de operatiuni taxabile;

- x lei, TVA reprezentand 50% din taxa aferenta achizitiei de combustibil si reparatii pentru autoturismele societatii, fara a prezenta dovezi obiective care duc la realizarea de operatiuni taxabile;

- x lei TVA aferenta cheltuielilor administrative, x lei TVA aferenta cheltuielilor cu materiale consumabile, x lei TVA aferenta cheltuielilor postale si telecomunicatii, x lei TVA aferenta achizitiilor de obiecte de inventar, pentru care societatea contestatara nu a putut prezenta dovezi obiective care duc la realizarea de operatiuni taxabile;

- x lei TVA deductibila reprezentand taxare inversa aferenta achizitiilor intracomunitare de servicii de consultanta privind evolutia preturilor energiei electrice in baza facturii emise de operatorul intercomunitar .F.

Din verificarea documentelor puse la dispozitie de societate, organul fiscal nu a putut stabili daca serviciile achizitionate de la .B. conduc la realizarea de operatiuni taxabile.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca .X. nu a prezentat dovezi care sa demonstreze ca, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, a fost imposibila realizarea investitiei propuse sau au facut-o sa nu mai intreprinda vreun demers pana la data realizarii inspectiei fiscale in vederea valorificarii in orice mod, in cadrul unei activitati economice, a serviciilor achizitionate.

Totodata, din verificarea modului de completare a declaratiilor 394 comparativ cu datele din jurnalele de cumparaturi si jurnalele de vanzari, organele de inspectie fiscala au constat neconcordante intre facturile de achizitie a bunurilor si serviciilor inregistrate in evidenta contabila si datele inregistrate in Declaratiile informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national intocmite pentru perioada supusa verificarii. Contestatara a inregistrat in evidenta contabila in perioada supusa inspectiei fiscale facturi de achizitii bunuri si servicii pentru care nu si-a exercitat dreptul de deducere fara a le declara in declaratiile informative-formularul 394, nerespectand prevederile Ordinului Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 702/2007 si nr. 3596/2011.

In consecinta, organele de control au intocmit Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2014. prin care s-a dispus depunerea declaratiilor rectificative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national pentru lunile noiembrie, decembrie 2013 si februarie, martie 2014.

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

3.1 Referitor la taxa pe valoarea adugata in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor bunuri si servicii, in conditiile in care nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa-i sustina intentia declarata de a le utiliza in folosul unor operatiuni taxabile viitoare in beneficiul sau si nici nu a demonstrat ca nematerializarea acestei intentii se datoreaza exclusiv unor circumstante independente de vointa sa.

In fapt, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. x/2014, in perioada verificata,.X. a efectuat achizitii de bunuri si servicii, pentru care a inregistrat TVA deductibila in suma totala de x lei, care se compune din:

- x lei - servicii juridice;
- x lei - servicii de consultanta;
- x lei - servicii privind conducerea activitatii operationale;
- x lei - servicii privind chiria/intretinerea si utilitatile pentru sediu;
- x lei - achizitii combustibil si reparatii autoturisme;
- x lei - cheltuieli administrative;
- x lei - achizitii materiale consumabile;

- x lei - cheltuieli cu posta si telecomunicatii;
- x lei - achizitii obiecte de inventar;
- x lei - taxare inversa aferenta achizitiilor intracomunitare.

Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de x lei si au stabilit suplimentar TVA in suma de x lei prin neacordarea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate, motivat de faptul ca societatea nu a justificat ca acestea sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal si pct. 45 din Normele metodologice de aplicare.

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

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

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

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

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. x."

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

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. x din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. x din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. x din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România,

dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. x din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) **trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 – 147¹** din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. x din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. x din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. x din Codul fiscal. (...)

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare 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 (INZO) împotriva Statului Belgian.**

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

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în intelesul 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 tranzacției".

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

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reglementările fiscale permit, în circumstanțe anume determinate, deducerea acesteia *chiar și în situația în*

care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeaasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

In acelasi sens pledeaza si dispozitiile art. x alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Art. x. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează: [...]".

Aceste prevederi se coroboreaza cu prevederile **pct. 66** alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care stabilesc ca:

"In aplicarea art. x alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii unei activitati economice".

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata, dupa cum reiese chiar din prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice anterior citate.

Astfel, la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile**. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere **ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In speta, organele de inspectie fiscala au stabilit ca X. nu indeplineste conditiile de rambursare a TVA pentru achizitiile efectuate in perioada supusa verificarii, pe motiv ca societatea nu a prezentat nicio dovada obiectiva din care sa rezulte utilizarea acestora pentru desfasurarea unei activitati taxabile, respectiv realizarea unui proiect eolian.

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

Urmare explicatiilor solicitate de inspectia fiscala, in vederea clarificarii unor aspecte legate de activitatea societatii in perioada supusa verificarii, modul in care s-au materializat proiectele, masura in care serviciile achizitionate sunt in folosul operatiunilor taxabile si prezentarea dovezilor obiective privind intentia de realizare a operatiunilor cu drept de deducere, prin adresele nr. X/2014, x/2014 si nr. X/2014 reprezentantii societatii contestatarei aduc urmatoarele precizari:

„Etapete enumerate in Acordul Cadru nu au fost respectate, Acordul actionarilor nu a fost semnat in principal datorita schimbarilor legislative si de piata in timpul negocierilor independente de vointa partilor”

Reprezentantul legal al societatii .Y. a precizat urmatoarele:

„Partea chineza a tergiversat incheierea Conventiei Actionarilor si nici nu si-a respectat obligatiile asumate prin Contractul de Cooperare, neachitand pana la data

prezentei toate cheltuielile efectuate de .Y. pe perioada negocierilor si tratativelor cu delegatii trimise in Romania de .S..

Fata de tergiversarile privind incheierea Conventiei Actionarilor si respectarea angajamentelor asumate de catre .S., actionarii .Y. au dat un ultimatum catre .S. prin scrisoarea din x/2014 in ceea ce priveste cooperarea partilor pentru dezvoltarea Parcului Eolian. La aceasta scrisoare, .S. nu a raspuns pana la data prezentei.”

Avand in vedere cele mai sus prezentate nu pot fi retinute argumentele contestatarei din urmatoarele considerente:

Simpla contractare si achizitie a unor bunuri si servicii de catre o societate comerciala ***nu este suficienta*** pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).**" Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere si in beneficiul persoanei impozabile.

Prin contestatia formulata, contestatoarea.X. reclama dreptul de deducere pentru sumele facturate in cadrul achizitiilor efectuate si de rambursare a TVA, in conditiile in care acestea sunt aferente in cea mai mare parte serviciilor destinate functionarii societatii, respectiv servicii juridice, de consultanta, servicii privind conducerea societatii, servicii de inchiriere si utilitati aferente sediului social, cheltuieli administrative fara a depune in sustinerea cauzei niciun document sau in scris neanalizat de inspectia fiscala si care sa-i probeze afirmatiile.

Caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul „pro causa” al in scrisurilor/sustinerilor emaneate exclusiv de la.X. si sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initiierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate de contestatara.

Organele de inspectie fiscala au analizat tranzactiile nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil, iar din documentele prezentate, conform referatului intocmit, reiese faptul ca societatea contestatara a angajat anumite costuri in perioada x/2013-x/2014. Simpla mentiune a reprezentantului societatii si anume faptul ca „acordul actionarilor nu a fost semnat in principal datorita schimbarilor legislative si de piata aparute in timpul negocierilor independente de vointa partilor” nu este suficienta pentru acordarea

dreptului de deducere. Prin aceasta recunoastere a faptului ca acordul actionarilor nu a fost semnat se recunoaste faptul ca nu exista si nu a existat o intentie a dezvoltarii proiectului imobiliar.

Pentru ca dreptul de deducere sa fie pastrat, societatea, in calitate de persoana impozabila interesata, trebuie sa faca dovada ca necontinuarea demersurilor pentru realizarea proiectului eolian se datoreaza unor circumstante care nu depind de propria sa vointa.

Se retine ca, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca ulterior acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, **dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei, de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare si, din motive obiective, acest lucru nu a mai fost posibil, acestea datorandu-se unor circumstante obiective ce nu depind de vointa sa.**

Or, in speta, societatea nu a prezentat nici cu ocazia desfasurarii inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei dovezi obiective care sa sustina continuitatea intentiei declarate, iar motivatiile societatii privind schimbarile legislative si de piata nu pot fi retinute in favoarea deducerii TVA, contestatara nedemonstrand ca din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, a fost imposibila realizarea investitiei propuse sau care au determinat-o sa nu mai intreprinda vreun demers pana la data realizarii inspectiei fiscale, in vederea valorificarii in orice mod, in cadrul activitatii economice, a serviciilor achizitionate.

Invocarea de catre contestatara a faptului ca modificarile legislative reprezinta circumstante care nu depind de vointa sa si in atare conditii dreptul de deducere ramane dobandit, nu poate fi considerat drept motiv obiectiv deoarece, in primul rand, renuntarea la investitia eoliana exista anterior aparitiei Legii nr. 23/2014 asa cum insasi contestatara sustine ca partenerii nu si-au respectat obligatiile asumate, iar in al doilea rand, modificarile legislative afecteaza toti investitorii nu numai pe contestatara.

Se retine ca jurisprudenta comunitara in materie recunoaste, intr-adevar, dreptul persoanelor impozabile de a-si pastra dreptul de deducere atunci cand bunurile si serviciile achizitionate, pentru care s-a nascut dreptul de deducere in amonte nu mai sunt utilizate in scopul activitatilor economice taxabile din aval, inasa **sub conditia ca aceasta situatie sa se datoreze unor circumstante care nu depind de vointa persoanelor impozabile, respectiv unor motive obiective, exterioare vointei acestor persoane** (cauzele C-37/95 Ghent Coal Terminal NV si C-110/94 Inzo).

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia X. pentru TVA neacceptata la deducere in suma de x lei.

3.2. Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/2014

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii din cadrul D.G.R.F.P.Bucuresti se poate investi cu solutionarea acestui capat de

cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala contestata nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii ale acestora si nici nu vizeaza masuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.

In fapt, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/2014, organele de inspectie fiscala au dispus societatii depunerea unor declaratii rectificative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national de persoane inregistrate in scopuri de TVA (D394), corect completate pentru lunile noiembrie si decembrie 2013 si februarie si martie 2014.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."

"Art. 209 - (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 regionale ale finanțelor publice 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 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control. (...)"

De asemenea, OMFP nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta *actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala* in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

Intrucat masurile dispuse in sarcina.X. nu vizeaza nici stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici masuri de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in

competenta organelor fiscale emitente, potrivit art. 209 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, care stabileste:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente. "

Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Sector 2 a Finantelor Publice, in calitate de organ fiscal emitent al Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/2014.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 art. 145, art. 146 si art. x alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 si pct. 66 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 1 din O.M.F.P. nr. 1939/2004 si pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014

DECIDE :

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de.X. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/2014 emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei sector 2 a Finantelor Publice pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

2. Transmite, spre competenta solutionare, Administratiei Sector 2 a Finantelor Publice, capatul de cerere al contestatiei formulata de.X., cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/2014.

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