

DECIZIA NR. 829/27.07.2021

privind soluționarea contestațiilor formulate de societatea X **SRL**, înregistrate
la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR X
și sub nr. TMR_DGR X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresele nr. X și nr. Y, înregistrate la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. X, respectiv sub nr. X, cu privire la contestațiile formulate de societatea X SRL, CUI X, cu sediul în X, str. X, nr. X, corp X, birou X, et. X, jud. X, înregistrată la ONRC sub nr. J X.

X SRL contestă în parte:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, pentru suma de **X lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare în sumă de X lei reprezentând TVA.

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, pentru suma de **X lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, organele de inspecție fiscală din suma de X lei reprezentând TVA solicitată la rambursare

au stabilit suplimentar și au respins la rambursare TVA în sumă de X lei și au aprobat la rambursare TVA în sumă de X lei.

Față de data comunicării actelor administrativ fiscale contestate, respectiv **X**, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestațiile au fost depuse în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr.X și nr. X, în data de **02.04.2021**, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestațiilor.

Având în vedere prevederile pct.9.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia: *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 1 va proceda la conexarea contestațiilor formulate de X SRL împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X și nr. X.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art. 270 și art.272 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I.A. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X, societatea solicită anularea în parte a acesteia ca fiind netemeinică și nelegală, pentru suma de X lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, aferentă următoarelor operațiuni:

- TVA nedeductibilă în sumă de X lei aferentă ajustării TVA în favoarea statului asupra achizițiilor de servicii efectuate în contextul de dezvoltare a investiției imobiliare pe terenurile deținute în comuna X;

- TVA nedeductibilă în sumă de X lei aferentă achizițiilor de servicii efectuate în baza contractului de tip abonament încheiat cu XSRL;
- TVA nedeductibilă în sumă de X lei aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii de administrare a societății efectuate în baza contractului de tip abonament încheiat cu X GmbH și a achizițiilor intracomunitare de management în baza contractului încheiat cu X

Aspecte de procedură

a. Cu privire la împlinirea termenului de prescripție

Societatea susține că așa cum se observă din raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale prin neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor intracomunitare în sumă de X lei achiziționate în perioada noiembrie - decembrie 2014, de la societatea X Ltd, era împlinită la data controlului când organele de inspecție au ajustat TVA în sumă de X lei, sumă ce include și prestările de servicii prestate de societatea nerezidentă în cursul anului 2014.

De asemenea, susține că baza de impunere a obligațiilor fiscale de TVA s-a născut în anul 2014, perioada de prescripție s-a împlinit în fapt la 31.12.2019, cu excepția cazului în care ar fi intervenit evenimente care să atragă întreruperea/sau suspendarea termenului de prescripție de a stabili obligații fiscale.

În susținere, societatea invocă prevederile art.23 și art. 91 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevederi ce au fost preluate și de art.21 alin.1 din Legea nr.207/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, contestatara afirmă că aceste sume nu pot fi luate în considerare la calculul ajustării TVA în sumă de X lei, întrucât dreptul organului de a stabili creanțe fiscale aferente anului 2014 s-a prescris, în conformitate cu dispozițiile legale.

b. Cu privire la motivarea obligațiilor suplimentare de plată

Contestatara afirmă că, din analiza raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impune se poate distinge faptul că o parte dintre constatările echipei de inspecție fiscală reprezintă o redare a informațiilor furnizate în timpul verificării și o enumerare a unor prevederi fiscale și conexe, fără ca echipa de inspecție fiscală să-și prezinte în totalitate clară și univocă algoritmul urmat, în baza căruia a considerat că există obligații fiscale suplimentare de plată, evidențiind că în situația specifică societății s-au aplicat și prevederi fiscale total eronate.

De asemenea, societatea arată că art.49 din Codul de procedură fiscală privind nulitatea actului administrative fiscal stabilește în acest sens

un nucleu al datelor care nu trebuie să lipsească dintr-un astfel de act, lipsa lor atrăgând nulitatea actului emis în atare condiții.

Având în vedere insuficiența motivării sau nemotivarea atrage nulitatea sau nevalabilitatea actelor comunitare, potrivit Hotărârii Curții Europene de Justiție în Cauza C-41/1969 acf Chemiefarma NV v Commission of the European Communities și Deciziilor Inaltei Curții de Casație și Justiției nr.X/11.04.2008 și X/27.06.2008.

Societatea afirmă că, prin nerespectarea condițiilor privind motivarea actului administrative fiscal, organul fiscal a produs o vătămare care constă în reținerea unei stări de fapt contrare realității, cu consecința încălcării drepturilor sale constând în impunerea unor obligații suplimentare de plată în contextul în care nu sunt justificate din punct de vedere legal, bazându-se doar pe aspecte nereale, vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea deciziei de impunere contestată și exonerarea de la plata obligațiilor suplimentare.

Astfel, consideră că aprecierile organelor de inspecție fiscală se bazează doar pe o motivare imprecisă, lacunară și insuficientă, complet eronată și deformează și interpretează în mod greșit documentele analizate denaturând realitatea prin întreprinderea și aplicarea eronată a normelor fiscale.

Prin urmare, afirmă că actele administrative fiscale emise de organele de inspecție fiscală sunt afectate de vicii de formă, fapt ce contravine prevederilor Codului de procedură fiscală.

Aspecte de fond

a. Incorecta și nelegala aplicare a regulilor privind ajustarea aferentă bunurilor de capital în cadrul constatărilor organelor de inspecție fiscală

Societatea afirmă că temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală pentru TVA stabilită suplimentar în sumă totală de X lei aferenta ajustării de TVA în favoarea statului în conformitate cu prevederile art.305 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, pentru achizițiile de servicii efectuate în contextul intenției de a dezvolta o investiție imobiliară și înregistrate în contul 231 "*Imobilizări corporale în curs de execuție*", este incorect și nelegal.

În fapt, contestatara arată că organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA aferentă serviciilor înregistrate din punct de vedere contabil în contul 231 "*Imobilizări corporale în curs de execuție*" în perioada 01.11.2014 - 30.06.2020 și care au constat în mod specific în:

- servicii de tip abonament achiziționate de la X SRL începând cu data de 01.02.2015 și care au presupus punerea la dispoziție a unui expert tehnic însărcinat cu prestarea de servicii de consultanță în legătură cu dezvoltarea parcului industrial, diverse probleme tehnice ce ar putea apărea în legătură cu terenurile deținute în X, asistență și reprezentare în față autorităților

relevante în vederea dezvoltării infrastructurii, a rețelelor de gaz, apă, electricitate etc.;

- servicii intracomunitare în suma de X achiziționate de la societatea nerezidentă X Ltd în perioada noiembrie 2014 - decembrie 2014 și pentru care perioada de prescripție era împlinită deja la data inspecției fiscale când autoritățile fiscale au impus ajustarea de TVA. Pentru claritate arată că perioada de prescripție aferentă tranzacțiilor din anul 2014 începe la data de 01.01.2015 și se finalizează la data 31.12.2019, ceea ce înseamnă că tranzacțiile din anul 2014 erau deja prescrise și nu puteau să facă obiectul inspecției fiscale și a stabilirii unor sume suplimentare de plată;

- servicii de consultanță achiziționate de la X;
- servicii de pază achiziționate de la X;
- servicii de redenumire proiect achiziționate de la X SRL.

Contestatară afirmă că autoritățile fiscale au considerat, la data efectuării inspecției fiscale că, valoarea serviciilor capitalizate în contul 231 „*Imobilizari corporale în curs de execuție*” sunt, în fapt, active corporale fixe de natura bunurilor de capital pentru care s-ar fi impus ajustarea de TVA în baza art. 305 alin. (1) lit.a), art.305 alin.(2) lit. b), art.305 alin.(3) art.305 alin. (4) și art.305 alin.(5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu punctele 7 și 8 - secțiunea 8 din HG 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, care se referă strict la obligația de ajustare a TVA în cazul bunurilor de capital. Astfel, apreciază că măsura impusă de autoritățile fiscale este profund eronată și lipsită de temei legal.

Societatea redă prevederile art.266, art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și prin raportare la prevederile invocate, în situația de față, investiția pe care a avut-o în vedere de la începutul proiectului când s-a decis și angajarea de cheltuieli (anume dezvoltarea unui parc industrial, care, din motive independente de voință sa, precum criză financiară și ulterior, imposibilitatea de a găsi un potențial cumpărător pentru aceste terenuri în ciuda activităților întreprinse în acest sens - a se vedea acțiunile legate potențialul cumpărător X SRL ca exemplu), nu doar că nu era finalizată la data inspecției fiscale, ba mai mult nu se regăseau în contabilitate indicii cu privire la recepția (parțială sau totală) și ulterior punerea în funcțiune a unui activ imobilizat (spre exemplu recepția acestei investiții în contul 212 „*Construcții*”).

Or, într-o astfel de situație, societatea susține că nu se pot aplica prevederile din Codul Fiscal aplicabile bunurilor de capital, definite ca active corporale fixe amortizabile, active care devin amortizabile doar după momentul recepționării și punerii în funcțiune a acestora. Prin urmare, chiar asumând prin absurd că s-ar fi impus obligația de ajustarea TVA, din punct de vedere TVA, cheltuielile angajate pe parcursul executării investiției nu pot fi încadrate în categoria activelor corporale fixe amortizabile de natura bunurilor de capital, iar prevederile fiscale prin care s-a impus ajustarea de

TVA prin raportare la art. 305 alin. (1) lit. a), art. 305 alin. (2) lit. b), art. 305 alin. (3) art. 305 alin. (4) și art. 305 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal coroborat cu punctele 7 și 8 - secțiunea 8 din HG 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost folosite în mod total eronat de către autoritățile fiscale.

Mai mult, arată că inclusiv referința de la pagina nr. 14 din Raportul de inspecție fiscală cu privire la prevederile art. 304 alin. (1) lit.b) din Codul Fiscal și pct. 78, alin. (1) din HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal sunt aplicate în mod eronat de către autoritățile fiscale în cazul său, întrucât acestea se aplică în situații specifice prevăzute la pct. 78 din Normele Metodologice respective și anume ajustarea bazei de impozitare în cazul desființării unui contract, în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate sau acordarea de reduceri comerciale după livrare astfel cum se prevede la pct 78, alin (5) din Normele Metodologice.

Contestatară afirmă că în cazul său nu au existat situații de ajustare a bazei de impozitare a TVA în legătură cu cheltuielile angajate pe parcursul investiției ce au fost capitalizate în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*” astfel încât să poată fi aplicabile prevederile art. 304 alin. (1), lit.b) și pct. 78 alin. (5) din Normele Metodologice așa cum în mod eronat au reținut inspectorii fiscali.

b. Considerente cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA

Societatea afirmă, în primul rând, că dreptul de deducere este un principiu fundamental al sistemului comun al TVA, care, în principiu, nu poate fi limitat și care se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens: Hotărârea Kretztechnik, C 465/03, punctul 33; Hotărârea Mahageben și Dâvid, C 80/11 și C 142/11, punctele 37 și 38;).

În sensul celor de mai sus, afirmă că trebuie reținut faptul că, atât din legislația națională cât și din cea comunitară se distinge cu forță evidenței că legiuitorul urmărește în primul rând respectarea principiului de neutralitate a TVA, eliminarea dublei impuneri în cadrul unui circuit economic, acordând dreptul de deducere pentru toate achizițiile efectuate de către o companie dacă:

- acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile;
- persoana impozabilă deține o factură corect întocmită, care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 319 alin (5) din Legea 227/2015.

De asemenea, arată că, din jurisprudența consacrată a CJUE rezultă că pierderea dreptului de deducere a TVA poate fi reținută doar în două cazuri distincte. Pe de o parte, este vorba despre cazul în care efectul încălcării cerințelor de fond și/sau a cerințelor de formă care împiedică probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond aferente dreptului de deducere a

TVA au fost îndeplinite. Pe de altă parte, în esență, dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv, persoana impozabilă știind sau trebuind să știe că operațiunile în cauza erau implicate, direct sau indirect, într-o fraudă.

Contestatară afirmă că echipa de inspecție fiscală nu a reținut niciun moment că dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor angajate în legătură cu investiția vizată ce au fost capitalizate în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*” ar fi fost invocat în mod fraudulos sau abuziv, că operațiunile de achiziție erau implicate direct sau indirect într-o fraudă.

Până în prezent, arată că din jurisprudența consacrată a CJUE rezultă că pierderea dreptului de deducere a TVA poate fi reținută doar în două cazuri distincte. Pe de o parte, este vorba despre cazul în care efectul încălcării cerințelor de fond și/ sau a cerințelor de formă care împiedică probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond aferente dreptului de deducere a TVA au fost îndeplinite. Pe de altă parte, în esență, dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv, persoană impozabilă știind sau trebuind să știe că operațiunile în cauza erau implicate, direct sau indirect, într-o fraudă.

În susținere invocă jurisprudența europeană (i.e. cauza CJUE C-400/98 -Breitsohl) care a concluzionat faptul că o persoană impozabilă care are intenția, susținută pe baza unor elemente obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică, acționând sub imperiul acestei voințe, se va naște dreptul imediat de a deduce TVA rezultată din scopul tranzacțiilor efectuate, fără a mai fi necesar să se aștepte că această exploatare a bunurilor/serviciilor aferentă activității economice să înceapă efectiv.

Rezultă din cele de mai sus că achiziționarea bunurilor de către o persoană impozabilă care acționează în această calitate este cea care determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, aplicarea mecanismului de deducere. Utilizarea dată unui bun sau unui serviciu ori care este avută în vedere pentru acestea determină numai întinderea deducerii inițiale la care persoana impozabilă are dreptul în temeiul articolului 168 din Directiva 2006/112 și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare, care trebuie efectuate în condițiile prevăzute la articolul 184 și următoarele din aceeași directivă.

A fortiori, și în cazul său, societatea susține că se poate aplica acest raționament, în sensul că dacă se poate că deducerea TVA să fie exercitată chiar de la momentul existenței intenției de a efectua o activitate economică, fără a se mai aștepta exercitarea efectivă a acesteia, atunci se va putea deduce TVA de la momentul începerii activităților pregătitoare, precum obținerea avizelor (spre exemplu, în situația de față, obținerea avizelor de la

Ministerul Culturii cu privire la descărcarea arheologică etc.), activități constând în contractarea de servicii tehnice în legătură cu dezvoltarea parcului industrial de la o societate specializată.

Apreciind că se impune obligația ajustării de TVA doar pe considerentul că acest obiectiv - al dezvoltării și operării unui parc industrial - nu s-a finalizat, organele fiscale au interpretat în mod eronat dispozițiile legale, având în vedere că, în speță, serviciile capitalizate în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs de investiție*” reprezintă principal servicii de consultanță tehnică contractate de la X au fost efectiv prestate în beneficiul său, necesare prin raportare la obiectul de activitate și cu intenția de a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În plus, în ceea ce privește păstrarea dreptului de deducere, societatea invocă prevederile art.7 al punctului 67 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cauza C-37/95 - Belgische Staat vs. Ghent Coal Terminal NV în care CJUE a interpretat dreptul de deducere a TVA în concordanță cu art.17 din Directiva TVA 2006/112/CE, în sensul că prevederile acestuia dau dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA de plată pentru bunurile și serviciile la care s-a recurs în scopul activității economice și care sunt utilizate pentru bună desfășurare a acesteia. Prin urmare, dreptul rămâne dobândit și atunci când, din cauza unor circumstanțe neimputabile persoanei impozabile în cauza, aceste bunuri/servicii nu au fost utilizate niciodată în scopul unor tranzacții impozabile.

În același timp, afirmă că, pentru a justifica ajustarea TVA aferentă investiției în curs, echipa de inspecție fiscală a indicat în actele administrative contestate nerespectarea prevederilor art. 2 alin (1) și (2), art. 15 lit. f) și art. 37 alin. (1) și (4) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții. În acest sens, arată că organul fiscal și-a depășit atribuțiile, încălcând dispozițiile art.14 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data controlului.

Prin urmare, societatea arată că și în situația în care ar fi existat o eventuală nerespectare a prevederilor legislației privind autorizarea și executare lucrărilor de construcții atrage cel mult sancțiuni în baza legislației respective și nicidecum pe linia dreptului de deducere a TVA care este reglementat exclusiv de Titlul VII din Codul Fiscal și Directiva 112/2006 privind sistemul comun al TVA cu modificările și completările ulterioare.

Contestatară arată că, la pagina nr. 9 din Raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală menționează că au fost prezentate documente care dovedesc intenția de a dezvolta un parc industrial (certificat de urbanism pentru informare, alipire teren, etc. PUZ pentru schimbarea denumirii proiectului și încadrarea în parc industrial), însă acestea au fost emise în perioada 2008 - 2012 și nu mai sunt valide la data controlului. De asemenea, la pagina nr. 10 din Raportul de inspecție fiscală, autoritățile

fiscale menționează că terenurile deținute „sunt supuse/afectate de unele modificări/restricții tehnice care împiedică efectuarea vreunei investiții, fără acceptul special al autorităților abilitate (Ministerul Culturii, M.A.P.N. etc) care trebuie să își exprime acordul în vederea edificării/ridicării unor construcții pe terenurile respective [...] faptul că Societatea nu a prezentat avize/acorduri eliberate de către Ministerul Culturii, M.A.P.N, Electrica SA etc, prezentul control concluzionează că societatea nu a făcut demersurile necesare, în vederea obținerii certificatului de urbanism și o autorizație de construire pentru demararea lucrărilor de construire a parcului logistic”.

Față de aceste constatari, societatea precizează că organele fiscale interpretează în mod eronat dispozițiile legale din perspectiva TVA, apreciind că se impune obligația ajustării de TVA doar pe simplul considerent că societatea nu deținea un certificat de urbanism valabil și/sau o autorizație de construcție pentru perioada suspusa inspecției fiscale și că acest fapt demonstrează că societatea nu a utilizat achizițiile în scop de operațiuni taxabile, fără să ia în considerare faptul că, înainte de începerea demarării unor lucrări de dezvoltare a unui parc industrial sunt necesare, în primul rând, efectuarea unor activități pregătitoare și angajarea unor costuri care confirmă în mod evident intenția clară de a desfășura activitate economică și de a obține venituri taxabile pe lângă aspectele tehnice relevante.

În cazul de față, chiar dacă zona în care deține terenurile pe care se intenționa dezvoltarea unui parc industrial este considerată zona cu potențial arheologic această nu sugerează nicidecum că se află în imposibilitatea de a edifica construcții pe acele terenuri, ci simplul fapt că, înainte de desfășurarea acestor activități există anumite obligații legale în acest sens, respectiv aceea de a solicita, printre altele, certificatul de descărcare arheologică de la Ministerul Culturii și Patrimoniului Național.

Contrar constatărilor autorităților fiscale, societatea menționează că a făcut demersurile necesare pentru obținerea certificatului de descărcare arheologică de la Ministerul Culturii și Patrimoniului Național. În acest sens, atașează copia de pe certificatul care confirmă descărcarea arheologică obținut la dată de 08.03.2010 (Anexa nr.4) și la data 31.03.2010 (Anexa nr.) de la Ministerul Culturii și Patrimoniului Național, precum și certificatul obținut de la Ministerul Culturii și Identității Naționale în anul 2019 care confirmă că imobilele proprietate GB Trade „nu sunt înscrise în Lista Monumentelor Istorice, prin urmare nu au regimul juridic corespunzător monumentelor istorice, acestea se află în zona cu potențial arheologic reperat, prin urmare poate conține vestigii arheologice necunoscute până în prezent; în cazul edificării unor construcții pe terenurile respective, autoritatea emitentă a certificatului de urbanism are obligația de a cere avizul DJC Cluj ”.

De asemenea, precizează că atașează și certificatul de urbanism în scop de construire hala de producție, clădire administrativă, spațiul tehnic,

stație de tratare ape uzate, stație de pompare, casă poartă, împrejmuire și organizare de șantier obținut la dată 19.01.2021 care confirmă că terenul este construibil și se acordă dreptul de a edifica construcții.

Chiar și prin prisma obiectului principal de activitate, respectiv „*Dezvoltare (promovare) imobiliară*” (cod CAEN 4110), societatea susține că are intenția de a desfășura o activitate economică taxabilă, astfel încât dacă ar decide la orice moment viitor să vândă terenul achiziționat, este obligată, în baza art.292 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal să taxeze livrarea, din perspectiva TVA. În acest context, operațiunea de vânzare a terenului ar reprezenta o operațiune taxabilă din perspectiva TVA, iar încadrarea suprafețelor de teren în categoria de „*zona cu potențial arheologic*” ar fi irelevantă. În acest context, va avea obligația de a colecta TVA la vânzarea terenului și de asemenea și drept integral de deducere pentru terenul achiziționat.

În concluzie, contestatara arată că nu se află în ipostaza de a nu mai putea desfășura activitate economică din cauza faptului că zona în care se regăsesc terenurile este considerată zona cu potențial arheologic și implicit aceasta demonstrează intenția confirmată prin elemente obiective de a desfășura o activitate economică taxabilă pe tot terenul încă de la început când s-au angajat costuri pentru desfășurarea de activități pregătitoare în sensul dezvoltării și operării ulterioare a unui parc industrial, iar în plus considerând documentele anexate la prezența contestației, consideră că nu se impune obligația de ajustare a TVA această măsură fiind dispusă în mod incorect și netemeinic de către organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală. Mai mult, ajustarea de TVA în urmă căreia au rezultat obligații de plata suplimentare a fost aplicată incorect de către autoritățile fiscale prin raportare la prevederile relevante din Codul Fiscal aplicabile bunurilor de capital, având în vedere faptul că, în cazul unei investiții nefinalizate și nereceptionate, nu se putea încadra că serviciile înregistrate în contul 231 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*” să fie recunoscute drept active fixe amortizabile de natură bunurilor de capital.

c. În privința achizițiilor de servicii de la furnizorul x SRL București, societatea menționează în primul rând, că, contractul încheiat cu x SRL prevede următoarele:

- părțile la contract sunt pe de o parte, x SRL, în calitate de Prestator și pe de altă parte, societățile x SRL, în calitate de Client;
- obiectul specific al contractului inițial a constat în contribuția la construcția a 4 unități de 830 m² și a infrastructurii asociate, incluzând o alee, precum și infrastructură pentru gaz, electricitate, apă și canalizare; asistență periodică cu privire la cele de mai sus, asistență permanentă cu privire la discuții cu Primăria și alte autorități;
- serviciile urmau a fi prestate de către dl. x și colegii desemnați de

către acesta;

- în ceea ce privește onorariile, s-a stabilit că facturarea va include (1) o plată inițială de 7.000 euro și ulterior (2) o plată lunară de 3.500 euro.

Având în vedere aspectele prezentate, contestatara susține că, în fapt, obiectul contractului încheiat cu x SRL are natura unui contract de abonament, prin care Prestatorul s-a angajat să fie la dispoziția beneficiarului în vederea asistenței cu privire la serviciile de inginerie și asistență tehnică relevantă pentru domeniul de activitate al Societății în schimbul plății de către Beneficiar a unei sume fixe lunare de 3.500 EUR pe durata contractului.

De asemenea, susține că, contractul prezintă doar scopul serviciilor de consultanță în inginerie, dar nu indică decât un rezultat specific care să fie atins (separat de construcția a 4 unități de 830 m² și a infrastructurii asociate), un termen limita, modul în care vor fi primite respectivele servicii sau prețul pe fiecare unitate ci un cost fix lunar indiferent dacă serviciile erau sau nu prestate în luna respectivă.

Ca urmare a operațiunilor efectuate rezultă că achizițiile de servicii de inginerie prestate de Ensign Engineering Solutions SRL, prin munca prestată efectiv de persoanele delegate de aceasta, respectiv dl. Andrei Mintean, au avut ca scop coordonarea și organizarea activității economice de construcție a unui parc industrial pe care intenționează să o desfășoare de la momentul angajării costurilor respective.

Contestatara precizează că, potrivit prevederilor legale în materie de TVA, în cazul acestor tipuri de contracte de consultanță, prin care clientul s-a angajat să plătească o sumă fixă independent de volumul serviciilor prestate, prestarea de servicii constă în însuși faptul de a fi la dispoziția clientului pentru prestarea serviciilor în cauza conform obiectului contractului. În acest sens, redă un extras din hotărârea CJUE în cauza C-463/14, a căror prevederi au fost preluate în Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016.

Prin urmare, x susține că își poate păstra dreptul de a deduce TVA aferentă serviciilor înscrise în facturile emise de către x, chiar și în lipsa unor alte documente justificative suplimentare care să demonstreze prestarea efectivă a activităților având în vedere că aceste tipuri de servicii oferite erau, în fapt, servicii de tip abonament.

În subsidiar, arată că, deși nu face obiectul prezenței contestații, autoritățile fiscale au considerat că argument valid pentru refuzarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de către x SRL faptul că persoana delegată avea înscrisă în rapoartele de lucrări referințe cu privire la întâlniri și discuții cu potențiali cumpărători ai terenurilor deținute și faptul că societatea x SRL, în calitate de potențial cumpărător (parte a grupului x - menționată în cadrul rapoartelor de activitate ale persoanei delegate de la x SRL) a intentat un proces în instanța împotriva sa.

În acest sens, afirmă că societatea x SRL s-a aflat în poziția unui potențial cumpărător al terenurilor deținute în comuna Turda, fapt pentru care aceștia au avut în vedere desfășurarea unui proiect de verificare și due diligence înaintea finalizării procesului de vânzare-cumpărare. Având în vedere contractul de tip abonament încheiat cu x SRL, prin persoana împuternicită desemnată dl. x, a asistat x în discuțiile cu potențialul cumpărător având cunoștințele tehnice necesare pentru a răspunde cerințelor potențialului cumpărător de la acea vreme.

Ulterior, x SRL a acționat în instanța x solicitând plata cheltuielilor angajate în cadrul negocierii antecontractului de vânzare și a proiectului de verificare și due diligence, proces care însă s-a finalizat în prima instanță în favoarea x prin hotărârea civilă nr. x din 28.10.2020 cu drept de apel al x SRL în 30 zile de la data comunicării.

Având în vedere cele de mai sus, societatea susține că organele fiscale interpretează complet eronat dispozițiile legale din perspectiva TVA, neacordand drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii de la x SRL și argumentând că documentele puse la dispoziție în timpul inspecției fiscale - facturi și anexe de lucrări - nu întrunesc condiția de document justificativ pentru deducerea TVA. Nu există nicio legătură între (i) serviciile prestate de către o terță parte - respectiv x SRL, prin persoana delegată dl. x care, au presupus, așa cum se confirmă și în rapoartele de activitate acestuia, întâlniri diverse cu un potențial client al său sau costuri cu bilete de avion și (ii) procesul intentat de către x SRL în special având în vedere faptul că x nu a înscris în declarațiile de TVA vreo factură de la x SRL și nici autoritățile fiscale nu au făcut astfel de referințe în cadrul Raportului de inspecție fiscală.

În plus, arată că autoritățile nu au prezentat argumente valide care să confirme motivul pentru care facturile și situațiile de lucrări emise de către x SRL în legătură cu serviciile prestate prin persoana delegată dl. x nu ar fi documente justificative suficiente și complete și care ar fi legătura între procesul în instanță intentat de către x și serviciile prestate de o parte terță independentă de potențialul vânzător și cumpărător.

Mai mult, arată că și în situația în care aceste tipuri de servicii nu s-ar fi încadrat în categoria serviciilor de tip abonament, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuia să îndeplinească condițiile de formă (respectiv deținerea unei facturi care să conțină informațiile minime obligatorii) și, în ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere a TVA, trebuie, pe de o parte, că persoană interesată să fie o persoană impozabilă, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens: Hotărârea Centrală

Property, C 63/04, punctul 52; Hotărârea Toth, C 324/11, punctul 26; Hotărârea Bonik, C 285/11, punctul 29; Ordonanță Jagiello, C 33/13, punctul 27).

Prevederile Codului fiscal în materie de TVA nu condiționează deducerea TVA de existența sau inexistență vreunui alt document justificativ în afară de factura emisă de furnizor pentru care se decontează un eventual serviciu și nu limitează dreptul la deducere prin prisma altor considerente decât cele menționate expres și anume "*achiziții efectuate în scopul operațiunilor taxabile*", astfel că orice susținere în sensul unor așa-zise argumente invocate de organele de inspecție fiscală pentru refuzul dreptului de deduce a TVA este lipsită de orice temei legal.

Cu toate acestea, societatea susține că este important de menționat și faptul că facturile emise de furnizorul x SRL conțin toate elementele obligatorii conform art. 319 din Legea nr. 227/2015 și sunt însoțite de rapoarte de activitate în care sunt detaliate activitățile prestate și aceste facturi.

Contestatară susține că aprecierile organelor de inspecție fiscală se bazează pe o motivare incorectă, lacunară și insuficientă, deformează și interpretează în mod greșit documentele analizate denaturând realitatea prin interpretarea și aplicarea eronată a normelor în materie fiscală.

În aceste condiții, consideră că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de argumentele sale și nu au stabilit situația reală a obligațiilor fiscale în perioada supusă verificării, în conformitate cu prevederile Codului Fiscal și ale Codului de procedura fiscală, cu privire la rolul activ al organelor fiscale.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, societatea afirmă că avea dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii de la x SRL în legătură cu serviciile prestate prin persoana delegată dl. x, în calitate de expert tehnic, mai ales în situația în care contractul încheiat cu acesta este unul de tip abonament pentru care nu se impune obligația prezentării unor documente justificative.

d. În privința achizițiilor de servicii de la furnizorii x GmbH Austria și x UK pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit nedeductibilă TVA în sumă totală de x lei, societatea arată:

d.1. Cu privire la serviciile achiziționate de la x GmbH

Societatea arată că obiectul contractului încheiat la data de 23.12.2008 între x, în calitate de Client și x GmbH, în calitate de Consultant, a presupus următoarele:

- Cu privire la obiectul contractului - Consultantul furnizează Clientului consilierea și asistență descrisă în Anexă nr. 1 („*Servicii de baza*”) și orice alte activități legate de serviciile de baza pe care clientul le poate solicita în mod rațional de la consultant ("*Alte Servicii*");

- Părțile consimt că Serviciile de baza livrate în etapă inițială să fie finalizate până la finalul etapei inițiale. După etapă inițială, serviciile de baza vor fi furnizate permanent. Perioada inițială este perioada dintre data de începere a contractului și până la 30.11.2008;

- În ceea ce privește furnizarea adecvată a tuturor serviciilor sale, Consultantul poate, după acordul prealabil, scris, al Clientului, în numele Clientului, să angajeze contabili, auditori, consilieri fiscali, avocați sau alți consultanți profesioniști pentru a primi sfaturi sau pentru a presta serviciile pe care Consultantul le consideră în mod rațional necesare sau dezirabile. Costul pentru astfel de servicii ale consilierilor sunt incluse în bugetul proiectului și vor fi suportate de client. Fiecare contract încheiat cu acești consilieri trebuie semnat direct între consilier și client.

- Consultantul (a) îndeplinește toate instrucțiunile legale și rezonabile date ocazional de client în legătură cu furnizarea serviciilor de mai jos (b) călătorește în locurile, în manieră și în condițiile solicitate ocazional de client, (c) depune toate eforturile rezonabile pentru a promova interesele clientului [..]

- Onorariu în perioada inițială este de 34.000 euro plus TVA, iar ulterior, clientul plătește Consultantului pentru furnizarea serviciilor de baza suma de 2.000 EUR, fără TVA.

Societatea precizează că întrucât nu a avut salariați, iar x GmbH a asigurat desfășurarea activității economice ale sale prin serviciile prestate care au constat potrivit celor înscrise în anexa la contract. În scopul celor de mai sus, societatea a anexat Contractul de consultanță și actul adițional încheiat cu x GmbH, Rapoartele de activitate, anexe la facturi și aprobări la plată pentru diferite facturi.

Având în vedere aspectele de mai sus, societatea afirmă că, în fapt, obiectul contractului de consultanță și actul adițional încheiat cu x GmbH are natura unui contract de tip abonament, prin care Prestatorul s-a angajat să fie la dispoziția beneficiarului în vederea asistenței cu privire la servicii de administrare a Societății în schimbul plății de către Beneficiar a unei sume fixe lunare de 2.000 EUR pe durata contractului.

După cum se poate observa, contractul prezintă doar scopul serviciilor de administrare, dar nu indicau un rezultat specific care să fie atins, un termen limita, modul în care vor fi primite respectivele servicii sau prețul pe fiecare unitate ci un cost fix lunar indiferent componentă activităților de administrare în cadrul serviciilor prestate în luna respectivă.

De asemenea, afirmă că obiectul contractului încheiat cu x GmbH și actul adițional au natura unui contract de abonament, prin care prestatorul s-a angajat să fie la dispoziția beneficiarului în schimbul unei sume fixe lunare pe durata contractului pentru prestarea anumitor tipuri de servicii administrative necesare pentru desfășurarea activității economice a sa atunci când se impunea. Or, activități precum pregătirea și efectuarea

plăților, pregătirea diverselor rapoarte privind costurile și încadrarea acestora în buget nu erau necesare lunar, astfel încât Consultantul să fie nevoit să presteze același tip de servicii lunar, ci atunci când se impunea.

Mai mult decât atât, efectuarea plăților în coordonarea activității contabile în fiecare luna calendaristică anunță fără echivoc prestarea acestor servicii de către prestatorul x GmbH.

Astfel, societatea susține că, așa cum a arătat și anterior, în cazul acestor tipuri de contracte de consultanță, prin care clientul s-a angajat să plătească o sumă fixă independent de volumul serviciilor prestate, prestarea de servicii constă în însuși faptul de a fi la dispoziția clientului pentru prestarea serviciilor în cauză conform contractului încheiat între cele două parti. În acest sens, arată că în data de 03.09.2015 s-a pronunțat hotărârea CJUE în cauza C-463/14, a căror prevederi au fost preluate în Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016.

Prin urmare, societatea susține că are dreptul să își exercite și să își păstreze dreptul de deducere a TVA exercitată inițial pentru serviciile achiziționate de la xGmbH chiar și în lipsa unor documente justificative suplimentare care să demonstreze prestarea efectivă a activităților.

Mai mult, arată că și în situația în care aceste tipuri de servicii nu s-ar fi încadrat în categoria serviciilor de tip abonament, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuia să îndeplinească condițiile de formă (respectiv deținerea unei facturi care să conțină informațiile minime obligatorii) și, în ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nașterea dreptului de deducere a TVA, trebuie, pe de o parte, că persoana interesată să fie o persoană impozabilă, pe de altă parte, că bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens: Hotărârea Centralan Property, C 63/04, punctul 52; Hotărârea Toth, C 324/11, punctul 26; Hotărârea Bonik, C 285/11, punctul 29; Ordonanță Jagiello, C 33/13, punctul 27).

Prevederile Codului fiscal în materie de TVA nu condiționează deducerea TVA de existența sau inexistența vreunui alt document justificativ în afară de factura emisă de furnizor pentru care se decontează un eventual serviciu și nu limitează dreptul la deducere prin prisma altor considerente decât cele menționate expres și anume *"achiziții efectuate în scopul operațiunilor taxabile"*, astfel că orice susținere în sensul unor așa-zise argumente invocate de organele de inspecție fiscală pentru refuzul dreptului de deducere a TVA este lipsită de orice temei legal.

Faptul că echipa de inspecție fiscală condiționează dreptul de deducere a TVA de prezentarea unor documente justificative, respectiv de necesitatea și oportunitatea contractării unor servicii, reprezintă o abatere și

o încălcare gravă a principiului neutralității acestui tip de taxa, ce conduce la dereglări în corectă aplicare amecanismului de decontare a TVA, așa cum acesta este prevăzut în jurisprudența constanța a CJUE.

Prin urmare, motivul de refuz de acordare a deductibilității TVA aferentă serviciilor care au fost ocazionate cu scopul prestării serviciilor de management, respectiv de administrare, prezentat de organele de inspecție fiscală nu are un curs logic, fiind mai mult o înșiruire de observații sau citate din legislația fiscală. O astfel de abordare reprezintă depășire a competențelor organelor de inspecție fiscală și o ingerință în activitatea desfășurată de contribuabilul supus verificării, precum și în planul decizional al Societății în privința achiziționării unor astfel de servicii.

Pentru a motiva refuzul acordării dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de la x GmbH echipa de inspecție fiscală a indicat drept temei legal inclusiv art.11 alin.(1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal (pag. 17 din Raportul de Inspecție Fiscală), în condițiile în care același articol la alin.(5) limitează aplicabilitatea prevederilor alin.(1) în scopul stabilirii impozitelor directe, în timp ce TVA reprezintă în mod clar o taxa indirectă pentru care nu pot fi aplicate prevederile art.11 alin (1) din Codul Fiscal.

Mai mult decât atât, față de cele reținute de către organul de inspecție fiscală cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii de administrare ale societății de la x GmbH, societatea precizează:

- nu există nicio legătură între dreptul de deducere a TVA cu eventuale limitări ale dreptului de deducere prin raportare la impozitul pe profit sau alte reglementări, cu excepția celor menționate expres de lege (ex: depășiri ale consumurilor tehnologice normate);

- în judecarea fiecărui impozit în parte, sunt opozabile dispozițiile prevăzute de actele normative care se referă la acea categorie de impozit și nu altele, orice extindere, interpretare fiind peste ceea ce normă legală cere;

- contrar susținerilor organului de inspecție fiscală, arată că legislația nu impune dovadă necesității efectuării unor achiziții, neexistând în acest sens dispoziții legale care să dea dreptul organelor fiscale să controleze *oportunitatea* tranzacției, ori să verifice necesitatea achiziției pentru desfășurarea activității contribuabilului;

- dovedirea necesității de a afecta achiziții de bunuri și servicii reprezintă exclusiv responsabilitatea sa, această fiind determinată de aspecte comerciale care țin de desfășurarea activității la nivelul său; respectiv a justificat că aceste achiziții de servicii au fost efectuate pentru desfășurarea activității proprii și în vederea obținerii de operațiuni taxabile;

Societatea precizează că a fost îndreptățită să achiziționeze serviciile pe care le consideră necesare din punct de vedere comercial/ operațional, în funcție de specificul domeniului în care activează, necesitatea contractării

acestor servicii fiind reflectată în mod direct în dezvoltarea activității în România. În susținere societatea redă extrase din Decizia civilă nr. x din 8 martie 2016 judecată la Curtea de Apel Timișoara, Secția Contencios Administrativ și Fiscal.

De asemenea, arată că și în situația în care imperativul respectării legii se întinde și asupra modului în care sunt efectuate astfel de achiziții, organele fiscale au obligația de a respecta libertatea contribuabilului de a efectua astfel de achiziții.

Din acest punct de vedere trebuie evaluată și necesitatea achiziționării de bunuri sau servicii pentru care ulterior se solicită deducerea TVA. Caracterul relativ al „*folosului*” previzionat implică faptul că un contribuabil poate avea reprezentarea că o anumită cheltuială de acest gen este necesară, în timp ce organul fiscal, instanța sau un alt contribuabil să nu o considere astfel. De asemenea, o achiziție de bunuri sau servicii poate să pară necesară la un moment dat, pentru ca ulterior să fie considerată ca non-necesară sau excesivă chiar de către același contribuabil. Curtea subliniază, totodată, imposibilitatea de a evalua necesitatea unei astfel de cheltuieli numai prin prisma rezultatului pozitiv obținut în urma acesteia. Multitudinea factorilor economici implicați poate determina o lipsă de eficacitate a unei astfel de achiziții indiferent de calitatea serviciului de care a beneficiat. Instanța subliniază că obținerea de profit este scopul oricărui contribuabil comerciant, însă necesitatea unei achiziții de bunuri sau servicii nu poate fi evaluată numai în funcție de realizarea sau creșterea profitului. Curtea subliniază ceea ce a arătat anterior, și anume că o operațiune taxabilă determină plata TVA indiferent dacă a adus vreun avantaj economic beneficiarului serviciului.

În acest context, interpretarea noțiunii „*sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile*” nu trebuie să se transforme într-o interdicție pentru contribuabil de a efectua astfel de achiziții pe considerentul că i s-ar refuza ulterior deducerea TVA deoarece bunul sau serviciul nu a fost util activității sale economice.

De asemenea, consideră relevantă poziția Direcției generale legislație Cod fiscal - Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimată în anul 2010, care confirmă faptul că în situația în care se anulează dreptul de deducere a TVA, „*dacă organele de inspecție fiscală stabilesc în mod justificat că operațiunile derulate de persoanele impozabile în cauza nu sunt reale, însă în această situație, în opinia noastră NU se mai poate pune problema nici a menținerii taxei pe valoare adăugate colectate, cu atât mai mult în cazul în care operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării inverese.*”

d.2. Cu privire la achizițiile de servicii de la x Ltd

În ceea ce privește contractul de prestări servicii încheiat cu x Ltd, în

calitate de Consultant, societatea menționează că, contractul a fost încheiat la data de 30.06.2010 între următoarele părți: x SRL, x SRL și x SRL, în calitate de Beneficiari și pe de altă parte x Ltd și x LLP, în calitate de Consultanți, redând în continuare contractul sus menționat.

Societatea precizează că anexează Contractul încheiat cu x UK, corespondența e-mail a domnului x și partenerii colaboratori, articole din presa locală din Cluj care publică intenția de construire a unui parc industrial, adeverință de angajat al x Uk pentru domnul x.

Având în vedere natura serviciilor prestate de x, precum și specificul activității, societatea concluzionează faptul că în mod clar serviciile de management prestate de x au o legătură evidentă și vitală cu activitatea economică a sa, în lipsa acestor servicii prestate nu și-ar fi putut desfășura în condiții optime activitatea economică.

Cu titlu de exemplu, contestatara arată faptul că în lista serviciilor de management prestate de x UK, nu ar mai fi fost reprezentată în relația cu clienții și potențialii clienții, fapt care ar fi condus la imposibilitatea găsirii unui portofoliu de clienți și implicit la posibilitatea de desfășurare de activități economice taxabile.

Prin urmare, motivul de refuz de acordare a deductibilității TVA aferentă serviciilor ocazionate cu scopul prestării serviciilor de management, respectiv de administrare, prezentat de organele de inspecție fiscală nu are un curs logic, fiind mai mult o înșiruire de observații sau citate din legislația fiscală. O astfel de abordare reprezintă depășirea competențelor organelor de inspecție fiscală și o ingerință în activitatea desfășurată de contribuabilul supus verificării, precum și în planul decizional al societății în privința achiziționării unor astfel de servicii.

Mai mult decât atât, față de cele reținute de către organul de inspecție fiscală cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii de administrare ale societății de la x UK, societatea precizează următoarele aspecte relevante:

- nu există nicio legătură între dreptul de deducere a TVA cu eventuale limitări ale dreptului de deducere prin raportare la impozitul pe profit sau alte reglementări, cu excepția celor menționate expres de lege (ex: depășiri ale consumurilor tehnologice normate);

- în judecarea fiecărui impozit în parte, sunt opozabile dispozițiile prevăzute de actele normative care se referă la acea categorie de impozit și nu altele, orice extindere, interpretare fiind peste ceea ce normă legală cere;

- contrar susținerilor organului de inspecție fiscală, arătăm că legislația nu impune dovadă necesității efectuării unor achiziții, neexistând în acest sens dispoziții legale care să dea dreptul organelor fiscale să controleze *oportunitatea* tranzacției, ori să verifice *necesitatea* achiziției pentru desfășurarea activității contribuabilului dovedirea necesității de a afecta achiziții de bunuri și servicii reprezintă exclusiv responsabilitatea sa,

această fiind determinată de aspecte comerciale care țin de desfășurarea activității; fiind justificate că aceste achiziții de servicii au fost efectuate pentru desfășurarea activității proprii și în vederea obținerii de operațiuni taxabile;

Societatea reiterează Decizia civilă nr.x/08.03.2016 a Curții de Apel Timișoara, punctul de vedere al Direcției generale legislație Cod fiscal - Direcția de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și motivele prezentate la punctul d.1.

Având în vedere argumentele expuse anterior, societatea solicită să admiterea contestație și, pe cale de consecință anularea în parte pentru suma de x lei cu titlu de TVA, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x și în parte a Raportului de inspecție fiscală nr. x.

La contestația formulată, societatea a anexat în copie:

- Anexa nr.1 Decizia de impunere nr.x;
- Anexa nr.2 - Raportul de inspecție fiscală nr. x, însoțită de dovada primire;
- Anexa nr.3 - Certificat de urbanism eliberat de UAT x în data de 19.01.2021;
- Anexa nr.4 - Certificat de descărcare de sarcină arheologică nr. x/08.03.2010;
- Anexa nr.5 - Certificat de descărcare de sarcină arheologică nr. x/31.03.2010;
- Anexa nr. 6 - Notificări privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) și f) din Codul Fiscal;
- Anexa nr. XX - Rapoarte de activitate x SRL;
- Anexa nr. XX - Contractul de consultanță și actul adițional încheiat cu x GMBH Austria;
- Anexa nr. XX - Rapoartele de activitate, anexe la facturi x GMBH Austria;
- Anexa nr.XX - Aprobări la plată pentru diferite facturi x GMBH Austria;
- Anexa nr. XX - Contractul încheiat cu x UK, corespondența e-mail a domnului x și partenerii colaboratori, articole din presa locală din Cluj care publică intenția de construire a unui parc industrial, adeverință angajat al x UK pentru domnul x.

B. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. x, societatea contestă obligațiile suplimentare de plată stabilite în sarcina sa, consemnate în raport cu soldul de TVA de recuperat existent la 30.06.2020 în suma totală de x lei și care provine din perioada 01.04.2019 - 30.06.2020, perioadă care a făcut deja obiectul unei alte inspecții fiscale care a vizat perioada 01.10.2014 - 30.06.2020, în urma căreia au fost emise Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x și Raportul de inspecție fiscală nr. x.

Contestatară arată că, în perioada 04.12.2020 - 25.01.2021, a fost supusă unei inspecții fiscale anticipate ca urmare a solicitării soldului sumei negative de TVA în valoare de x lei, exercitarea opțiunii de rambursare făcându-se în baza decontului de TVA aferent lunii septembrie 2020.

În urma inspecției fiscale, a fost emis Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM x și Decizia de impunere nr. x, în baza cărora:

- a fost aprobată la rambursare suma de x aferentă achizițiilor de bunuri și servicii înregistrate în perioada 01.07.2020 - 30.09.2020;

- a fost respinsă la rambursare suma de TVA de recuperat existentă în sold la 30.06.2020 în valoare totală de x lei.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod nelegal obligații fiscale suplimentare în sarcina sa prin neacordarea dreptului la rambursare a TVA pentru urătoarele motive:

Aspecte de ordin procedural cu privire la motivarea nrecunoașterii dreptului de rambursare.

În primul rând, susține că în ceea ce privește suma de TVA respinsă la rambursare în valoare totală de x lei și impusă în baza Deciziei de impunere contestată, această sumă provine din soldul de recuperat existent la data de 30.06.2020 și care este în legătura cu tranzacțiile desfășurate în perioada 01.04.2019 - 30.06.2020.

Or, perioada respectivă a făcut deja obiectul unei alte inspecții fiscale care a vizat în fapt perioada 01.10.2014 - 30.06.2020, în urma căreia au fost emise Raportul de inspecție fiscală nr. x și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice x.

Societatea arată că, autoritățile fiscale au stabilit o sumă de TVA nedeductibilă de două ori pentru perioada 01.04.2019 - 30.06.2020, pe de o parte, prin prisma Deciziei de impunere nr. x care a avut în vedere revizuirea unei perioade mai lungi, respectiv perioada 01.10.2014 - 30.06.2020 și în urma căreia au fost impuse obligații suplimentare în suma totală de x lei și, pe de alta parte, Decizia de impunere nr. x care a vizat soldul de recuperat existent la data de 30.06.2020 și care este în legătură cu tranzacții desfășurate în perioada 01.04.2019 - 30.06.2020.

Societatea afirmă că, s-a dublat efectul impunerii acestei sume prin emiterea Deciziei de impunere nr. x și a Deciziei de nr. x.

Pe cale de consecință, societatea consideră că, în mod nelegal, organele de inspecție fiscală au procedat la impunerea unor obligațiilor suplimentare prin nrecunoașterea dreptului de rambursare a unor operațiuni care vizau o perioadă deja supusă unei inspecții fiscale și care a făcut deja obiectul unei alte decizii de impunere.

De asemenea, societatea arată că, din analiza Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere contestate, se poate distinge faptul că o parte dintre constatările echipei de inspecție fiscală reprezintă o enumerare a unor prevederi ale legislației fiscale și conexe, fără ca echipa de inspecție fiscală să-și prezinte în totalitate într-o manieră clară și univocă algoritmul urmat, în baza căruia a considerat că ar exista obligații fiscale suplimentare în baza cărora argumentează nerecunoașterea dreptului de rambursare a TVA.

Astfel, art. 49 din Codul de procedura fiscală privind nulitatea actului administrativ fiscal stabilește în acest sens un nucleu al datelor care nu trebuie să lipsească dintr-un astfel de act, lipsa lor atrăgând nulitatea actului emis în atare condiții.

Având în vedere cele de mai sus, societatea susține că insuficiența motivării sau nemotivarea atrage nulitatea sau nevalabilitatea actelor comunitare (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-41/1969 ACF Chemiefarma NV v Commission of the European Communities, Deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1580/11.04.2008 și 2732/27.06.2008).

Prin nerespectarea condițiilor privind motivarea actului administrativ fiscal, organul fiscal a produs o vătămare a sa, care constă în reținerea unei stări de fapt fiscale contrare realității, cu consecința încălcării drepturilor societății constând în impunerea unor obligații suplimentare de plata în contextul în care acestea nu sunt justificate din punct de vedere legal, bazându-se doar pe aspecte nereale, vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea deciziei de impunere contestate și exonerarea de la plata obligațiilor suplimentare.

Concluzionând, societatea arată că din analiza Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, se poate distinge faptul că o parte dintre constatările echipei de inspecție fiscală reprezintă o redare a informațiilor furnizate în timpul controlului și o enumerare a unor prevederi ale legislației fiscale și conexe, fără ca echipa de inspecție fiscală să-și prezinte în totalitate într-o maniera clară și univocă algoritmul urmat, în baza căruia a considerat că ar exista obligații fiscale suplimentare de plată.

Prin urmare, actele administrative emise de organele de inspecție fiscală sunt afectate de vicii de formă, fapt care contravine prevederilor Codului de procedură fiscală.

Aspecte de fond cu privire la motivarea nerecunoașterii dreptului de rambursare

a.Cu privire la necesitatea deținerii certificatului de urbanism în vederea recunoașterii dreptului de rambursare a TVA

Societatea precizează că organele fiscale interpretează în mod eronat dispozițiile legale din perspectiva TVA, apreciind dreptul de rambursare a

TVA aferentă doar pe simplul considerent că nu deține un certificat de urbanism valabil și/sau o autorizație de construcție pentru perioada suspendată a inspecției fiscale și că acest fapt demonstrează că nu ar fi utilizat achizițiile existente în sold la data de 30.06.2020 în scop de operațiuni taxabile, fără să ia în considerare faptul că, înainte de începerea demarării unor lucrări de dezvoltare a unui parc industrial sunt necesare, în primul rând, efectuarea unor activități pregătitoare și angajarea unor costuri care confirmă în mod evident intenția clară de a desfășura activitate economică și de a obține venituri taxabile pe lângă aspectele tehnice relevante.

De asemenea, susține că a făcut demersurile necesare și a prezentat autorităților fiscale un certificat de urbanism (atașat la prezenta în Anexa nr. 3) în scop de construire hala de producție, clădire administrativă, spațiul tehnic, stație de tratare ape uzate, stație de pompare, casă poartă, împrejmuire și organizare de șantier obținut la dată 19.01.2021 care confirmă că terenul este construibil și se acordă dreptul de a edifica construcții.

Având în vedere aspectele menționate anterior, societatea consideră că motivele invocate de organele de inspecție fiscală au un caracter arbitrar și nu unul efectiv, acestea neavând legătură cu neîndeplinirea condițiilor de fond sau de formă prevăzute de Codul fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA și în speță, a dreptului ulterior de rambursare a TVA și nerespectând drepturile fundamentale ale Uniunii Europene și principiile sale generale, respectiv principiul neutralității și proporționalității aplicabile în materie de TVA.

În primul rând, arată că dreptul la rambursare constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii, care urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctele 37 și 38).

Dreptul de deducere și, prin urmare, la rambursare face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punctul 39 și jurisprudența citată).

Contestatară afirmă că, până în prezent, din jurisprudența consacrată a CJUE rezultă că pierderea dreptului de deducere a TVA poate fi reținută doar în două cazuri distincte. Pe de o parte, este vorba despre cazul în care

efectul încălcării cerințelor de fond și/ sau a cerințelor de formă care împiedică probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond aferente dreptului de deducere a TVA au fost îndeplinite. Pe de altă parte, în esență, dreptul de deducere a TVA poate fi refuzat dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv, persoana impozabilă știind sau trebuind să știe că operațiunile în cauză erau implicate, direct sau indirect, într-o fraudă.

Astfel, societatea arată că, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au invocat în niciun moment existența vreunei conduite care excede cadrului legal în ceea ce privește tranzacțiile de achiziții de bunuri și servicii realizate de la furnizorii acesteia, astfel că nu se poate pune în discuție faptul că exercitarea dreptului de deducere s-a realizat în mod fraudulos

Totodată, arată că atât din legislația națională cât și din cea comunitară se distinge cu forța evidenței că legiuitorul urmărește în primul rând respectarea principiului de neutralitate a TVA, eliminarea dublei impuneri în cadrul unui circuit economic, acordând dreptul de deducere pentru toate achizițiile efectuate de către o companie dacă:

- acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile;
- persoana impozabilă deține o factură corect întocmită, care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 319 alin (5) din Legea 227/2015.

Astfel, în legătură cu îndeplinirea condiției de formă legată de existența unei facturi emisă de furnizorii de bunuri/servicii, societatea precizează că echipa de inspecție fiscală nu a contestat în niciun moment existența facturilor emise de furnizori conform art. 319 din Codul fiscal, aspect care atestă în mod incontestabil îndeplinirea condiției de formă pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

În ceea ce privește condiția de fond, anume că persoană impozabilă să folosească achizițiile în scopul unor operațiuni care dau drept de deducere a TVA, jurisprudența europeană concluzionează, în plus, că o persoană impozabilă care are intenția, susținută pe baza unor elemente obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică, acționând sub imperiul acestei voințe, se va naște dreptul imediat de a deduce TVA rezultată din scopul tranzacțiilor efectuate, fără a mai fi necesar să se aștepte că această exploatare a bunurilor/serviciilor aferentă activității economice să înceapă efectiv.

În susținere societatea invocă cauza C-37/95 - Belgische Staat vs. Ghent Coal Terminal NV în care CJUE a interpretat dreptul de deducere a TVA în concordanță cu art. 17 din Directiva TVA 2006/112/CE, în sensul că prevederile acestuia dau dreptul persoanei impozabile de a deduce TVA de plată pentru bunurile și serviciile la care s-a recurs în scopul activității economice și care sunt utilizate pentru buna desfășurare a acesteia. Prin urmare, dreptul rămâne dobândit și atunci când, din cauza unor circumstanțe

neimputabile persoanei impozabile în cauză, aceste bunuri/servicii nu au fost utilizate niciodată în scopul unor tranzacții impozabile".

Astfel, susține că, deducerea TVA poate să fie exercitată chiar de la momentul existenței intenției de a efectua o activitate economică, fără a se mai aștepta exercitarea efectivă a acesteia, deci de la momentul începerii activităților pregătitoare și angajării unor cheltuieli în sensul dezvoltării și operării ulterioare a unui parc industrial.

Societatea afirmă că este o persoană impozabilă prin prisma obiectului principal de activitate, respectiv „dezvoltare (promovare) imobiliară” (cod CAEN 4110) și mai mult că, are intenția de a desfășura o activitate economică taxabilă astfel încât dacă ar decide la orice moment viitor să vândă terenul achiziționat, este obligată, în baza art. 292 alin.(2) lit. f) din Codul fiscal să taxeze livrarea, din perspectiva TVA. În acest context, va avea obligația de a colecta TVA la vânzarea terenului și de asemenea și drept integral de deducere pentru terenul achiziționat.

În concluzie, contestatara susține că are intenția, confirmată prin elemente obiective de a desfășura o activitate economică taxabilă pe tot terenul încă de la început când s-au angajat costuri pentru desfășurarea de activități pregătitoare în sensul dezvoltării și operării ulterioare a unui parc industrial (chiar dacă din motive care nu țin de ea, acest proiect nu a mai fost finalizat până la acest moment), iar în plus considerând documentele anexate la prezenta contestație (precum certificat de urbanism de construire), consideră că măsura de a respinge dreptul la rambursarea TVA este dispusă în mod incorect și netemeinic de către organele de inspecție fiscală prin raportul de inspecție fiscală.

b. Cu privire la suma de TVA neacceptată la rambursare și impusă suplimentar atât la nivelul Deciziei de impunere nr. x cât și a Deciziei de impunere nr. x

Contestatara arată că echipa de inspecție fiscală a reținut un singur argument cu privire la neacordarea dreptului de rambursare a TVA aferentă achizițiilor existente în sold la data de 30.06.2020, respectiv urmare a inspecției fiscale parțiale privind TVA pentru perioada 01.11.2014 - 30.06.2020, societatea datorează potrivit Deciziei de impunere nr. x și a RIF x, o TVA stabilită suplimentar de controlul anterior la 30.06.2020, în sumă de x lei, fapt pentru care s-a constatat că pentru suma x lei nu îndeplinește condițiile de rambursare a TVA.

Astfel, afirmă că, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu îndeplinește condițiile de rambursare a TVA în suma de x lei în raport cu considerentele exprimate prin prisma Deciziei de impunere nr. x și a Raportului de inspecție fiscală nr. x, fără a mai aduce alte argumente în plus în cadrul Raportului de inspecție fiscală nr. x și a Deciziei de impunere nr. x.

În continuarea contestației, societatea reiterează motivele prezentate la punctul A față de Decizia de impunere nr. x și a Raportului de inspecție fiscală nr. x, prezentate la punctul I.A din prezenta decizie.

În concluzie, societatea arată că având în vedere că autoritățile fiscale au stabilit că nu îndeplinește condițiile de rambursare a TVA în sumă de x lei în raport cu considerentele exprimate prin prisma Deciziei de impunere nr. x și a Raportului de inspecție fiscală nr. x, fără a mai aduce alte argumente în plus în cadrul Raportului de inspecție fiscală nr. x și a Deciziei de impunere nr. x, consideră că toate argumentele de fapt și de drept au fost prezentate în cadrul contestației împotriva Deciziei de impunere nr. x și a Raportului de inspecție fiscală nr. x.

Totodată, susține că autoritățile fiscale au stabilit o sumă de TVA nedeductibilă de două ori pentru perioada 01.04.2019 - 30.06.2020, pe de o parte, prin prisma Deciziei de impunere nr. x care a avut în vedere perioada 01.10.2014- 0.06.2020 care impus obligații suplimentare în suma totală de x lei și, pe de alta parte, Decizia de impunere nr. x care a vizat soldul de recuperat existent la data de 30.06.2020 și care este în legătura cu tranzacții desfășurate în perioada 01.04.2019 - 30.06.2020.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x la societatea x SRL s-a întocmit:

A. Raportul de inspecție fiscală nr. x în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-TM x, constatându-se următoarele deficiente contestate:

Perioada supusă inspecției fiscale pentru taxa pe valoarea adăugată este 01.10.2014 - 30.06.2020.

a. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu detine un certificat de urbanism valabil și nici o autorizație de construire valabilă, mai mult, nu a detinut niciodată certificat de urbanism pentru obținerea autorizației de construire în vederea demarării lucrărilor la investiția cu parcul logistic pe terenul deținut în Turda jud. Cluj.

La data verificării, respectiv 19.01.2021, societatea a evidențiat în contabilitate, imobilizări corporale în curs de execuție înregistrate în contrul 231 "*Imobilizări corporale în curs*" în suma totală de x lei, conform balantei de verificare pentru luna iunie 2020, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, aferentă perioadei verificate 01.01.2015 – 30.06.2021 cu suma de x lei.

Astfel, pentru perioada supusă controlului, organele de inspecție fiscală au constatat că nu mai sunt îndeplinite condițiile privind

deductibilitatea TVA, societatea verificata având obligatia ajustarii TVA, pentru suma de x lei TVA, aferentă achizițiilor/prestarilor efectuate la investitia în curs (parc logistic) din localitatea Turda, str. Tx F.N., investitie a carei edificare nu a fost demarată în perioada 01.01.2015 – 30.06.2020, în conformitate cu prevederile art 305 alin.(1) lit.a), art. 305 alin (2) lit.b), art.305 alin. (3) art. 305, alin (4) si art. 305 alin. (5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu puntele 7 si 8 - Sectiune 8 din HG nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

b. În perioada verificată, x SRL a beneficiat de prestari servicii de la societatea x SRL Bucuresti, x în valoare totală de x lei cu TVA în sumă de de x lei.

Din verificarea documentelor prezentate și a informațiilor date, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele anexate nu reflecta servicii de consultanta în inginerie chiar mai mult din situatiile de lucrari (comunicate în limba engleza) s-a constatat că începând cu luna august 2019, x SRL efectueaza si servicii de "*meeting with Autonet as potential tenant and sharing technical details*" mai exact întâlniri cu potentialul chirias Autonet si partajarea detaliilor tehnice, respectiv cheltuieli cu deplasari a diverse persoane. Totodata, s-a constatat că pe unele anexe ale facturilor de prestari servicii sunt evidentiata cheltuieli cu bilete de avion pentru care persoana delegata nu s-a prezentat iar aceste costuri nu au fost restituite si totodata sunt cuprinse în sumele facturate ulterior clientului x SRL.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste operațiuni nu sunt în folosul operațiunilor sale taxabile, fiind încălcate prevederile art.207 alin.4 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c. Societatea a înregistrat în evidența contabilă prestari servicii intracomunitare de la societatile x GMBH Austria si x - UK în valoare totala de x lei și TVA în sumă de x lei.

Pentru justificarea acestor servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente/probe (dovezi) care să prezinte un anumit grad de exactitate si de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelatie cu serviciul prestat si cu specificul activității desfășurate, nu a prezentat documente relevante si incontestabile din care să rezulte că serviciile achizitionate sunt prestate în interesul său, îi sunt necesare si îi sunt aferente activității economice desfășurate si a operatiunilor taxabile.

Astfel, în temeiul art.11, art.297 alin.4 lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal. Organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă TVA în sumă de x lei.

B. Organele de inspecție fiscal au efectuat la x SRL inspecția fiscală privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.07.2020 – 30.09.2020, urmare solicitării la rambursare a soldului sumei negative de TVA aferentă lunii septembrie 2020 în sumă de x lei, înscrisă în decontul de TVA cu opțiune de rambursare, înregistrat la organul fiscal teritorial sub numărul INTERNET – x din data de x, soluționarea decontului de taxa fiind cu control anticipat

Ultimul DNOR solutionat de organele din cadrul AJFP x, a fost aferent trim I 2019 pentru suma x lei TVA, solutionat conform deciziei nr. x din data de 02.05.2019.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, TVA solicitată la rambursare prin decontul de taxa aferent trim III 2020, provine din perioada 01/04/2019 - 30/09/2020, respectiv x lei TVA sold precedent (01/04/2019 - 30/06/2020) perioada verificată conform Raportului de inspecție fiscală nr.x și x lei TVA aferentă trim.III 2020.

Recapitulatie privind TVA de rambursat aferenta perioadei 01.07.2020-30.09.2020 pentru care s-a depus decontul de TVA cu optiune de rambursare nr. INTERNT x în sumă negativă de x lei - control anticipat :

TVA solicitata de societate la rambursare	x lei,
din care	
TVA de recuperat existenta in sold la 30.06.2020	x lei
TVA de plata stabilita suplimentar de controlul anterior la 30.06.2020 de control	x lei
TVA de recuperat stabilita la 30.06.2020 de control	0 lei
TVA de recuperat din perioada 01.07.2020 - 30.09.2020	x lei
TVA cu drept de rambursare pentru perioada 01.07 - 30.09.2020	x lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

ASPECTE PROCEDURALE

III.A.1. Referitor la argumentul contestatarei potrivit căruia dreptul organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată pentru anul 2014 este prescris, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În ceea ce privește invocarea prescripției pentru anul 2014 referitor la sumele reprezentând TVA, se reține că, din analiza Comunicatului Înaltei Curți de Casație și Justiție publicat pe portalul acestei instanțe, **Recursul în interesul legii a avut ca obiect calculul termenului de prescripție în ceea ce privește impozitul pe profit**, fiind precizări nominale la acest impozit și la profitul impozabil, iar referitor la calculul termenului de prescripție pentru alte obligații fiscale nu se face nicio precizare.

Având în vedere cele de mai sus și ținând seama de principiul de drept **Ubi Lex non distinguit, nec nos distinguere debemus – unde legea nu distinge, nici noi nu trebuie să distingem** – calculul termenului de prescripție în ceea ce privește suma reprezentând TVA nu se circumscrie Deciziei nr.21/2020 privind Recursul în interesul legii, astfel încât nu este incidentă prescripția.

Prin urmare, referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia TVA aferentă creanțelor fiscale născute în anul 2014, la art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că societatea contestatară invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a stabili obligații suplimentare de natura TVA pe anul 2014, sunt aplicabile dispozițiile O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.91 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 91 Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel”,

iar potrivit art.23 din același act normativ:

“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.

Din coroborarea dispozițiilor legale, mai sus citate, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Aceasta se naște în momentul în care se constituie baza de impunere care o generează.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art.105 alin.(7) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“[...] Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control.”

coroborate cu prevederile art.102 alin.(6) din același act normativ care menționează:

“Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control[...].”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se consemnează în registrul unic de control și data menționată în registru reprezintă data începerii inspecției fiscale, în cazul de față 04.11.2020 așa cum se menționează în Raportul de inspecție fiscală nr.x.

Totodată, se reține că termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale, așa cum se prevede la art.92 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

De asemenea, se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Astfel, potrivit prevederilor art.156² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă în ceea ce privește TVA aferentă trimestrului IV 2014

“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru trimestrul IV 2014, contribuabilul trebuia să depună decontul de TVA până la data de 25 ianuarie 2015, inclusiv, iar termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili TVA suplimentară începe să curgă de la data de **01.01.2016**.

Astfel, întrucât obligația de plată reprezentând TVA pentru trimestrul IV 2014 (perioada verificată **01.10.2014 - 30.06.2020**) a fost declarată conform Decontului de TVA în 25 ianuarie 2015, moment care a determinat nasterea dreptului organului fiscal de a stabili și determina obligația fiscală respectivă, la data începerii inspecției fiscale care este reprezentată de data înscrierii în Registrul unic de control, respectiv **04.11.2020**, reiese cu claritate că dreptul organului fiscal de a stabili TVA suplimentară aferentă trimestrului IV 2014 nu era prescris.

Prin urmare argumentul contestatarii cu privire la prescrierea dreptului organelor fiscale de a stabili TVA suplimentară pentru trimestrul IV 2014 nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

III.A.2. Referitor la nelegalitatea deciziilor de impunere contestate, invocate de societate, pe motiv că aceasta sunt insuficient motivate din punct de vedere al constatărilor, fiind întocmite cu încălcarea prevederilor Codului de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Din analiza actelor administrativ contestate, în speță Decizia de impunere nr.x, respectiv Decizia de impunere nr.x, rezultă că aceasta respectă prevederile O.P.A.N.A.F nr.3709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului „*Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice*”, în speță cuprind motivele de fapt și de drept ce au stat la baza stabilirii în sarcina contribuabilului a obligațiilor fiscale suplimentare.

Totodată, se reține faptul că textul de lege se referă doar la existența motivelor de fapt și de drept în cuprinsul deciziei de impunere nu și la motivarea corespunzătoare a acesteia, acesta fiind un aspect legat de fondul cauzei.

Se reține că, Decizia de impunere nr.x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x, respectiv Decizia de impunere nr.x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x1 cuprind motivele de fapt și de drept în baza cărora au fost întocmite, așa cum se prevede la art.46 alin.(2) lit.e) și lit.f) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar explicitarea constatărilor faptice cuprinde examinarea tuturor elementelor relevante pentru impunere, bazate pe constatările proprii și pe probele, susținute de documentele verificate și informațiile primite ca urmare a solicitărilor efectuate.

Astfel, potrivit art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”

iar alin.(2) al aceluiași articol stipulează că:

„(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”.

La capitolul “*Constatări fiscale*”, respectiv “*Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul*” din Raportul de inspecție fiscală nr.x, în baza căruia a fost emisă Decizie de impunere nr.x, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr.x, în baza căruia a fost emisă Decizie de impunere nr.x, și care face parte din acestea, sunt explicitate pe larg aspectele care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare, aspecte care au fost avute în vedere și la capitolul “*Motive de fapt*”, raportul cuprinzând totodată și “*Temeiul de drept*”.

Faptul că societatea nu este de acord cu cele constatate de organele de inspecție fiscală, respectiv cu motivele de fapt și temeiurile de drept invocate, aceasta nu poate constitui o nemotivare a actului administrativ fiscal contestat

Referitor la argumentul societății privind nulitatea actelor administrativ fiscal contestate pe motiv că motivarea constatărilor echivalează cu lipsă de motivare nu are nicio justificare în condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat atât în rapoartele de inspecție fiscală, cât și în deciziile de impunere raționamentul pentru care au stabilit diferențele de obligații fiscale pe perioada supusă inspecției fiscale.

În ceea ce privește nulitatea deciziilor de impunere, potrivit doctrinei, se reține că nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările ulterioare, unde se precizează:

”Art.49 - (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele

care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin.(1) sunt anulabile. Prevederile art.50 sunt aplicabile în mod corespunzător”.

Mai mult, potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

De asemenea, potrivit doctrinei, interpretarea prevederilor legale se realizează în spirit teleologic, adică prin prisma scopului final urmărit, și anume, în speță, stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Astfel, scopul prevederilor legale de la art. 46 din Codul de procedură fiscală este atât acela de a asigura o disciplină administrativă, cât și de a realiza o protecție a contribuabilului, căruia i se va comunica un act administrativ fiscal, în speță decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale stabilite în urma inspecției fiscale, față de care își va expune argumentele prin contestație, în considerarea exercitării în practică a dreptului de apărare.

În concluzie, argumentele societății nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece deciziile de impunere contestate au fost emise cu respectarea dispozițiilor art.95 și art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv cuprinde categoria de impozite și contribuții datorate bugetului de stat, baza de impunere, cuantumul acestora precum și elementele prevăzute de art.46 din același act normativ.

B. ASPECTE DE FOND:

III.1. Referitor la Decizia de impunere nr.x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, se reține:

III.1.1. Referitor la TVA în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara prin Serviciul soluționare contestații 1 este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor unei investiții aflate în curs de execuție înregistrate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs", pe considerentul că nu au fost demarată investiția, în condițiile în care prin contestație societatea anexează certificat de urbanism și organele de inspecție fiscală nu au analizat intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.

În fapt, contestatară și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă achizițiilor de servicii de consultanță de la x SRL, respectiv servicii intracomunitare de la x Ltd Marea Britanie, pentru dezvoltarea parcului industrial din localitatea Turda jud. Cluj.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru perioada 01.10.2014 – 30.06.2020, societatea nu detine un certificat de urbanism valabil și nici o autorizație de construire valabilă, chiar mai mult, nu a detinut niciodată certificat de urbanism, eliberat pentru obținerea autorizației de construire în vederea demarării lucrărilor la investiția cu parcul logistic.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru perioada supusă verificării, nu mai sunt îndeplinite condițiile privind deductibilitatea TVA, motiv pentru care se impune ajustarea TVA, aferentă achizițiilor/prestarilor efectuate la investiția în curs (parc logistic) din Turda, str. Tx F.N., investiție a cărei edificare nu a fost demarată, în conformitate cu prevederile art.305 alin.(1) lit.a), alin.(2) lit.b), alin.(3), alin. (4) și alin.(5) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu puntele 7 și 8 - Secțiune 8 din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art. 305. – (1) În sensul prezentului articol:

a) **bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art.266 alin.(1) pct.3, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din**

valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale;”

Astfel, se reține că potrivit art.266 alin.(1) pct.3 din actul normativ invocat mai sus:

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

3. active corporale fixe reprezintă orice imobilizare amortizabilă, construcțiile și terenurile de orice fel, deținute pentru a fi utilizate în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru alte scopuri administrative.”

Având în vedere prevederile legale invocate mai sus, se reține că pentru ca un activ să fie încadrat în categoria activelor corporale fixe acesta trebuie să fie deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.

Potrivit art.305 alin.1 lit.d) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

[...] d) **taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.**

(2) **Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):**

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);

b) **pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare**

(3) Perioada de ajustare începe:

[...] d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările

sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

(...)(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin.(1) lit.d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298;”

5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează obligația de ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul normal de taxare la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de scutire conform art. 292, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;”

Totodată, potrivit pct. 79 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“79. (1) În perioada de ajustare prevăzută la art. 305 alin. (2) din Codul fiscal, în cazul în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de capital, potrivit regulilor stabilite la art. 305 alin. (5) din Codul fiscal. În sensul art. 305 alin. (5) lit. a) și c) din Codul fiscal, în situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) lit. a) și c), se consideră că are loc o modificare a destinației de utilizare a bunului atât în anul în care intervin aceste situații, cât și în fiecare an următor până la sfârșitul perioadei de ajustare, atât timp cât se mențin situațiile care au generat ajustarea, ajustările efectuate pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, fiind atât pozitive, cât și

negative, în funcție de modul în care bunul este alocat unor operațiuni cu sau fără drept de deducere a taxei. În cazul bunurilor de capital pentru care au intervenit situații care au generat ajustarea conform art. 305 alin. (4) din Codul fiscal până la data de 31 decembrie 2016, dar în anii următori rămași din perioada de ajustare nu mai intervine niciun astfel de eveniment, modificarea destinației de utilizare se consideră că are loc numai anul în care intervin aceste situații. Exemplificarea acestor situații se regăsește la alin. (15) exemplul 2. Ajustarea taxei se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea și/sau, după caz, în decontul ultimei perioade fiscale a anului. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Numărul ajustărilor poate fi nelimitat, acesta depinzând de evenimentele care modifică destinația bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere. După expirarea perioadei de ajustare nu se mai fac ajustări ale taxei deductibile aferente bunurilor de capital.”

“ (7) În aplicarea art. 305 din Codul fiscal, prin bun imobil se înțelege bunurile definite la art.292 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal. Fiecare transformare sau modernizare a unui bun imobil ori a unei părți a acestuia, în condițiile prevăzute la art. 305 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, reprezintă bun de capital al persoanei care este proprietara bunului sau al persoanei la dispoziția căreia este pus bunul imobil sau o parte a acestuia, în situația în care lucrările de transformare ori modernizare sunt efectuate de către această persoană. În situația în care valoarea fiecărei transformări sau modernizări nu depășește 20% din valoarea totală după transformarea ori modernizarea bunului imobil sau a părții de bun imobil, nu se efectuează ajustări privind taxa pe valoarea adăugată conform art. 304 sau 305 din Codul fiscal. În sensul prezentelor norme metodologice sunt luate în considerare operațiunile de transformare sau modernizare care conduc la majorarea valorii bunului imobil. În scopul calculării acestei depășiri se vor avea în vedere valorile...

(8) Ajustarea taxei deductibile în situația prevăzută la art. 305 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare evenimentul care generează ajustarea, respectiv încetarea existenței bunului de capital. Ajustarea se evidențiază în decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care apare evenimentul care generează ajustarea”.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de capital este condiționat de folosirea bunurilor în scopul unor operațiuni taxabile/operațiuni scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat inițial, în favoarea statului, în condițiile în care bunurile de capital sunt utilizate integral sau parțial pentru alte scopuri decât activități economice, pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și în cazul în care bunurile de capital își încetează existența, respectiv ajustarea în favoarea contribuabilului, în condițiile în care bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost exercitat limitat inițial, sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare a taxei deductibile în cazul bunurilor de capital implică stabilirea, printre altele, a achizițiilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinației utilizării acestora, a cuantumului taxei supusă ajustării, a perioadei de ajustare, a momentului modificării destinației, precum și efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

Prin urmare, în situația în care achizițiile de bunuri imobile nu sunt folosite pentru realizare de operațiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite, integral sau parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația fiscală, mecanismul de ajustare fiind cel prevăzut la art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În speță devin incidente prevederile art. 297 alin 4 lit.a) din *Legea nr. 227/2015* privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Din prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferenta achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarei și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

1. Obiectul principal de activitate al societății x SRL este „*Dezvoltare/promovare imobiliară*” - Cod CAEN 4110.

Contestatarul a achiziționat un teren agricol în suprafață totală de 60.075 mp situat extravilan în localitatea x, jud.x, în vederea înființării unui parc industrial.

Potrivit evidenței financiar contabile, societatea a evidențiat imobilizări corporale în curs de execuție înregistrate în contrul 231 "*Imobilizări corporale în curs*" în sumă totală de x lei, conform balanței de verificare pentru luna iunie 2020, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, aferentă perioadei verificate în sumă de x lei

Referitor la investiția în curs "*Parc logistic Turda*", din documentele prezentate, organele de inspecție fiscală au identificat **Hotărârea nr. x/30.09.2014 emisă de Consiliul local Turda, pentru modificarea H.C.L.M.T. nr.x26.04.2012** referitoare la reactualizare PUZ și a regulamentului local de urbanism aferent "*Parc industrial și logistic x*", în ceea ce privește reactualizarea PUZ și a regulamentului local de urbanism aferent "*Parc industrial și logistic 1-2 str. x, F.N. - Calea Monumentului F.N.*", având ca obiect și scoaterea din circuitul agricol și introducerea în teritoriu intravilan al municipiului Turda.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru perioada verificată, societatea x SRL nu a prezentat certificat de urbanism valid, pentru eliberarea autorizației de construire, în vederea demarării lucrărilor pentru înființarea Parcului industrial și logistic - Turda, sau o autorizație de construire în vederea probării intenției de edificare a parcului industrial, descris de către reprezentantul societății.

Pentru clarificarea situației de fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare prin nota explicativă din data de 16.12.2020, împuternicitului legal al x SRL, d-na x, care la întrebarea nr.2 precizează "*documentele multiple care atestă intenția societății de a desfășura activitate economică au fost transmise pe email și predate pe stick USB (PUZ, permis PUZ, încheieri CF, precum și certificate de urbanism 2008 și 2012 pe email)*".

Din raportul de inspecție fiscală rezultă **au fost prezentate: certificat de urbanism pentru informare, alipire teren, etc., PUZ pentru schimbarea denumirii proiectului și încadrarea în parc industrial pentru a beneficia de scutirea de la impozitul pe teren**, însă organele de inspecție fiscală au constatat că aceste documente sunt emise în perioada 2008 - 2012, acestea nemai având valabilitate din anul 2012, fără a fi prezentate certificate de urbanism, autorizații de construire cu termene de valabilitate valide la data verificării.

3. De asemenea, din analiza Adresei nr.x emisă de Primaria Municipiului x ca răspuns la adresa nr. x.2018 a societății x SRL, potrivit căreia:

"referitor la imobilele înscrise în următoarele C.F. nou /nr. top. x, în suprafață de 277.876 m.p., C.F. nr. x l-x în suprafața de 360 m.p., C.F. nr. x x, în suprafața de 2.313 m.p., C.F. nr. x Turda, în suprafața de 10.595 m.p., C.F. nr. x x, în suprafața de 2996 m.p., C.F. nr. x, în suprafața de 205 m.p. (cf. Anexa 2, la cerere), va aducem la cunoștința următoarele:

- terenurile nu fac obiectul unor litigii în care sa fie implicată UAT x sau comisia de aplicare a legilor de fond funciar;

- Conform PUG municipiul x, aprobat prin H.C.L.M.T. nr. x/16.12.1999 completat cu H.C.L.M.T. nr. x/29.10.2010 si nr. x/15.12.2015, imobilele identificate mai sus sunt teritoriu intravilan, conform planului urbanistic zonal aprobat în 2008, cu acces din str. Trascaului;

- **se afla integral în zona de protecție arheologica în urma re-delimitarilor zonelor de protecție arheologica-bazate pe actualizarea descoperirilor arheologice, aprobate H.C.L.M.T. nr. x/31.01.2013**, având în vecinătate situl arheologic necropola din epoca romana denumit "x. Uzina de Apa" notata cu cod x, în Baza O.M.C.C. nr.x.2004, modificat prin O.M.C.P.N. nr. 2.361/12.07.2010 si O.M.C. nr. 2828/24.12.2015;

- au pe amplasamente zone de riscuri tehnologice privind: zona de protecție a transportului național de gaze naturale Transgaz-Medias cu latime de 100 m. și zone de protecție a liniilor electrice aeriene LEA-20 kV x-x si LEA-110 kv d.c. x cu latimi de protecție/siguranța de 24 m, respectiv 37 m, in administrarea Electrica S.A si sunt în raza obiectivelor M.Ap.N;"; organele de inspecție fiscală au constatat că terenurile aflate în proprietatea x SRL sunt supuse/afectate de unele modificări și restricții tehnice care împiedică efectuarea vreunei investitii, fără acceptul special al autoritatilor abilitate (Ministerul Culturii, M.A.P.N. etc.), care trebuie să-si exprime acordul în vederea edificării/ridicării unor construcții pe terenurile respective.

4. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că terenul în cauză **se află într-o zonă cu potențial arheologic reperat, și trebuie avizul DJC x**, potrivit adresei nr.x12.07.2019 emisă de Ministerul Culturii si Identității Naționale pentru Cultura x "... lămuriri privind imobilele intravilane situate în municipiul x, jud. x, identificate cu numere cadastrale si extrase CF ataste adresei menționate, aflate în proprietatea societăților x SRL, x SRL si x SRL, va răspundem următoarele:

I.Lista Monumentelor Istorice, publicata în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 113 bis, 15.02.2016, este un act oficial, cu putere de lege. Includerea sau excluderea unui monument se face prin Ordin al Ministrului Culturii, publicat în Monitorul Oficial. Direcția Județeană pentru Cultură x nu certifică acte normative. Lista Monumentelor Istorice 2015 poate fi consultată on-line la adresa <http://patrimoniul.gov.ro/ro/monumente-istorice/lista-monumentelor-istorice>. De asemenea, L.M.L 2015 poate fi consultată letric la sediul instituției noastre;

*II: Imobilele menționate nu sunt înscrise în Lista Monumentelor Istorice, prin urmare nu au regimul juridic corespunzător monumentelor istorice,
dar*

III. se afla în zona cu potențial arheologic reperat, prin urmare, poate conține vestigii arheologice necunoscute până în prezent; în cazul edificării unor construcții pe terenurile respective, autoritatea emitenta a certificatului de urbanism are obligația de a cere avizul DJC x."

5. Având în vedere cele constatate, coroborat cu faptul că societatea nu a prezentat avize/acorduri eliberate de către Ministerul Culturii, M.A.P.N., Electrica S.A., etc, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea contestatară nu a făcut demersurile necesare, în vederea obținerii certificatului de urbanism și o autorizației de construire pentru demararea lucrărilor de construire a parcului logistic.

Din informațiile suplimentare date de împuternicitul legal al x SRL, d-na x, la solicitările organelor de inspecție fiscală în legătură cu demersurile efectuate, se reține că aceasta a precizat **"s-a solicitat un certificat de urbanism pe care așteptam să îl primim."**

În consecință, având în vedere că până la data finalizării inspecției fiscale, respectiv 29.01.2021, contestatară nu a detinut certificat de urbanism și nici autorizație de construire, având ca obiect parcul industrial din localitatea Turda, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA dedusă inițial în sumă de x lei aferentă achizițiilor de servicii destinată realizării investiției Parc logistic pe terenul din localitatea Turda județul Cluj, întrucât investiția nu a fost demarată, în conformitate cu prevederile art.305 alin.2 lit.b, alin.3, alin.4 și alin.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctele 7 și 8 din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal.

6. Prin contestația formulată, x SRL susține că în mod greșit organele de inspecție fiscală au considerat valoarea serviciilor capitalizate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" sunt active corporale fixe de natura bunurilor de capital pentru care s-ar fi impus ajustarea TVA, întrucât cheltuielile angajate pe parcursul executării investiției nu pot fi încadrate în categoria activelor corporale fixe amortizabile de natura bunurilor de capital, în baza art.305 alin.2 lit.b, alin.3, alin.4 și alin.5 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu punctele 7 și 8 din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a

Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, care se referă strict la obligația de ajustare a TVA în cazul bunurilor de capital.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.304 alin.1 lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Titlul VII, pct. 78, alin.1 din HG nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au ajustat TVA dedusă de către societatea aferentă investiției în curs "*Parc Logistic Turda*", pentru care este neîncepută edificarea, în sumă totală de x lei.

Totodată menționează că acest drept, privind ajustare TVA, poate fi acordat la momentul când vor fi îndeplinite condițiile prevăzute de art.305 alin(2) lit.b din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

7. Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală și temeiul de drept invocat de acestea, ținând cont de faptul că ajustarea taxei deductibile se efectuează pentru bunuri de capital, iar în conturile 231 "Imobilizări corporale în curs" au fost înregistrate servicii contractate în vederea dezvoltării parcului industrial de la Turda care nu au fost concretizate în bunuri de capital.

Astfel, prin prisma art.305 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, ajustarea reprezintă o procedură aplicabilă atunci când s-a dedus TVA pentru un bun și ulterior, acesta este folosit integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice.

8. De asemenea, prin contestație societatea susține că, contrar susținerilor organelor de inspecție fiscală, a făcut demersurile necesare pentru obținerea certificatului de descărcare arheologică de la Ministerul Culturii și Patrimoniului Național obținut la data de 08.03.2010 și la data de 31.03.2010, precum și certificatul obținut de la Ministerul Culturii și Identității Naționale în anul 2019, care confirmă că imobilele proprietate x SRL nu sunt înscrise în Lista Monumentelor Istorice și în cazul unor construcții este necesar are obligația de a cere avizul DJC Cluj.

Mai mult, se reține că la contestația formulată, **societatea contestatoare a anexat "Certificatul de urbanism nr.x din data de 19.01.2021"** în scopul construire hală de producție, hală depozitare, clădire administrativă, spațiul tehnic, stație de tratare ape uzate, stație de pompare, casă poartă, împrejmuire și organizare șantier, pentru a demonstra intenția de a efectua o activitate economică.

Se reține că obținerea autorizației de construire presupune eliberarea, în prealabil a unui certificat de urbanism. Conform Legii 350/2001 pentru amenajarea teritoriului și urbanismul se rețin următoarele:

“Art. 29. - (1) Certificatul de urbanism este actul de informare cu caracter obligatoriu prin care autoritatea administrației publice județene sau locale face cunoscute regimul juridic, economic și tehnic al imobilelor și condițiile necesare în vederea realizării unor investiții, tranzacții imobiliare ori a altor operațiuni imobiliare, potrivit legii.”

9. În vederea clarificării situației de fapt, organul de soluționare, prin adresa x/28.05.2021, a solicitat organelor de inspecție fiscală analizarea intenției societății de a desfășura activități în viitor.

Prin adresa de răspuns nr.x/07.06.2021 înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. x/10.06.2021, organele de inspecție fiscală au precizat:

“(...) În timpul desfășurării inspecției fiscale parțiale având ca obiect verificarea TVA, în vederea probării intenției societății de edificare a unui imobil pe terenul deținut în loc. Turda jud. Cluj, societatea verificată a mai prezentat un Certificat de urbanism x/19.01.2021 emis de UAT Turda, înregistrat sub nr.x/12.01.2021, document emis ulterior perioadei care face obiectul inspecției fiscale.

În ceea ce privește intenția societății de a edifica un imobil pe acest teren, așa cum am precizat pe larg în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat pe durata controlului și nici în anexa la contestație o Autorizație de construire, un proiect înregistrat la Ordinul Arhiteților din România, etc. documente care să probeze intenția societății de efectuare a unei investiții.

Din analiza informațiilor înscrise în Certificatul de urbanism x/19.01.2019 emis de UAT Turda, prezentul control a constatat faptul că în vederea emiterii unei Autorizații de construire societatea are obligația parcurgerii unor pași preliminari, menționați în Certificatul de urbanism prezentat, dintre care amintim “avizul D.J. pr. Cultură Cluj(descărcare arheologică) – pag. 3-4 din cuprinsul Certificatul de urbanism x/19.01.2019.

Totodată societatea a prezentat Înștiințarea nr.x/09.08.2021 emisă de către SDEE Transilvania Nord Sucursala Cluj Napoca, în care menționează faptul că nu poate elibera Avizul de amplasament branșament electricitate, întrucât societatea x SRL a depus la documentație un certificat de urbanism emis pentru “INFORMARE” și nu un certificat de urbanism cu scopul de “CONSTRUIRE” (sub nr. x din 05.04.2018 eliberat de Primăria Municipiului Turda, anexat).

(...) Analizând aspectele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că deși societatea a achiziționat un teren în anul 2008, până la data de 30.06.2020 (perioada verificată) aceasta nu a efectuat demersuri clare în vederea probării intenției de edificare a unui imobil pe terenul situat în loc. Turda jud. Cluj, respectiv demersuri în vederea obținerii Autorizației de construire, nu a prezentat planuri arhitecturale ale investiției, documente și acțiuni care ar fi putut proba intenția acesteia de edificare a unui imobil.

În ceea ce privește Certificatul de descărcare de sarcină arheologică nr.x2010 nu are nicio valabilitate, chiar mai mult, din documentele prezentate s-a constatat că societatea x SRL nu a prezentat cu ocazia inspecției fiscale sau în anexa la contestația formulată, niciun Certificat de descărcare de sarcină arheologică, stare de fapt consemnată și de UAT Turda conform adresie de răspuns nr.x/04.04.2018.

Tot referitor la inenția societății x SRL de a construi o hală de producție, reiterăm cele consemnate în adresa de reziliere a contractului încheiat cu partenerul x SRL (x SRL, în calitate de potențial client) nr.x/22.09.2018 (anexată)semnată de dl. x "nu am văzut niciun progres din partea dvs., pentru îndeplinirea acestei versiuni de contract și până acum nu avem noutăți despre finalizare... comunicăm prin prezenta decizia noastră de a continua închiderea tranzacției în condițiile convenite de părți în timpul sedinței din 30 mai 2018."

Deși organele de soluționare a contestațiilor au solicitat organelor de inspecție fiscală având în vedere că petenta a depus probe noi, conform art. 276 alin. (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Soluționarea contestației (...)

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. **În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora. (...)**"*

să completeze referatul cu propuneri de soluționare a contestației conform pct.3.4 din OPANAF nr. 3741/2015, în condițiile în cuprinsul raportului de inspecție nu s-au pronunțat în ce măsură documentele și motivațiile invocate nu răspund cerințelor legale pentru exercitarea dreptului de deducere raportat la o eventuala imposibilitate a societății contestatoare de a schimba starea de fapt ce a condus la nefinalizarea investiției.

10. Întrucât, 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, relevantă în soluționarea speței în cauză este Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că

este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

În ceea ce privește problematica în discuție, relevantă este și soluția Curții Europene de Justiție în cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 *Gabalfrisa*, potrivit căreia impozitul pe cifra de afaceri implică faptul că prima cheltuială de investiții efectuată în scopul și în vederea începerii afacerii trebuie să fie văzută ca o activitate economică și ar fi contrar acestui principiu dacă această activitate nu ar începe până când afacerea nu a început efectiv să opereze, adică până când începe să producă venit impozabil. Orice altă interpretare a art.4 al directivei ar îngreuna comerțiantul cu costul TVA-ului pe parcursul activității sale economice fără să îi permită să îl deducă în conformitate cu art. 17, și ar crea o distincție arbitrară între cheltuielile de investiție efectuate înainte de exploatarea efectivă a afacerii și cheltuielile de pe parcursul exploatarei (paragr. 45 din hotărâre).

11. Cu privire la aceste cazuri, prin Adresa nr. x/30.07.2009, Direcția de Legislație în domeniul TVA din Ministerul Finanțelor Publice concluzionează următoarele:

"Potrivit jurisprudenței europene în materie (cazurile C-268/83 Rompelman, C-37/95 Ghent, C-110/94 Inzo), scopul sistemului comun al TVA este să asigure aplicarea neutră a TVA pentru toate activitățile economice, indiferent de scopul sau de rezultatele lor.

Principiul neutralității TVA presupune că cheltuielile aferente investițiilor efectuate în scopul și cu privire la începerea unei activități economice trebuie privite ca activități economice propriu-zise fără ca exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste investiții să fie condiționată de realizarea efectivă a activității economice.

*În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu investițiile efectuate înainte de începerea realizării efective a unei activități economice, considerăm relevantă și decizia în cauzele reunite C-110/98 până la C-147/98 *GABALFRISA*, potrivit căreia art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 145 din Codul fiscal, nu permite statelor membre condiționarea exercitării dreptului de deducere a TVA datorată sau achitată pentru investițiile efectuate înainte de începerea activității economice, de îndeplinirea anumitor condiții prevăzute prin legislațiile naționale.*

Rezultă astfel că o persoană impozabilă care are intenția, confirmată prin dovezi obiective, de a începe o activitate economică în mod independent, în sensul art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, și care efectuează cheltuieli cu investițiile în acest scop, trebuie privită ca o persoană impozabilă.

În această calitate, în sensul art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.

145 din Codul fiscal, persoana impozabila își poate exercita imediat dreptul de deducere aferent TVA datorata sau achitata pentru cheltuielile cu investitii, fara să aștepte realizarea efectiva de operatiuni cu drept de deducere.

In contextul celor mai sus prezentate, (...) exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor legate de realizarea unui proiect imobiliar, nu poate fi conditionata de lipsa autorizatiei de construire si a PUZ-ului (...)".

Potrivit acestui caz, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții pe baza intenției unei persoane impozabile de a realiza operațiuni taxabile. **Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile**, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

12. Mai mult, potrivit prevederilor pct.17 din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(17) 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. 297 alin. (4) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori 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. 297 alin. (4) 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. "

Prin urmare, raportandu-ne la prevederile din norme, rezulta ca in cazul imobilizarilor in curs de executie care nu se mai finalizeaza, persoana impozabila isi poate pastra dreptul de deducere exercitat daca din circumstante care nu depind de vointa sa persoana impozabila nu utilizeaza niciodata aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economica.

Prin urmare, din legislatia națională precum și din jurisprudenta Curtii de Justiție a Uniunii Europene, rezulta ca in situatia in care societatea poate aduce dovezi evidente ca a intentionat sa utilizeze serviciile

achiziționate pentru una sau mai multe dintre activitățile aferente operațiunilor taxabile și din motive obiective proiectul nu a fost finalizat, atunci societatea poate rămâne cu taxa dedusă inițial.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea este îndreptățită la efectuarea unei proceduri de ajustare a taxei deductibile pentru bunurile de capital potrivit art.305 alin.2 din Codul fiscal, în momentul în care intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile, respectiv se va demara investiția în curs – parc logistic Turda, **fără a analiza dacă investiția nu a fost finalizată din culpa acesteia, în condițiile în care din corespundența purtată cu autoritățile statului reiese că obiectul imobilizărilor în curs „se află într-o zonă cu potențial arheologic repetat”.**

Or, societatea a înregistrat în contul 231 *”Imobilizări corporale în curs de execuție”* valoarea serviciilor de consultanță în legătură cu dezvoltarea parcului industrial care nu au fost concretizate în bunuri de capital.

13. Mai mult, organele de inspecție fiscală confundă exercitarea de către persoanele impozabile a dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor, prin înscrierea în deconturile de TVA a taxei deduse, definită de legiuitor ca taxa deductibilă, care a fost efectiv dedusă cu posibilitatea acestor persoane de a ajusta ulterior taxa deductibilă aferentă achizițiilor și pentru care inițial nu a fost exercitat dreptul de deducere. Or, prin mențiunile făcute în cuprinsul raportului de inspecție fiscală în sensul că societății contestatoare nu i-a fost recunoscut dreptul de deducere deja exercitat prin decont, dar că aceasta neacordare a dreptului de deducere nu are caracter permanent, organele de inspecție fiscală au luat măsuri echivoce și chiar contradictorii. Astfel, prin neacordarea dreptului de deducere organele de inspecție fiscală neagă intenția declarată a societății contestatoare de a desfășura în viitor operațiuni impozabile cu drept de deducere, în timp ce prin mențiunea referitoare la caracterul *”nepermanent”* al acestei măsuri, aceleași organe de inspecție fiscală nu exclud posibilitatea ca societatea contestatoare să desfășoare în viitor operațiuni impozabile cu drept de deducere, deși ceea ce trebuia analizat și verificat era evaluarea *”intenției”* la momentul exercitării dreptului de deducere de către societate.

Astfel, conform legislației fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le aloca în viitor în vederea realizării de operațiuni cu drept de deducere, ***consecința fiscală fiind că, în ipoteza în care persoana impozabilă nu prezintă dovezi obiective pentru justificarea intenției, dreptul de deducere nu poate fi exercitat din chiar momentul achiziției bunurilor și serviciilor respective.***

Pentru a se asigura neutralitatea TVA, intervine mecanismul ajustării dreptului de deducere, care funcționează în dublu sens prin:

- **ajustarea în favoarea persoanei impozabile (adică exercitarea dreptului de deducere)** când persoana câștigă acest drept ca urmare a alocării ulterioare a achizițiilor pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, achiziții pentru care inițial nu s-a dedus TVA;

- **prin ajustarea în favoarea statului (adică anularea dreptului de deducere)** când persoana impozabilă pierde dreptul de deducere exercitat inițial ca urmare a faptului că achizițiile alocate inițial realizării unor operațiuni cu drept de deducere sunt realocate ulterior realizării unor operațiuni fără drept de deducere.

Reiese, așadar, că ajustarea în favoarea statului implică **a priori** îndeplinirea condițiilor pentru exercitarea dreptului de deducere, adică justificarea intenției de a aloca achizițiile realizării unor operațiuni cu drept de deducere, întrucât ajustarea în favoarea statului nu reprezintă altceva decât anularea totală sau parțială a dreptului de deducere exercitat inițial.

În concluzie, persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere (taxabile) și pe baza intenției de a realiza în viitor astfel de operațiuni justificată cu dovezi obiective care să permită evaluarea acestei intenții. Dacă ulterior persoanele impozabile sunt obligate să ajusteze în favoarea statului TVA dedusă inițial pentru bunuri și servicii, persoana impozabilă pierde dreptul de deducere exercitat inițial ca urmare a faptului că achizițiile alocate inițial realizării unor operațiuni cu drept de deducere sunt realocate ulterior realizării unor operațiuni fără drept de deducere.

Astfel, în lumina prevederilor legale mai sus citate, precum și a deciziilor Curții Europene de Justiție invocate, care sunt obligatorii și cu care, de altfel, legislația fiscală națională a fost armonizată, și analizând constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 29.01.2021, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, au verificat și analizat, pe lângă îndeplinirea de către societate a cerințelor de formă impuse de legea fiscală, și intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în folosul operațiunilor taxabile ale societății, motivele pentru care investiția a fost sistată, existând posibilitatea să nu se finalizeze și deci să nu fie utilizată pentru activitatea sa economică, și anume dacă aceste motive sunt obiective și nu au depins de voința societății.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către contestatară a tuturor condițiilor privind ajustarea TVA dedusă și mai mult să analizeze intenția societății de a realiza operațiuni

taxabile.

Or, potrivit art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspekției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspekției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, susținerile societății, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de utilizarea în folosul operațiunilor taxabile a investițiilor realizate de societatea x SRL pentru proiectul imobiliar – parc logistic din localitatea Turda - în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*”(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, **organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.** ”*

coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din Ordinul presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală: *„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.* ”

se va desființa în parte Decizia de impunere nr. x **pentru suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată**, urmând ca organul competent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, având obligația, totodată să țină cont de toate argumentele și documentele prezentate de contribuabil în susținerea cauzei, respectiv vor analiza dacă investiția nu a fost finalizată din culpa societății contestatoare, având în

vedere că obiectul imobilizărilor în curs „se află într-o zonă cu potențial arheologic repetat”, faptul că prezentat Certificatul de urbanism nr.8 din data de 19.01.2021 pentru care a inițiat acțiuni din timpul inspecției fiscale și faptul că societatea a înregistrat în contul 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” valoarea serviciilor de consultanță în legătură cu dezvoltarea parcului industrial, care nu au fost concretizate în bunuri de capital.

III.1.2. Referitor la TVA în sumă de x lei, DGRFP Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe asupra deductibilității TVA aferentă serviciilor intracomunitare de management și administrare, în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative că acestea au fost efectiv prestate și sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența contabilă TVA în sumă de x lei, în baza facturilor emise de x GmbH Austria reprezentând servicii de administrare și x Uk reprezentând servicii management.

Pentru justificarea înregistrării acestor servicii, contestatara a prezentat contractul încheiat în data de 23.10.2008 între x SRL, în calitate de client, și x GmbH, în calitate de consultat, având ca obiect furnizarea serviciilor specificate în Anexa 1 și activităților înrudite cu acesta sau la indicația Clientului, respectiv contractul încheiat în data de 30.06.2000 între x SRL, x SRL și x SRL în calitate de beneficiari, și LLP, în calitate de consultant, având ca obiect servicii de consultanță și management.

Din verificarea efectuată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile achiziționate sunt necesare, în interesul său și sunt aferente de operațiuni taxabile.

Ca atare, în temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.6 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunilor efectuate cu GmbH Austria reprezentând servicii de administrare și UK întrucât nu sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei aferentă achizițiilor de servicii sus menționate, în baza prevederilor art.297 alin.4 lit.a), art.299 alin.1 lit.a), art.307 alin.2, art.326 alin.2 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„Art.294 - (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) *operațiuni taxabile;*”

iar cerințele de formă, ce reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe bază de documente justificative, în speță facturi/autofacturi, sunt prevăzute la art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.a), în forma în vigoare în perioada verificat, stipulează:

“(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. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 din legea fiscală.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții aceasta urmând să obțină un bun/să i se livreze un bun care să fie destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, art.307 alin.(2) și art.326 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

“Art.307-(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul

prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6).”

“Art.326 - (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 323 și 324.

(2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.316 va evidenția în decontul prevăzut la art.323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.297 - 301, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la art.307 alin. (2) - (6).”

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, sunt aplicabile și prevederile pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

”67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(5) Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art.297 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de servicii taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, având totodată și drept de deducere, însă în limitele și în condițiile stabilite la art.297 - 301 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal,

prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Conform acestor prevederi legale, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, este condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art.297 - 301 din Codul fiscal, respectiv a cerințelor de fond și de formă.

În speță sunt incidente și prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

„Art.11- (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a 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 tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Astfel, art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În 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. Se reține că, principiul prevalenței economicului asupra juridicului presupune prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate și nu numai de forma juridică a acestora, iar respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

De asemenea, art.6 și art.7 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 6 - (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin

utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...)”

”Art. 7 - (3) 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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspectie fiscală, organul de solutionare reține că echipa de inspectie fiscală nu a acordat societății dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei aferentă serviciilor de administrare a societății efectuate de GmbH, respectiv TVA aferentă serviciilor de management efectuate de Europa Capital Emerging Europe, motivând că societatea nu deține documente justificative care să rezulte că serviciile sunt necesare și efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.

a. Referitor la serviciile achiziționate în baza Contractului FN din data de 23.12.2008, încheiat între x SRL în calitate de client, reprezentată de x și GmbH, în calitate de consultant, reprezentată de în calitate de Director economic, din analiza acestuia rezultă următoarele:

“1 Numirea consultantului

1.1. prin prezenta, Clientul angajează consultantul și Consultantul acceptă în felul acesta un astfel de angajament, conform termenelor și condițiilor conținute în acest contract, constând în furnizarea serviciilor specificate în Anexa 1 la prezentul contract și activități înrudite cu acesta sau la indicația Clientului.

2 Obligațiile consultantului.

“Consultantul furnizează Clientului consilierea și asistența descrise în Anexa 1 (Servicii de bază)” și orice alte activități legate de Serviciile de bază pe care clientul poate solicita, în mod rațional, de la Consultant (Alte servicii”).

3. Onorariu

3.1. Clientul va plăti Consultantului, pentru furnizarea serviciilor de bază, în Perioada inițială, suma de 34.000 euro plus TVA. Onorariu pentru perioada inițială este achitat Consultantului în termen de 14 zile de la primirea de către Client a facturii Consultantului în acest sens. Ulterior Clientul plătește Consultantului pentru furnizarea serviciilor de bază o sumă de bază de 2.000 euro pe lună, fără TVA, la cursul oficial, în termen de 14 zile de la primirea de către Client a facturii Consultantului în acest sens. Onorariul pentru alte servicii care pot fi solicitate de la Consultant va fi convenit între părți.”

La punctul 11. Definiții și interpretare se specifică:

” 11.1 În acest Contract, următoarele cuvinte și expresii au următoarele sensuri atribuite lor, cu excepția contextului în care apar altfel:

”Perioadă inițială” perioada dintre data de începere până la 30 noiembrie 2008”

Din analiza Anexei 1 – Lista “Serviciilor de bază” – x SRL, rezultă următoarele activități furnizate de x GmbH:

“Gestiune financiară

- verifică și avizează cererile de plată ale consultantilor,
- verifică și avizează la plată toate facturile degate de executare,
- pregătește transferurile bancare pentru cheltuielile de investiții, costuri de administrare etc.(eliberare fonduri de către clienți),
- pregătește rapoartele conform cerințelor de raportare anuală și trimestrială
- se consultă și consiliază în cadrul ședințelor lunare de proiect, inclusive furnizarea de informații care sunt necesare în vederea realizării proiectului și raportării.

Finanțare

- asistă la obținerea de finanțare bancară,
- coordonează furnizarea informațiilor financiare pentru a susține solicitările Clientului pentru atragerea fondurilor,
- monitorizarea contractelor încheiate cu băncile.

Gestiune financiară la nivel de societate și coordonarea contabilității financiare

- angajare și monitorizare, în numele Clientului, a auditului annual, solicitat fiecărei societăți care se ocupă de proiect,
- păstrarea legăturii cu toți consilierii și specialiștii de proiect ai societății pentru a asigura conformitatea tuturor declarațiilor, depunerilor și a altor obligații privind documentele financiare în România.
- coordonarea totală a ținerii evidenței contabile pentru a asigura conformitatea cu cerințele contabile privind Fondurile (Luxemburg); incluzând, dar limitându-se la principiile momentului, formei și contabilității documentelor solicitate.

- păstrarea legăturii între personalul de conducere responsabil de dezvoltarea locală/active și departamentul de finanțe al Fondului pentru Europa; participarea la ședințele trimestrial, raportare și procese verbale, la discuții și la implementarea punctelor de acțiune; atenție la problemele în derulare,
- coordonează între echipa cu sediul în România și echipele cu atribuții contabile/financiare din Luxemburg în ceea ce privește pregătirea bilanțului trimestrial interimar.
- coordonare între Luxemburg și Fond în ceea ce privește auditul anual, revizuirea rapoartelor și întâlnirile cu auditorii Fondului.
- furnizarea de date și raportare pentru raportarea periodică cu privire la Fond, inclusiv analizarea statisticilor privind performanțele activelor între entitate și nivelele fondului.
- asistență, așa cum se solicită în pregătirea contractelor aferente diferitelor proiecte.
- reconcilierea împrumuturilor acordate de acționari/contribuții acestora la capital propriu (România, Luxemburg, Marea Britanie).
- asistență pentru Fond și auditorii Fond în pregătirea declarațiilor de impozit pentru Fond (în legătură cu informațiile solicitate de la entitățile locale).

Administrare fiscală

- pregătirea declarațiilor de impozitare a societăților în colaborare cu consilierul pentru impozite (dacă a fost numit în acest scop)
- coordonarea și structurarea recomandărilor privind administrarea fiscală - punctul de contact al Fondului pentru consilierul (ii) de impozite locale
- revizie constantă a structurii impozitării și eficienței fiscale – contract de consultare cu avocat-consultant
- Asistență în dezvoltarea structurii eficiente de impozitare
- Păstrarea legăturii între consilierul fiscal și Fondul și consilierul local român

Gestiune bancară și a numerarului

- deschiderea și administrarea conturilor bancare
- la cerere EMCV acționează în calitate de parte cu drept de semnătură asupra contului (conturilor) bancare ale societății pentru a facilita plățile.”

În legătură cu serviciile achiziționate, contestatara a prezentat organelor de inspecție fiscală rapoarte de activitate, Anexe la facturile emise.

Din analiza documentelor prezentate de societate pentru justificarea serviciilor prestate de ea reieșit că acestea nu sunt edificatoare, în sensul că **sunt enumerate la modul general diverse activități**: verificarea și avizarea facturilor la plată; pregătirea și executarea plăților conform situației de plată, revizuirea contractelor, analiza impactului asupra costurilor, actualizare buget; management general al lichidităților, corespondență cu diverși furnizori, elaborarea și implementarea strategiilor pe termen mediu și lung, consilierea în luarea celor mai eficiente decizii privind activitatea economică,

revizuirea rapoartelor de variație a costurilor, asistență în negocierea și contractarea de împrumuturi, pentru care s-a calculat un timp de lucru.

Mai mult, aceste rapoarte aferente perioadei iulie 2015 - 28.02.2018, anexate la dosarul cauzei, nu au înscris numele societății x SRL, acestea au înscris numele altei societăți - "**Anexa la facturile x SRL - x**".

Astfel, cu titlu exemplificativ:

1. „Anexa la factura x Nr.x 31.05.2015 - fila 121 din dosarul contestației

Tx

1.5-31.05.2015

Ore *Descriere serviciu*

2.5 *pregătirea și executarea plăților conform situației de plată nr.85*

2.5 *revizuirea contractelor, analiza impactului asupra costurilor, actualizare buget*

0.50 *corespondență x*

4.5 *revizuirea Raportului de Variație a Costurilor, pregătirea CVR-ului aferent perioadei 30.4.2015, corespondență cu manageriul de active, x (Europa Capital)*

13,75/oră x 125 = 1.718.75 euro

Mai puțin discount 718,74 euro
1.000,00 euro”

2. „Anexa la factura x Nr.x8/31.11.2018 - fila 211 din dosarul contestației

x

1.11-30.11.2018

Ore *Descriere serviciu*

4.25 *pregătirea și executarea plăților conform situației de plată nr.121*

2.50 *pregătire dată room*

4.00 *Managementul general al lichidităților*

1.50 *corespondență cu x*

4.75 *revizuirea Raportului de Variație a Costurilor, pregătirea CVR-ului aferent perioadei 31.10.2018,*

6.50 *corespondență cu gestionarea activei*

23,50/oră x 125 = 2.937,50 euro

Mai puțin discount 437.50 euro
2.500 00 euro”

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că serviciile prevăzute în anexa – **Lista serviciilor de bază** pe care x GmbH Austria se angajează să le furnizeze societății x SRL **nu se regăsesc rapoartele de lucru anexate la contestație.**

Totodată, se reține și **inadvertența din contract referitoare la perioada în care s-a prestat serviciile de bază și data semnării contractului.** Astfel, din contractul de consultanță FN încheiat la data de **23.12.2008**

prezentat mai sus, părțile stabilesc ca serviciile de baza livrate în etapa inițială să fie finalizate până la finalul etapei initiale. După etapa inițială, serviciile de baza vor fii furnizate permanent. **Or**, la punctul 11.1 din contract este stipulat "*perioada initiala*" - perioada dintre **data de începere până la 30 noiembrie 2008**".

Astfel, rezultă că **data prestării serviciilor aferente perioadei inițiale – data de începere până la data de 30.11.2008** este anterioară datei de semnare a contractului de **23.12.2008**.

Din verificarea informatiilor din baza de date ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat că, **la data semnării contractului menționat anterior, administrator al societății x SRL era dl. id /G; 17/20, 1070 Viena, Austria; Tara: Austria; cetatean austriac, persoana care detine si funcția de director executiv la GMBH - Austria.**

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că **la acea data și dl. deținea funcția de administrator al SRL, iar prestarile de servicii constând în activitatea de management si coordonare a activității intra în aria de competența a administratorului societății** potrivit prevederilor art.70 si art. 73 din Legea 31/1990 privind Legea societăților comerciale.

În consecință, având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că obiectul serviciilor prestate prevăzute în contractul de consultanță și situațiile de lucrări prezentate, încheiate între cei doi parteneri constau în activități ce au legătură cu activitatea de administrare și coordonare a societății, aspecte prevăzute și în actul constitutive al SRL, reglementat de prevederile art.5 alin.5 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale.

Rezultă, așadar, că **societatea contestatoare nu dovedește că TVA înscrisă în facturile pentru care se solicită deducerea este aferentă unor servicii prestate în mod efectiv în folosul operațiunilor sale taxabile**, din moment ce **persoana care reprezintă Consultantul (domnul x) era la data semnării contractului de consultanță și administratorul societății beneficiare, calitate în care oricum era obligat să facă toate operațiunile necesare pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății al cărei administrator era**, în conformitate cu prevederile art. 70 alin. (1) din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **inclusiv serviciile ce se regăsesc în anexa 1 la contract - servicii de administrare și coordonare, cu propria-i societate administrată.**

Având în vedere că societatea x SRL nu a prezentat documente din care să rezulte necesitatea și oportunitatea achiziționării acestor servicii în folosul operațiunilor taxabile, nu a făcut dovada cu documente că serviciile

au fost efectiv prestate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru **taxa pe valoarea adăugată** aferentă serviciilor achiziționate de la x GmbH Austria.

Prin contestația formulată societatea invocă jurisprudența din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, oricum transpusă/preluată și la pct. 24 alin. (5) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și pretinsul caracter de contract tip abonament al contractului de consultanță se rețin următoarele:

Prin hotărârea pronunțată în această cauză instanța europeană a hotărât că noțiunea „*prestare de servicii*” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului, iar faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

Pentru a pronunța această hotărâre instanța a reținut la situația de fapt (pct.16-18) că societatea bulgară în cauză încheiase contracte de tip abonament pentru servicii de consultanță, în cadrul cărora prestatorii se obligaseră, între altele, să **se afle la dispoziția beneficiarului** pentru consultanță, reuniuni și angajamente în fiecare zi lucrătoare între orele 9-18 și, dacă este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminică și de sărbători legale și să nu încheie contracte similare cu terți care au interese contrare sau sunt în concurență directă cu beneficiarul.

Drept contrapartidă, beneficiarul s-a obligat la plata unei **remunerații săptămânale**, plătită în fiecare zi de luni a săptămânii care urmează celei pentru care este datorată remunerația (pct. 19 din hotărâre).

În urma controlului fiscal s-a stabilit că **prestarii dispuneau de un personal suficient de calificat** pentru executarea serviciilor convenite (pct. 20) și că **părțile nu au intenționat justificarea serviciilor în mod formal**, pe bază de documente, comanda și furnizarea serviciilor menționate, sarcinile și problemele curente fiind examinate în cadrul reuniunilor, prin telefon sau e-mail (pct. 21).

Instanța europeană a statuat că, *în cazul unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cel în discuție* în litigiul principal, a cărui existență efectivă revine însă instanței naționale să o verifice, **în cadrul căruia clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație** nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată

și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar (pct. 38 și pct. 40 din hotărâre).

Or, situația de fapt ce face obiectul contestației analizate prin prezenta nu prezintă elemente similare cu situația de fapt ce a condus la pronunțarea hotărârii în cauza C-463/14, iar contractul de consultanță din data de 23.12.2008 **nu are caracterul unui contract de tip abonament** în condițiile în care:

- prestatorul nu s-a obligat să se afle la dispoziția beneficiarului pentru a oferi consultanță;

- lipsa exclusivității, adică în timpul desfășurării acestui contract, consultantul nu este obligat să furnizeze servicii exclusive către client.

- **stabilirea unei remunerații forfetare anume pe o unitate de timp, adică plătită prin simplul fapt al curgerii timpului, independent de apelarea sau nu la o consultanță consultanței etc.**

Faptul că tariful convenit prin contractul de consultanță este de 34.000 euro pentru perioada inițială, care este anterioară datei de semnare a contractului așa cum am arătat mai sus, respectiv 2.000 euro pe lună fără TVA, nu înseamnă că acest contract este de tip abonament, contestatoarea confundând tariful "forfetar", adică o sumă globală și invariabilă pe care prestatorul o primește în contrapartidă prin simplul fapt că stă la dispoziția beneficiarului, indiferent de volumul prestațiilor efectiv furnizate într-o unitate de timp (săptămână, lună etc.) cu tariful "fix", **la care se adaugă onorariul convenit între părți pentru alte servicii care pot fi solicitate de la consultant.**

Prin urmare, ținând cont de circumstanțele anterior prezentate, contractual de consultanță FN din data de 23.12.2008 **nu poate fi considerat drept contract tip abonament**, prin care serviciile să poate fi considerate a fi prestate prin simplul fapt al trecerii timpului, fără a fi necesară dovedirea existenței legăturii directe între prestația efectivă primită și contrapartida plătită.

b. Referitor la serviciile achiziționate în baza Contractului FN din data de 30.06.2010, încheiat între x SRL reprezentată de x, x SRL, x SRL în calitate de Beneficiari x LLP în calitate de consultant, din analiza acestuia rezultă:

"1. Categoriile serviciilor prestate

Prin prezentul contract, Consilierul acceptă să pună la dispoziția Beneficiarului servicii profesionale de consultanță privind activitatea imobiliară în curs. Derulată de Beneficiari, respectiv dezvoltarea și închirierea unui birou de dezvoltare în Budapesta.

*2. Maniera în care serviciile sunt prestate
consultantul pune la dispoziție serviciile enunțate prin prezentul contract:*

a) *în urma desemnării de către conducerea beneficiarilor, să petreacă suficient timp și să aplice propria expertiză studiului, evaluării și soluționării problemelor specifice de afaceri sau cerințelor impuse de Beneficiari;*

b)*să pună la dispoziția comitetului de conducere al Beneficiarului propriul personal de conducere precum și angajați săi în vederea purtării de discuții, consultanții și consilieru asupra aspectelor asociate activităților Beneficiarilor;*

3. Achitarea serviciilor

În ceea ce privește punerea la dispoziție a serviciilor prestate de Consultant în baza prezentului contract, Consultantului i se va rambursa către Beneficiari, toate costurile și cheltuielile contractate, incluzând orice taxe legale privind prestarea de servicii plus orice cheltuieli adiționale și TVA, dacă este cazul, în rate, conform facturilor emise, și care vor fi achitate în teemen de 301 zile de la data de emitere a fiecărei facturi.”

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, pentru justificarea acestor servicii, contestatara nu a prezentat documente justificative, respectiv situații de lucrări sau orice alte documente din care să rezulte că acestea au fost prestate și sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Or, potrivit prevederilor legale citate în cauză, deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului - și de formă - deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale, iar obligația plății taxei pe valoarea adăugată de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile căreia îi revine această obligație.

Se reține că, pentru justificarea serviciilor, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală corespondența de postă electronică (email), conversații dintre dl. x și un/o reprezentat al societății x, referitoare la aprobări pentru plata unor furnizori, plata impozitelor și taxelor aferente terenurilor deținute de x SRL.

Prin contestația formulată, societatea contestată precizează că societatea x UK a prestat următoarele servicii de consultanță și de administrare:

- Prospectarea pieței, identificarea potențiali clienți
- Negociere contractelor negocierea prețurilor anuale, contracte cadru, etc.)
- Semnare bilanțurilor
- Semnare situațiilor de lucrări
- Coordonare totală a tinerii evidenței contabile
- Furnizare de date și raportare periodica

- Efectuare plăți în contul și pentru x SRL în scopul achitării obligațiilor de plată către bugetul de stat
- Efectuare plăți diverși furnizori
- Corespondență cu entitățile colaboratoare x SRL
- Orice alte servicii curente de administrare a activității x SRL
- Prestarea oricăror altor servicii, la solicitarea x SRL
- Efectuarea controlului asupra finanțelor și costurilor societății pe baza raportărilor lunare
- Menținerea relațiilor cu colaboratorii,
- Stabilirea direcțiilor de dezvoltare ale firmei și obiectivele Societății. în concordanță cu strategia elaborată;
- Evaluarea potențialului furnizorilor și al clienților, stabilind posibile căi de colaborare și decizând asupra parteneriatelor strategice;
- Monitorizarea pieței și identificarea tendințelor de dezvoltare;
- Analizarea oportunităților/constrângerilor de ordin legislativ, financiar, tehnologic și social;
- Participarea la întâlniri de afaceri cu furnizori, clienți, organisme financiare și instituții guvernamentale din țară și din străinătate, dezvoltând relații pozitive cu persoane-cheie în vederea întăririi poziției firmei.

De asemenea, societatea precizează că, având în vedere natura serviciilor prestate, precum și specificul activității sale, serviciile de management au o legătură vitală pentru activitatea economică a sa.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare reține x SRL nu a prezentat documente justificative din care să rezulte serviciile de expertiză, evaluare și soluționare a problemelor de afaceri, cum este stipulat în contractul de management și pe care x UK se angajează să le furnizeze au fost efectuate, având în vedere faptul că așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală până la data verificării, **contestatara nu a demarat nicio lucrare de edificare propriu-zisă a halelor de depozitare, care să genereze operațiuni taxabile.**

Referitor la e-mailurile prezentate de societate, se reține că simpla prezentare a corespondenței între anumite persoane fizice, fără ca la acestea să fie anexate și documente din care să rezulte că acestea se referă la serviciile de consultanță privind activitatea imobiliară în curs care au făcut obiectul contractului în cauza și care să facă dovada faptului că acestea au fost efectiv realizate, așa cum s-a precizat mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea contestației.

*
* *

În consecință, având în vedere cele prezentate la punctul III. B.1.2. a și III.B.1.2.b, coroborate cu prevederile legale incidente, se reține că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestor nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici la contestație documente care să justifice prestarea serviciilor, în măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, respectiv faptul că obiectivele contractelor prezentate au fost îndeplinite în corelație cu facturile.

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

Referitor la argumentul societății *"echipa de inspecție fiscală condiționează dreptul de deducere a TVA de prezentarea unor documente justificative , respectiv necesitatea și oportunitatea contractării unor servicii reprezintă o obatere și o încălcare gravă a neutralității taxei,*" se reține că art.297 din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. **Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract.** Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de

specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Conform acestor prevederi legale, se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite de Codul fiscal, **care prevăd respectarea cerințelor de fond și de formă.**

Astfel, se reține că **cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții prezente sau viitoare, care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, fiind reglementată la art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr.766/2/2013, stipulează că:

„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.

Având în vedere mare diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate. [...]

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Totodată, prin Decizia nr.398/2016, Înalta Curte de Casație și Justiție prevede: **”Rezultă că pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 alin. (5) C. fisc.)”**,

precum și faptul că

”Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) C. fisc. nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare”.

Astfel, se reține că, în conformitate cu prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, persoana impozabilă are drept de deducere a TVA din punct de vedere a legii fiscale, numai dacă îndeplinește, cumulativ, cele două condiții prevăzute de lege.

Întrucât, contestatara invocă jurisprudența europeană în privința nelimitării dreptului de deducere a taxei, se reține că aceeași jurisprudență recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CEJ în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompleman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicit deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Totodată, prevederile Codului civil în temeiul cărora contractul este considerat legea părților nu prezintă relevanță în cauză întrucât, în stabilirea impozitelor, **autoritățile fiscale nu sunt ținute de conținutul ori forma juridică a tranzacțiilor, ci de conținutul lor economic**, în virtutea principiului prevalenței economicului asupra juridicului prevăzut de art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

În ceea ce privește invocarea nerespectării principiului neutralității se reține că acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, societatea a contractat servicii, iar din analiza documentelor a rezultat că **societatea nu justifică achiziția acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile**, astfel că nu se justifică nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia prin prisma obiectului principal de activitate, respectiv "Dezvoltare (promovare imobiliară" cod CAEN 4110) reiese că are intenția de a desfășura o activitate economică taxabilă, nu poate fi reținut întrucât nu este suficient pentru a demonstra "intenia de a realiza operațiuni taxabile", așa cum eronat susține contestatara, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea

condiției de prevăzută de art. 299 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice **dispozițiile art. 297 alin. (4) din Codul fiscal**, care conditionează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)**".

Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere.

Astfel, din cele ce preced reiese că societatea **nu a făcut dovada că serviciile achiziționate de la x GmbH Austria și x UK sunt în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

III.1.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru servicii consultanță în inginerie, în condițiile în care contractul nu este tip abonament, iar documentele prezentate nu fac dovada prestării efective a serviciilor și sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

În fapt, urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă achizițiilor de servicii de consultanță în inginerie de la x SRL, întrucât nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că aceste servicii sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin contestația formulată, societatea precizează că obiectul contractului încheiat cu x SRL are natura unui contract de abonament și are dreptul la deducerea TVA chiar și în lipsa unor alte documente justificative suplimentare care să demonstreze prestarea efectivă a activităților în condițiile în care serviciile erau de tip abonament.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2005 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 297 - (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;"

"Art. 299. - (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. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;"

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie 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.

Cu privire la contractele de consultanță de tip abonament, sunt aplicabile și prevederile pct. 24 alin. (5) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

"24. (5) În cazul contractelor de prestări de servicii în cadrul cărora clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație, serviciile trebuie considerate efectuate în perioada la care se raportează plata, indiferent dacă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii clientului său în această perioadă. În cazul unor astfel de contracte, obiectul prestării de servicii nu este furnizarea unor servicii bine definite, ci faptul de a se afla la dispoziția clientului pentru a-i oferi serviciile contractate, prestarea de servicii fiind efectuată de prestator prin însuși faptul de a se afla la dispoziția clientului în perioada stabilită în contract, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se referă această remunerație.

Faptul generator al taxei intervine conform prevederilor art. 281 alin. (8) din Codul fiscal, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului. În acest sens a fost dată și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD. Aceste prevederi se aplică inclusiv în cazul serviciilor de consultanță, juridice, de contabilitate, de expertiză, de mentenanță, de service și alte servicii similare, pentru care nu se întocmesc rapoarte de lucru sau alte situații pe baza cărora prestatorul atestă serviciile prestate, fiind încheiate contracte în condițiile descrise de prezentul alineat".

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. x, se reține:

x SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de x lei în baza facturilor emise de societatea x SRL reprezentând prestări servicii.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală din Raportul de inspecție fiscală, contestatara a prezentat contractul "*Service agreement – Industrial & logistic park Turda, România – Building Specificațion, datat 04/09/2013*" încheiat în limba engleză, a cărui obiect prevăzut la articolul 8 îl reprezintă "*the consulting, engineer...Professional indemnity insurance for a sum of euros 250.000*", iar din anexele/situațiile de lucrări aferente facturilor la explicații este înscris "*timesheet for add. Hours and expenses*".

Organele de inspecție fiscală, din analiza documentelor prezentate, au constatat că nu rezultă în ce constau serviciile prestate, având în vedere că anexele/situațiile de lucrări reflectă deplasările a diverse persoane fizice, pe diverse rute din țară și stăinătate pentru care se facturează un tarif orar.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că servicii similare sunt facturate și de societatea x Ltd -UK.

Pentru clarificarea situației de fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații și documente justificative din care să rezulte serviciile de consultanță în inginerie, pentru care investiție sunt aferente aceste servicii, de la împuternicitul societății, d-na x, prin nota explicativă din data de 16.12.2020

În răspunsul formulat, d-na Lutz Andreea, precizează "***nu cunoaștem motivul pentru care s-a facturat din cele două entități menționate, colaborarea cu furnizorii pe partea tehnică a fost în exclusivitate în sarcina dlui x. x SRL are sediul în București, deplasările au fost necesare pentru consultanța tehnică acolo unde x detine terenurile, la Turda. Am prezentat și anexe privind serviciile prestate de către xSRL***" – București.

Organele de inspecție fiscală au constatat că **documentele anexate nu reflecta servicii de consultanță în inginerie**, chiar mai mult din situațiile de lucrări (comunicate în limba engleză) începând cu luna august 2019, x SRL efectuează și servicii de "*meeting with Autonet as potential tenant and sharing technical details*" mai exact **intalniri cu potentialul chirias xsi partajarea detaliilor tehnice**, respectiv cheltuieli cu deplasări a diverse persoane. Totodată, precizează că pe unele anexe ale facturilor de prestări servicii sunt evidenciate cheltuieli cu **bilete de avion pentru care persoană delegată nu s-a prezentat**, iar **aceste costuri nu au fost restituite** și totodată sunt cuprinse în sumele facturate ulterior clientului x SRL.

Având în vedere cele constatate, respectiv relația de intermediere pentru tranzacționarea terenurilor, servicii facturate deja de către x LTD - UK, și care nu s-au concluzionat în tranzacționarea acestora, precum și faptul că x SRL a acționat în instanța societatea x SRL pentru diverse daune contractuale, echipa de inspecție fiscală a stabilit că documentele (facturi și anexe/situații lucrări) prezentate nu întrunesc condiția de document justificativ pentru deducerea TVA iar pe cale de consecință aceste operațiuni nu sunt în folosul operațiilor taxabile ale x SRL.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității."

Față de constatările organelor de inspecție fiscală prin contestație societatea susține că obiectul contractului încheiat cu Ensign Engineering Solutions SRL are natura unui contract de tip abonament și are drept de

deducere chiar și în lipsa unor documente justificative care să demonstreze prestarea efectivă a acestora.

Prin hotărârea pronunțată în cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, instanța europeană a hotărât că noțiunea „*prestare de servicii*” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului, iar faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

Pentru a pronunța această hotărâre instanța a reținut la situația de fapt (pct.16-18) că societatea bulgară în cauză încheiase contracte de tip abonament pentru servicii de consultanță, în cadrul cărora prestatorii se obligaseră, între altele, să **se afle la dispoziția beneficiarului** pentru consultanță, reuniuni și angajamente în fiecare zi lucrătoare între orele 9-18 și, dacă este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminică și de sărbători legale și să nu încheie contracte similare cu terți care au interese contrare sau sunt în concurență directă cu beneficiarul.

Drept contrapartidă, beneficiarul s-a obligat la plata unei **remunerații săptămânale**, plătită în fiecare zi de luni a săptămânii care urmează celei pentru care este datorată remunerația (pct. 19 din hotărâre).

În urma controlului fiscal s-a stabilit că **prestarii dispuneau de un personal suficient de calificat** pentru executarea serviciilor convenite (pct. 20) și că **părțile nu au intenționat justificarea serviciilor în mod formal**, pe bază de documente, comanda și furnizarea serviciilor menționate, sarcinile și problemele curente fiind examinate în cadrul reuniunilor, prin telefon sau e-mail (pct. 21).

Instanța europeană a statuat că, *în cazul unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cel în discuție* în litigiul principal, a cărui existență efectivă revine însă instanței naționale să o verifice, **în cadrul căruia clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație** nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar (pct. 38 și pct. 40 din hotărâre).

Or, situația de fapt ce face obiectul contestației analizate prin prezenta **nu prezintă elemente similare cu situația de fapt** ce a condus la pronunțarea hotărârii în cauza C-463/14, cele două contracte nr. 1/14/30.09.2014 și nr.1401/03.10.2014 **neavând nici pe departe caracterul**

unui contract de tip abonament în condițiile contractul nu conține clauze privind:

- *obligăția prestatorilor de a se afla la dispoziția beneficiarului pentru a oferi consultanță ori de câte ori este necesar, întâlnirile fiind stabilite de comun acord între părți în cadrul unei anumite perioade contractuale;*

- *stabilirea condițiilor concrete în care consultanța urma a fi acordată: date, perioade, interval orar, modalitatea de acordare – telefonic, fax, email;*

- *stabilirea unei remunerații forfetare anume pe o unitate de timp, adică plătită prin simplul fapt al curgerii timpului, independent de apelarea sau nu la o consultanță consultanței etc.*

Dimpotrivă, **din analiza contractului, expunerea clauzelor contractuale se reține că acesta a fost încheiat între:**

1. x SRL, persoană juridică română reprezentată în mod corespunzător de dl. x, în calitate de director (denumită în continuare **Clientul 1**), pe de o parte.

2. x SRL, persoană juridică română reprezentată în mod corespunzător de dl. x, în calitate de director (denumită în continuare **Clientul 2**), pe de altă parte.

Denumite în continuare în mod colectiv "Clienți"

și

SC x SRL, societate organizată și funcționând în conformitate cu legislația din România, reprezentată de Richard J Land, în calitate de administrator.

Denumite în continuare în mod colectiv "Părțile" sau în mod individual "Partea".

"Art. 1. Obiectul contractului

a) Sub rezerva termenilor și condițiilor prezentului Contract, Prestatorul de Servicii va furniza Clientului serviciile în conformitate cu Considerentele de mai sus, ce sunt descrise în anexa 1 (Serviciile).

b) În cazul în care, la cererea Clienților, Prestatorul de Servicii efectuează servicii suplimentare față de cele acoperite prin prezenta și detaliate în anexa 1, atunci se va conveni asupra unei comenzi separate, la un tarif definit în Anexa 1."

La art. 3 Prestarea serviciilor și angajamentele

a) Prestatorul de Servicii se angajează să fie reprezentat la cererea clientului și garantează că reprezentarea pe durata prezentului contract va fi asigurată de reprezentantul său Richard Land.

b) Prestatorul de Servicii, prin reprezentantul său, domnul Richard Land și colegii acestui, vor presta Serviciile cu bună credință și vor pune în aplicare în mod eficient toate instrucțiunile rezonabile și legale ale Clientului. (...)"

"Art.4 Taxe

a) Clienții vor plăti Prestatorului de Servicii în proporție egală, cu titlu de de contraprestație pentru Servicii:

a. plata inițială de 7.000 euro

b. o plată lunară ulterioară de 3.500 euro

(...)e) Locația principală a Prestatorului de Servicii pentru proiect în cauză este București, unde se va executa lucrarea.

f) În cazul în care Clientul dorește ca Prestatorul de Servicii să participe la întâlniri în altă parte, Clientul va rambursa toate cheltuielile de deplasare și cazare suportate în acest scop.”

Din analiza Anexei 1 Domeniul de aplicare și tarifele, se reține:

„Introducere

Prezenta Anexă are drept scop prestarea următoarelor servicii:

- încorporarea în construcție a 4 unități de 830 mp și a infrastructurii aferente, inclusiv alea A care deservește unitățile, precum și asigurarea alimentării cu gaz, electricitate, apă și canalizare (scurgere);

- asistență part-time pe locație, în legătură cu cele de mai sus;

- sprijin continuu în discuții cu primăria și alte autorități.

Se remarcă faptul că în cazul în care se solicită asistență și gestionare suplimentară a proiectului, acestea vor fi taxate pe oră, astfel cum se prevede.

Intervalul de timp și raportarea

În mod continuu. Raportarea poate fi solicitată de Client, după cum va considera acesta necesar, în caz contrar, serviciile se vor presta lunar, după cum este necesar pentru a sprijini proiectul,

Tarife pentru cele de mai sus, propunem o sumă forfetară după cum urmează:

1. o plată inițială de 7.00 euro

2. Plățile lunare continue de 3.500 euro

Întrucât se anticipează că domeniul de aplicare presupune prestarea serviciilor la București, efectuarea întâlnirilor în alte locații, conform solicitării, se va taxa suplimentar.”

Astfel, din cele prezentate mai sus rezultă cu evidență faptul că nici nu poate fi vorba de un contract de tip abonament în condițiile în care prestatorul de servicii a încheiat același contract cu încă o societate cu societatea, serviciile nu pot fi considerate a fi prestate prin simplul fapt al trecerii timpului, fără a fi necesară dovedirea existenței legăturii directe între prestația efectivă primită și contrapartida plătită.

Ca atare, simpla calificare a contractelor drept **”consultanță”** nu înseamnă că societatea a achiziționat servicii de **”tip abonament”** și că acestor contracte le este aplicabilă jurisprudența din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, în condițiile în care din analiza acestora reiese o altă situație de fapt decât cea pretins invocată în susținerea contestației.

Totodată, se reține că, prin contestația formulată societatea precizează că în situația în care aceste servicii nu s-ar încadra în servicii de tip abonament, facturile sunt însoțite de rapoarte de activitate în care sunt detaliate activitățile prestate.

În ceea ce privește rapoartele de activitate ale x SRL, anexate la contestația formulată în limba engleză și ulterior traduse în limba română ca urmare a solicitării organului de soluționare prin Adresa nr. x, din analiza acestora se reține că sunt însiruite **o serie de activități la modul general**, respectiv: asistență tehnică pe perioada construcției; coordonare cu echipa locală de proiectare; revizuirea costurilor pentru lucrările de infrastructură și construcții; revizuirea pachetelor de ofertă; coordonare cu Primăria pe probleme fiscale și financiare; managementul general și asistență zilnică. Astfel, cu titlul exeplicativ:

1. *"Raport de activitate – fila 335 din dosar*

Factura: 1601-15

Data: 26.05.2016

Proiect: x

Locație: x

Descriere: Asistență permanentă

Valoare factură (ron inclusiv TVA) 40.554.90

Factură defalcată

Sumă forfetară convenită de 7.500 euro pentru perioada ianuarie – aprilie 2016

Servicii prestate:

- Asistență tehnică pe perioada construcției.*
- Coordonarea echipă locală de proiectare.*
- Revizuirea costurilor pentru lucrările de infrastructură și construcții*
- Revizuirea pachetelor de ofertă.*
- Coordonarea cu Primăria pe probleme fiscale și financiare.*
- Management general și asistență zilnică."*

2. *"Raport de activitate - fila 301 din dosar*

Factura: 1801-71

Data: 02.09.2019

Proiect x

Locație: x

Descriere: Asistență permanentă

Valoare factură (ron inclusiv TVA) 4.502.39

Factură defalcată

Taxă lunară de 800 euro oe luna august

Servicii prestate:

- Asistență tehnică pe perioada construcției.
- Coordonarea echipă locală de proiectare.
- Revizuirea costurilor pentru lucrările de infrastructură și construcții
- Revizuirea pachetelor de ofertă.
- Coordonarea cu Primăria pe probleme fiscale și financiare.
- Management general și asistență zilnică.”

Astfel, din documentele prezentate de societatea contestată nu rezultă că aceste servicii au fost efectiv prestate, nefiind prezentate documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, se reține că, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească în mod cumulativ condiția de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) și condiția de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile. Neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Or, societatea nu a dovedit cu documente justificative ca serviciile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, întrucât nu rezultă prestarea efectivă a acestor servicii de inginerie.

Prin urmare, nu pot fi reținute argumentele contestatei, care tind să *”absolutizeze”* deținerea facturii ca fiind suficientă pentru a demonstra îndeplinirea condiției de fond, esențiale, a dreptului de deducere, astfel că **prezentarea de documente pentru justificarea serviciilor prestate pentru care se deduce TVA nu este o ”favoare” făcută organelor de inspecție fiscală, ci o obligație legală a societății recunoscută de jurisprudența europeană în materie.**

Având în vedere aspectele menționate, coroborate cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere,

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, 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 **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Astfel, **condițiile de fond trebuie obligatoriu îndeplinite în toate situațiile, în speță ca serviciile să fie efectiv prestate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile care și-a exercitat dreptul de deducere**, condiție de fond neîndeplinită în prezenta speță.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, **se reține că în vederea justificării TVA dedusă, societatea nu a prezentat la dosarul contestației documente și argumente, dovezi sau justificări în plus, față de cele prezentate la data controlului, în susținerea aspectelor contestate.**

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „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”, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de x SRL **pentru TVA în suma de x lei**, stabilită prin Decizia de impunere nr.x.

*

* *

În consecință, având în vedere cele prezentate la punctele III.B.1.1, III.B.1.2 și III.B.1.3 din prezenta decizie, în considerarea dispozițiilor art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere susținerile contestatarei, considerentele organelor de inspecție fiscală, precum și faptul că societatea cotestatară nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de fapt și înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme situația de fapt constatată de inspecția fiscală decât în parte, se va proceda la:

- **respingerea ca neîntemeiată a contestației** pentru TVA în sumă de **x lei**, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr.x, în temeiul în art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3740/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

- **desființarea în parte a** Deciziei de impunere nr.x, pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, în temeiul art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III.2. Referitor la Decizia de impunere nr.x emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la rambursarea TVA în sumă de x lei, reprezentând TVA aflată în sold la data de 30.06.2020, în condițiile în care vizează perioade fiscale deja supuse inspecției, iar societatea nu a notificat organul fiscal în vederea renunțării la cererea de rambursare până la data comunicării deciziei de impunere .

În fapt, contestatara prin decontul de TVA aferent lunii septembrie 2020, înregistrat la AJFP x sub nr. INTERNT x/26.10.2020, a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA, în sumă de x lei, acesta fiind transmis spre soluționare cu inspecție fiscală anticipată.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea xe SRL a înregistrat în evidența contabilă, la 30.06.2020, respectiv 01.07.2020 un sold initial al contului 4424 "TVA de recuperat" în suma de x lei, iar la 30.09.2020 a înregistrat în evidența contabilă și declara prin decontul de TVA, TVA de recuperat în suma de x lei (x lei + x lei).

Anterior depunerii de către societate a decontul de TVA cu opțiune de rambursare pentru luna septembrie 2020, societatea a fost cuprinsă în programul de activitate al Inspectie Fiscală din cadrul AJFP x în vederea efectuării unei inspecții fiscale parțiale privind impozitul pe veniturile microintreprinderilor pentru perioada 01.01.2015-30.06.2020 și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2014-30.06.2020, sens în care a fost emis avizul de inspecție fiscală nr. x.

La finalizarea acestei inspecții fiscale parțiale a fost emisă Decizia de impunere nr. x în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, prin care a fost stabilită în sarcina societății x SRL o TVA suplimentară în sumă de x lei, fapt pentru care, **urmare inspecției fiscale** efectuată până la data de 30.06.2020, societatea datorează la bugetul de stat, **la 30.06.2020, o TVA de plată în sumă de x lei**, față de TVA de recuperat evidențiată de către societatea x SRL în contabilitate și decontul de TVA, la data de 30.06.2020, în sumă de x lei.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu mai înregistrează nici la data de 30.06.2020 și nici la data de 30.09.2020 o TVA de recuperat, ci înregistrează către bugetul de stat o TVA de plată, fapt pentru care, în ceea ce privește TVA solicitată la rambursare de către societate prin decontul de TVA aferent lunii septembrie 2020, în sumă de x

lei, nu sunt îndeplinite condițiile de rambursare, fiind aplicabile prevederile art. 299 și ale art. 307 din Legea 227/2015 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art.303 - Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316

(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform [art. 316](#), care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la [art. 323](#).

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului. Prin excepție, diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, nu se adaugă la suma negativă rezultată în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la [art. 323](#), din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele fiscale prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (4), nu se preiau în decontul de taxă:

a) sumele reprezentând TVA care nu sunt considerate restante conform art. 157 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, sau potrivit altor legi. Sumele care devin ulterior restante se cuprind în decontul perioadei fiscale în care intervine această situație;

b) sumele reprezentând taxa cumulată de plată cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală potrivit prevederilor Legii nr. 85/2014, cu modificările și completările ulterioare.

(6) Prin decontul de taxă prevăzut la [art. 323](#), persoanele impozabile

trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă regularizările de taxă, și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulate, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulate este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(7) Persoanele impozabile, înregistrate conform [art. 316](#), pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare. Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de legislația în domeniu nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin corectarea decontului perioadei fiscale anterioare.

(8) Persoanele impozabile pot renunța la cererea de rambursare pe baza unei notificări depuse la autoritățile fiscale, urmând să preia soldul sumei negative solicitat la rambursare în decontul aferent perioadei fiscale următoare depunerii notificării. **Persoanele impozabile pot notifica organul fiscal în vederea renunțării la cererea de rambursare până la data comunicării deciziei de rambursare sau a deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, după caz.**

Prin urmare, potrivit prevederilor legale citate mai sus, în situația în care, urmare operațiunilor constând în achiziții de bunuri și servicii, respectiv operațiuni taxabile, efectuate într-o perioadă fiscală de o persoană impozabilă, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit sumă negativă a TVA, persoana impozabilă are obligația să efectueze regularizările, reglementate de legea fiscală, prin decontul de TVA.

Totodată, se reține că suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, **dacă nu s-a solicitat a fi rambursat**, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA pot solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de TVA, în această situație decontul fiind și cerere de

rambursare, însă dacă persoana impozabilă a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA, atunci această taxă nu se mai reportează în perioada fiscală următoare.

De asemenea, se reține că persoanele impozabile pot notifica organul fiscal în vederea renunțării la cererea de rambursare până la data comunicării deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.x, prezentate detaliat la capitolul II.B din prezenta decizie și expuse la situația de fapt în cauză, se rețin următoarele aspecte:

Prin Avizul de inspecție fiscală nr. x/**08.10.2020**, contestatara a fost înștiințată că va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale ce vizează taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2014 - 30.06.2020, inspecție finalizată prin emiterea Deciziei de impunere nr. x, prin care a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de **x lei**.

În data de **26.10.2020**, prin Decontul de TVA aferent lunii septembrie 2020 înregistrat sub nr.x, societatea a solicitat la rambursare TVA în sumă de 29.459 lei, rambursarea efectuându-se cu control anticipat.

Se reține că, **taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare în sumă de x lei, provine din TVA de recuperat în sumă de x lei existent în sold la data de 30.06.2020**, respectiv TVA de recuperat în sumă de lei **din perioada 01.07.2020-30.09.2020**.

Or, **taxa pe valoarea adăugată existentă în sold la data de 30.06.2020, solicitată la rambursare în sumă de x lei, a făcut obiectul inspecției fiscale finalizate prin emiterea Deciziei de impunere nr. x/29.01.2021**.

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că **societatea contestatară nu a respectat prevederile art.303 alin.8 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, de a notifica organul fiscal în vederea renunțării la cererea de rambursare până la data comunicării deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, în condițiile în care la data depunerii decontului de TVA cu opțiune de rambursare, respectiv 26.10.2020, știa că va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale ce vizează perioada 01.10.2014 – 30.06.2020 pentru taxa pe valoarea adăugată, perioadă ce cuprinde și TVA solicitată la rambursare.

Modalitatea în care un contribuabil trebuie să completeze formularul cod 300 vizând decontul de taxă pe valoarea adăugată a fost reglementată de

Ordinul nr. 591 din 27 ianuarie 2017 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată"

„ART. 1

Se aprobă modelul și conținutul formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", cod MFP: 14.13.01.02, prevăzut în anexa nr. 1.

ART. 2

Formularul prevăzut la art. 1 se completează și se depune conform instrucțiunilor de completare prevăzute în anexa nr. 2.

Anexa nr. 2

INSTRUCȚIUNI

*de completare a formularului (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată“
Formularul (300) „Decont de taxă pe valoarea adăugată“ se completează de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal.*

(...)Completarea formularului se face astfel:

Anexa 2

Instrucțiuni de completare a formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată"

„Decont de taxă pe valoarea adăugată”, care precizează:

(...)Secțiunea „Regularizări conform art. 303 din Codul fiscal

“Rândul 37 - se preia suma prevăzută la rd. 43 din decontul perioadei precedente celei de raportare, din care se scad sumele achitate până la data depunerii decontului. Pentru primul decont de taxă pe valoarea adăugată, deus după publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a prezentelor instrucțiuni, se preia suma prevăzută la rd. 41 din decontul perioadei precedente, din care se scad sumele achitate.

Prin excepție:

– în primul decont de taxă deus la organul fiscal după data aprobării unei înlesniri la plată nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată, pentru care a fost aprobată înlesnirea la plată;

– în primul decont de taxă deus la organul fiscal după data înscrierii organului fiscal la masa credală, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare, nu se preia, din decontul perioadei fiscale anterioare, taxa cumulată de plată cu care organul fiscal s-a înscris la masa credală.

În cazul fuziunii, persoana impozabilă care preia patrimoniul altor persoane impozabile preia și soldul taxei de plată către bugetul de stat al persoanei impozabile dizolvate.

În cazul divizării, persoanele impozabile care preiau patrimoniul unei persoane impozabile divizate preiau, proporțional cu cotele alocate din patrimoniul persoanei impozabile divizate, soldul taxei de plată către bugetul de stat al persoanei impozabile divizate.

Rândul 38 - se preia suma reprezentând diferența de TVA de plată stabilită de organele de inspecție fiscală prin decizie comunicată persoanei impozabile, dar nestinsă până la data depunerii decontului de TVA.

Nu se preiau sumele neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului, din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii, în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în care a încetat suspendarea executării deciziei.

Rândul 40 - se preia suma prevăzută la rd. 44 din decontul perioadei precedente celei de raportare, pentru care nu s-a solicitat rambursarea, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul anterior. Pentru primul decont de taxă pe valoarea adăugată, depus după publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a prezentelor instrucțiuni, se preia suma prevăzută la rd. 42 din decontul perioadei precedente, pentru care nu s-a solicitat rambursarea.

Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de legislația în domeniu nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin corectarea decontului perioadei fiscale anterioare.

În cazul fuziunii, persoana impozabilă care preia patrimoniul altor persoane impozabile preia și soldul sumei negative a taxei, pentru care persoana impozabilă dizolvată nu a solicitat rambursarea sau eventualul drept de rambursare rezultat din soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă cu opțiune de rambursare depuse de persoanele impozabile dizolvate și nesoluționate până la data fuziunii.

În cazul divizării, persoanele impozabile care preiau patrimoniul unei persoane impozabile divizate preiau, proporțional cu cotele alocate din patrimoniul persoanei impozabile divizate și soldul sumei negative a taxei, pentru care persoana impozabilă divizată nu a solicitat rambursarea sau eventualul drept de rambursare rezultat din soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă cu opțiune de rambursare depuse de persoanele impozabile divizate și nesoluționate până la data divizării.

Rândul 41 - se preia suma reprezentând diferența negativă de TVA stabilită de organele de inspecție fiscală prin decizie comunicată persoanei impozabile până la data depunerii decontului de TVA.

Nu se preiau diferențele negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii a căror executare a fost suspendată de instanțele de judecată, potrivit legii în perioadele în care este suspendată executarea deciziei. Aceste sume se cuprind în decontul perioadei fiscale în

care a încetat suspendarea executării deciziei, în vederea determinării sumei negative a taxei, cumulată.”

Având în vedere faptul că **societatea contestatară nu a notificat organul fiscal de renunțare la cererea de rambursare până la data comunicării deciziei de impunere**, în vederea cunoașterii rezultatului inspecției fiscale, astfel că la data de 30.06.2020, societatea nu mai înregistrează taxa pe valoarea adăugată de recuperat, ci taxa pe valoarea adăugată de plată.

Prin urmare, reiese că taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare prin Decontul de TVA aferent lunii septembrie 2020, în sumă de 29.459 lei, nu mai îndeplinește condițiile de rambursare prevăzute de Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la susținerea societății cu privire la faptul că suma a fost impusa de doua ori, atat la nivelul Deciziei de impunere nr. x (avand ca obiectiv inspectia fiscala partiala privind TVA pentru perioada 01.10.2014-30.06.2020), cât și prin Decizia de impunere nr. x (aferenta perioadei 01.07.2020-30.09.2020, avand ca obiectiv solutionarea decontul de TVA cu optiune de rambursare, depus pentru luna septembrie 2020), aceasta **nu poate fi reținută în soluționarea cauzei** având în vedere că organele de inspecție fiscală au respins rambursarea sumei solicitată la rambursare pe motiv ca societatea nu înregistrează la acea data aceasta suma ca TVA de recuperat, ci datorează la bugetul de stat TVA de plata, atat 01.07.2020, cât și la data de 30.09.2020, data depunerii decontului de TVA cu optiune de rambursare.

Astfel, se reține că suma solicitată la rambursare nu îndeplinește condițiile de rambursare TVA nici la data de 30.06.2020 și nici la data de 30.09.2020, întrucât urmare inspecției fiscale efectuate până la data de 30.06.2020, fata de TVA de recuperat declarată, echipa de inspectie fiscala a stabilit suplimentarde plată TVA în sumă de x lei, potrivit Deciziei de impunere nr. F-TM 39/29.01.2021 (avand ca obiectiv inspectia fiscala partiala privind TVA pentru perioada 01.10.2014-30.06.2020).

Se reține că, **x SRL a contestat în parte Decizia de impunere nr.x/29.01.2021, pentru suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată**, exercitându-și calea administrativă de atac, prevăzută de art.205 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere că, prin prezenta decizie, organele de soluționare contestații au dispus:

- Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.x, pentru suma de x lei

reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

- Respingerea ca neîntemeiată a contestației împotriva Deciziei de impunere nr.x, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.rezultă că societatea datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, astfel suma de x lei nu îndeplinește condiții de rambursare.

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aflată în sold la data de 30.06.2020, motiv pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de x SRL împotriva Deciziei de impunere nr. x/29.01.2020 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SRL împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/29.01.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.01.2021, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei;**

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/29.01.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.01.2021, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/29.01.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/29.01.2021 , **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni, pentru

același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul x, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL