



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Bd. Gheorghe Lazăr nr.9 B
300081 Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax : +0256 499 332

DECIZIE nr. 2422/771/09.09.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL** înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.X/13.06.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1 prin adresa nr.X/13.06.2014, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara sub nr.X/13.06.2014, asupra contestației formulate prin avocat de **SC X SRL**, cu sediul social în localitatea X, str.X, nr.X, Cam.X, jud. X, cod de înregistrare fiscală RO X, ORC X, prin împuternicit avocat X, Societatea Civilă de Avocați X, str. X, nr.X, ap.X, jud. X.

SC X SRL, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/30.04.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.04.2014, pentru suma totală de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data comunicării actelor administrativ fiscale prin remitere sub semnătura contribuabilului în data de 05.05.2014 (adresa nr.X/30.04.2014 anexată la dosarul cauzei) și înregistrarea contestației la A.J.F.P. Timiș în data de 04.06.2014, potrivit ștampilei aplicată pe originalul contestației.

Contestația este autentificată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal împuternicit avocat X, care a depus în acest sens împuternicirea avocațială în original.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. Prin contestația formulată **SC X SRL** se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/30.04.2014, a Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.04.2014, prin care solicită admiterea contestației, și pe cale de consecință anularea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată cu titlu de taxa pe valoarea adăugată pentru suma de X lei, invocând următoarele:

Prezentarea pe scurt a activității societății

SC X SRL este o companie înregistrată în România înființată în anul 2008, al cărei obiect principal de activitate este cod CALN 4110, Dezvoltare (promovare) imobiliară.

Contestatoarea arată că, în primăvara anului 2008, Societatea X a intrat într-un precontract de vânzare-cumpărare al unui proiect imobiliar, pentru care a achitat un avans.

Astfel, în data de 03.03.2008, Societatea X înregistrează în contabilitate factura nr. X emisă de către furnizorul X SRL și care reprezintă un avans aferent achiziționării unui teren situat în localitatea X, str. X, conform Precontractului pentru achiziționare de teren, a Actului de cesiune și a Primului Act Adițional la Precontractul pentru achiziționare a terenului.

Ulterior, în anul 2009, din cauza unor complicații a actelor tehnice aferente Planului Urbanistic Zonal, părțile semnatare ale precontractului au decis rezilierea acestuia, conform actului adițional de reziliere anexat prezentei, și încheierea unui alt contract, de data aceasta un contract de vânzare cumpărare asupra unui alt teren.

Astfel, conform facturii X/05.05.2009 se stornează integral facturile de avans ca urmare a încheierii actului adițional și se facturează o nouă sumă, aferentă Contractului de vânzare-cumpărare teren autentificat de către Biroul Notarilor Publici X nr. X/05.05.2009, valoarea terenului achiziționat fiind de X lei + TVA X lei.

Contestatoarea menționează că, în perioada 01.02.2008 - 31.12.2013 societatea efectuează achiziții de servicii care sunt destinate realizării de operațiuni taxabile (ex. taxe notariale aferente achiziționării terenului, servicii de consultanță juridică, servicii de consultanță referitoare la evaluarea terenului și fezabilitate, servicii de contabilitate).

În data de 17.12.2013, societatea închiriază terenul achiziționat în anul 2009 și emite factura de închiriere nr. X/17.12.2013 în sumă de X lei + TVA X lei.

Prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, înregistrat cu nr. X la Administrația Finanțelor Publice Timișoara, societatea solicită rambursarea soldului sumei negative de TVA, respectiv X lei.

Poziția netă de TVA

Contestatoarea arată că, urmarea achizițiilor locale efectuate în perioada 01.02.2008 - 31.12.2013 pentru care TVA a fost plătită din punct de vedere comercial către furnizorii interni, SC X SRL s-a aflat pe tot parcursul acestei perioade în poziție de rambursare de TVA.

Astfel că, societatea a solicitat în baza art. 147³ alin. (6) din Codul fiscal rambursarea TVA înregistrată în perioada 01.02.2008 - 31.12.2013, respectiv rambursarea sumei negative de TVA în valoare de X lei, prin decontul aferent lunii decembrie 2013.

Cererea de rambursare a TVA solicitată prin decontul menționat a făcut obiectului controlului fiscal ale cărui concluzii le contestă prin contestația formulată.

Astfel, în baza ordinului de serviciu nr. X/03.04.2014, Direcția Generală a Finanțelor Publice a jud.Timiș - Administrația Finanțelor Publice Timișoara a dispus începerea unei inspecții fiscale referitoare la TVA, iar urmare a verificărilor efectuate de organele de inspecție a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.X/30.04.2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.X/30.04.2014, prin care a fost respins integral TVA-ul solicitat la rambursare de societate în sumă de X lei.

Aspecte juridice și procedurale

Contestatoarea consideră că organele de control au procedat eronat atunci când au respins suma integrală a TVA-ul solicitat la rambursare pentru motivele pe care le va detalia în cele ce urmează:

1. Factura X/2008

Contestatoarea arată că factura de mai sus, a fost emisă de furnizorul X SRL, în baza precontractului încheiat de societate și furnizor, cu titlul de avans la activitatea comercială de achiziționare a unui proiect imobiliar, în valoare totală de X euro, așa cum reiese și din documentele anexate.

Operațiunea comercială și fiscală din anul 2008, aferentă plății facturii a reprezentat startul dreptului societății de a solicita rambursarea TVA.

Contestatoarea arată că inspectorii fiscali, au considerat că solicitările de rambursare TVA pentru operațiunile fiscale din anul 2008 sunt prescrise, fiind împlinit termenul de 5 ani.

Contestatoarea susține că această constatare, însă, este greșită, deoarece opțiunea de rambursare a soldului sumei negative de TVA s-a exercitat prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, perioadă care în conformitate cu art. 135 din O.G. nr.92/2003 se află în cadrul perioadei de prescripție.

În acest sens, contestatoarea indică dispozițiile art. 135 Prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea:

„ Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire. ”

Contestatoarea consemnează că potrivit art 135, de mai sus, termenul de prescripție a dreptului societății de a solicita restituirea creanțelor fiscale, a început la data de 1 ianuarie 2009, ceea ce înseamnă că cei cinci ani expiră la 31 decembrie 2013.

Astfel, contestatoarea subliniază că opțiunea de rambursare a soldului sumei negative de TVA s-a exercitat prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, perioadă care în conformitate cu art. 135 din O.G. nr.92/2003 se află în cadrul perioadei de prescripție.

De asemenea, subliniază că și Codul fiscal arată în mod clar la art 147¹ că TVA-ul aferent achizițiilor se poate deduce pe o perioada de cel mult 5 ani, perioadă (de 5 ani) care începe de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

Art 147¹ alin (2): În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

Cu alte cuvinte, societatea precizează că a considerat că este mai prudent să ceară la rambursat TVA-ul din amonte, aferent achiziției terenului și a celorlalte operațiuni (ex. taxe notariale aferente achiziționării terenului, servicii de consultanță juridică, servicii de consultanță referitoare la evaluarea terenului și fezabilitate, servicii de contabilitate) doar în momentul în care a început să genereze și venituri în contrapartidă, respectiv, în termeni de TVA, a început să deruleze operațiuni taxabile pentru care, în temeiul art 145, are drept de deducere.

2. Factura nr. X/05.05.2009

Contestatoarea arată că, organele de control nu au luat în considerare suma aferentă poziției 3 de pe această factură, și anume „Vânzare teren str. X, X mp, CF X în valoare de X plus TVA X și nici operațiunea prealabilă, cea de stornare a facturii X/2008, respectiv operațiunea de stornare a TVA.

Contestatoarea susține că modalitatea prin care inspectorii au asimilat suma de

mai sus operațiunii din anul 2008, și anume achitare avans conform precontract, este eronată, prezentând atât precontractul care are ca obiect: „ În conformitate cu termenii din Anteprecontractul de vânzare-cumpărare menționat mai sus, având în vedere valoarea totală în RON, echivalentul a X EUR („ Prețul de achiziție ”), + TVA aferent, Vânzătorul a acceptat să vândă Cumpărătorului drepturile sale în și asupra parcelelor de Teren cu suprafața totală de X m², situată în X, Str. X, (X N și X1 E), jud. X, înscrise în Cartea Funciară X sub numerele: CF nr. X având număr cadastral X; X; X; X; X; X; X; X; X; X; X; X; X; X; X; X („Terenul)”, cât și contractul de vânzare cumpărare al terenului în suprafață de X mp, înscris în CF X, operațiune finalizată comercial și fiscal prin facturarea sumei de X plus TVA X.

Contestatoarea arată că, inspectorii nu au luat în considerare faptul că operațiunea comercială, din anul 2008 a fost anulată, prin consimțământul părților, prin încheierea actului adițional de reziliere a precontractului.

De asemenea, arată că, și dacă, prin absurd, ar fi luat în considerare cele afirmate de inspectorii fiscali, cu privire la prescrierea dreptului său de a solicita TVA pentru factura din anul 2008, nu înțelege de ce a fost ignorată operațiunea care a dat naștere dreptului său de a solicita rambursarea TVA prin emiterea facturii fiscale nr. X/05.05.2009 de către vânzătorul imobilului, societatea X SRL.

Contestatoarea susține că eroarea inspectorilor fiscali este că aceștia consideră că operațiunea ce a dat naștere dreptului de a solicita rambursarea TVA pentru anul 2009 este achitarea avansului aferent precontractului încheiat cu societatea X SRL, în anul 2008, și nu achitarea prețului contractual aferent operațiunii de vânzare - cumpărare a unui alt teren, conform contractului notarial din anul 2009.

Astfel, contestatoarea consideră neîntemeiată și nelegală măsura prin care organele de control nu permit deducerea TVA, în valoare totală de X lei conform decontului de TVA înregistrat pentru luna decembrie 2013.

Totodată, contestatoarea arată că, în primul rând organele de inspecție fiscală efectuează controlul pentru perioada 01.01.2009-31.12.2013, deși opțiunea de rambursare a soldului sumei negative de TVA s-a exercitat prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, perioadă care în conformitate cu art. 135 din O.G. nr.92/2003 se află în cadrul perioadei de prescripție.

Astfel, indică, faptul că nu este corectă încadrarea legală din Decizia de impunere, întrucât art. 131 din H.G. nr. 1050/2004 se referă la altă situație, inspectorii fiscali iterând în decizie doar în mod parțial dispozițiile legale.

Mai departe, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală constată că din soldul contului 4424 TVA de rambursat la 31.12.2013 de X lei, X lei este aferent perioadei de până la 31.12.2008, fără să țină cont de faptul că acest sold conține TVA-ul aferent facturii de avans în sumă de X lei, sumă care a fost integral stornată prin factura nr.X/05.05.2009.

Astfel, rezultă că suma care ar face obiectul discuției referitoare la presupusa prescripție invocată de inspectorii fiscali este în fapt X lei (X lei-X lei).

3. Valabilitatea contractului de închiriere a terenului proprietatea societății

Contestatoarea menționează de asemenea că inspectorii fiscali, consideră că acest contract, în opinia lor, nu ar fi valid, întrucât părțile nu și-au respectat obligațiile contractuale, și în acest sens invocă dispozițiile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, și care prevede că "orice persoană are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile".

Societatea consideră nu a încălcat prevederile art. 145 alin.(2) lit.a), întrucât toate operațiunile pe care le-a desfășurat de la înființare și până în prezent sunt

destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, contestatoarea susține că motivul de fapt invocat de organele de inspecție fiscală conform căruia „operațiunea de închiriere a terenului nu se confirmă” este lapidar, generic și incorect, întrucât inspectorii fiscali nu au atribuții de verificare a îndeplinirii unui contract privat, respectiv a îndeplinirii clauzelor contractuale, aceste aspecte fiind eminamente de natură comercială, putând sau nu face obiectul unui litigiu între părți, neputându-se admite o imixtiune de aceasta natură a unui organ al statului, imixtiune care nu poate fi susținută cu niciun suport legal.

Totodată, contestatoarea menționează că, pentru a înlătura din neliniștea inspectorilor fiscali în ceea ce privește ”valabilitatea” contractului comercial între părți, chiriașul terenului a optat pentru această operațiune în scopul depozitării pe acesta a unor utilaje grele de tip buldoexcavator și tamburi cu cabluri industriale, ce nu necesită adăpost în clădiri sau alte amenajări speciale.

Contestatoarea menționează că, nu a fost efectuată o verificare la fața locului procedurală, inspectorii fiscali neprezentând un proces verbal de verificare la fața locului, și nici un reprezentant al vreuneia dintre părțile contractante nefiind solicitate pentru a prezenta imobilul sau nefiindu-le solicitate detalii în acest sens.

Se precizează de asemenea că, societatea a încheiat un contract de închiriere pe care l-a înregistrat conform prevederilor legale la AFP Timiș sub nr. X/10.01.2014 și a emis factura nr.X prin care înregistrează venituri, respectiv colectează TVA, realizând astfel operațiuni taxabile în sensul art. 145 alin. (2) din Legea nr.571/2003.

Contestatoarea susține că au fost îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei prevăzute de art. 146 din Legea nr.571/2003, care indică:

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile 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;

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare 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. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94

Inlercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) împotriva Statului Belgian. În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea (Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești.

(7) Justificarea intenției persoanei impozabile de a realiza operațiuni cu drept de deducere în cazul livrării de bunuri imobile care nu mai îndeplinesc condițiile de a fi considerate noi în sensul art. 141 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal și al închirierii de bunuri imobile, anterior momentului livrării/închirierii acestora, se realizează prin depunerea notificărilor prevăzute în anexa nr.1 sau, după caz, în anexa nr. 2 la prezentele norme, în vederea exercitării opțiunii de taxare a operațiunilor respective în conformitate cu art. 141 alin. (3) din Codul fiscal, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și EA. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. Organele de inspecție fiscală vor permite în timpul desfășurării controlului depunerea acestor notificări. "

Contestatoarea consideră relevante de asemenea deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile INZO - C110/1994 și GHENT COAL TERMINAL NV - C37/1995, precum și a cazului recent publicat C-257/11, Gran Via Moinești.

Astfel, în cazul INZO Curtea Europeană de Justiție decide ca un TVA aferent unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată este deductibil chiar în condițiile în care activitatea proiectată nu mai este desfășurată.

În cazul GHENT, Curtea Europeană de Justiție hotărăște că Art. 17 al Directivei a 6-a, echivalentul Art. 145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare să deducă TVA aferentă unor lucrări de investiții efectuate cu intenția de a desfășura operațiuni taxabile. Dreptul de deducere obținut ramane valabil chiar și în situația în care investiția este desființată din motive independente de voința persoanei impozabile respective.

În cazul C-257/11 (Gran Via Moinești, CEJ a considerat că o societate care a achiziționat o suprafață de teren și construcții edificate pe aceasta din urmă, în vederea demolării acestor construcții și a realizării unui complex rezidențial pe suprafața de teren respectivă, are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării construcțiilor menționate.

Contestatoarea precizează că, pe această bază, consideră că jurisprudența europeană admite deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor efectuate doar pe baza intenției persoanei impozabile de a desfășura activități economice care dau naștere unor operațiuni taxabile, atâta timp cât nu se poate dovedi reaua credința a persoanei respective.

De asemenea, consideră că societatea îndeplinește aceste criterii, respectiv a demonstrat că societatea a avut intenția să desfășoare operațiuni taxabile la momentul angajării costurilor și, mai mult decât atât, și-a demonstrat buna credință.

În concluzie, consideră că organele de control au procedat în mod eronat la stabilirea debitului reprezentând TVA suplimentar în sumă de X lei, ținând cont de faptul că societatea a îndeplinit toate condițiile legale de deductibilitate integrală TVA-ului solicitat la rambursare.

Pe cale de consecință, și față de argumentele expuse mai sus, contestatoarea

solicită admiterea contestației în sensul arătat, anularea Deciziei de impunere nr. X/30.04.2014 privind obligațiile fiscale de plată cu titlu de taxa pe valoare adăugată, și pe cale de consecință să constate că societatea are dreptul la rambursarea TVA de X lei.

În susținerea cauzei, contestatoarea depune:

- Anexa 1- copie după decizia de impunere nr. X/30.04.2014,
- Anexa 2- copie după Raportul de inspecție fiscală nr. X/30.04.2014,
- Anexa 3 - împuternicirea avocațială nr.X înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Timișoara cu nr.X/24.04.2008,
- Factura X/2009,
- Factura X/200,
- Precontract și actele subsecvente,
- Contract de vânzare cumpărare pentru teren,
- Declarația de înregistrare a contractelor de locațiune,
- Contractul de închiriere,
- Factura de închiriere,
- D300- decontul de TVA pentru luna decembrie 2013,
- Notificarea privind opțiunea de taxare.

II. Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat la **SC X SRL** inspecția fiscală privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2013, urmare a depunerii de către societate a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, înregistrat sub nr.X/21.01.2014, prin care s-a solicitat la rambursare pentru trimestrul IV 2013, suma totală de X lei, cu control anticipat.

Societatea nu a mai fost verificată din punct de vedere fiscal.

Perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală: 04.04.2014 – 09.04.2014.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X/30.04.2014, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/30.04.2014, prin care s-a stabilit pentru perioada 01.01.2009 -31.12.2013 diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, ceea ce a condus la respingerea a TVA în sumă de X lei solicitată la rambursare prin decontul cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.X/21.01.2014.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr. X/30.04.2014, în perioada supusă verificării societatea are ca obiect principal de activitate - DEZVOLTARE IMOBILIARA cod CAEN 4110. Societatea este înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de 20.02.2008, prin opțiune.

Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală consemnează următoarele:

În vederea începerii activității SC X SRL a cumpărat un teren, în suprafața de X metri pătrați situat în X str. X înregistrată în Cartea Funciara sub nr. X a cărei achiziție s-a finalizat în data de 05.05.2009, la prețul de X euro (X lei).

În data de 17.12.2013 SC X SRL încheie contractul de închiriere cu SC X SRL cu sediul în X str. X nr. X, sc. X, ap. X, prin care închiriază întreaga suprafață de teren în vederea depozitării de utilaje de construcții și materiale electrice, la prețul de X euro pe an, durata contractului fiind de 12 luni cu începere de la data semnării contractului, putând fi reziliat unilateral cu cel puțin 30 de zile înainte.

Organele de inspecție fiscală consemnează că până la data de 17.12.2013, SC X SRL nu a realizat venituri. În luna decembrie 2013 SC X SRL a realizat venituri de X

lei cu TVA aferentă de X lei, constând în chirie. Din veniturile realizate suma de X lei a fost înregistrată în contul 706, iar diferența de X lei a fost înregistrată în contul 472, fiind aferentă anului 2014.

Tododată, organele de inspecție fiscală consemnează că, potrivit Contractul de închiriere la capitolul IV „Obligațiile părților” se prevăd următoarele:

„4.1 .Proprietarul are următoarele obligații:

- a) Să predea chiriașului imobilul liber de sarcini;
- b) Să ia masuri pentru curățirea îngrădirea terenului și asigurarea unui acces auto pe acest teren;
- c) Să nu împiedice chiriașul în desfășurarea activității acestuia.

4.2. Chiriașul are următoarele obligații:

- a) Să plătească chiria la timp și în cuantumul din contract;
- b) Să asigure curățenia și igienizarea în interiorul imobilului și la părțile de folosință comună pe toată durata contractului;
- c) Să predea proprietarului la mutare imobilul în stare de folosință și curățenie;
- d) Chiriașul va suporta toate cheltuielile aferente folosinței imobilului (curent, apa, etc.);
- e) Investițiile suplimentare aduse de chiriaș în incinta spațiului comercial vor fi considerate cheltuieli voluptorii și nu se vor deconta la expirarea contractului, decât numai dacă s-au făcut de comun acord;
- f) Este stabilit ca toate investițiile și îmbunătățirile efectuate de chiriaș pe proprietate, incluzând construcția gardului, structura și infrastructura va rămâne pe proprietate la terminarea contractului și vor aparține proprietarului."

Conform art. 94 alin. (2) lit. g) din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală în data de 23.04.2014 s-a deplasat la adresa unde se află imobilul (terenul) care face obiectul închirierii, constatând următoarele:

- terenul nu se află pe strada X, fiind undeva în spatele terenurilor care se află pe strada Armoniei, pe partea dreaptă a străzii, în direcția de mers dinspre Calea X spre Calea X, fiind un teren fără construcții;
- terenul în cauză nu a putut fi localizat cu exactitate întrucât nu este îngrădit;
- pe parcela de teren în cauză și pe parcelele învecinate nu se desfășoară nici un fel de activitate;
- parcela de teren în cauză (și parcelele învecinate) este acoperită cu vegetație;
- parcela de teren în cauză nu are acces stradal și nu este racordată la rețeaua de utilități (energie electrică, apă, canal, etc).

Organele de inspecție fiscală au constatat astfel că, până la data de 23.04.2014 nici una din părți nu și-a îndeplinit obligațiile contractuale ce le reveneau.

De asemenea, s-a constatat că până la data de 23.04.2014 nu s-au efectuat amenajări ale terenului care ar înlesni desfășurarea unei activități pe acest teren, că de la data întocmirii contractului de închiriere nu s-a desfășurat nici un fel de activitate.

În susținerea celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală anexează un număr de nouă fotografii de la fața locului din data de 23.04.2014.

Din consultarea bazei de date FISCNET la data de 29.04.2014, organele de inspecție fiscală consemnează că SC X SRL nu are declarate puncte de lucru și cu atât mai mult nu are declarat punct de lucru la adresa respectivă, deși avea această obligație în termen de 30 de zile conform art. 77 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, din consultarea bazei de date FISCNET, conform bilanțului depus de SC X SRL s-a constatat că la 31.12.2012 SC X SRL nu deține stocuri de materiale, iar mijloacele fixe deținute au o valoare mică, respectiv X lei, putându-se pune astfel întrebarea dacă este necesară închirierea.

Având în vedere cele constatate și faptul că rezilierea contractului poate avea loc unilateral printr-o simplă notificare cu 30 de zile înainte, organele de inspecție fiscală concluzionează că operațiunea de închiriere nu se confirmă, neputându-se realiza datorită condițiilor improprie (terenul nu este îngrădit, lipsa acces, lipsa clădiri care să asigure adăpostirea bunurilor depozitate împotriva intemperiilor, lipsa unei platforme betonate, lipsa utilității), utilajele de construcții și materialele electrice nu pot fi depozitate în astfel de condiții.

Analiza TVA deductibilă

Referitor la TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală consemnează următoarele:

În perioada supusă verificării, TVA deductibilă înregistrată de societate provine din TVA aferentă cheltuielilor cu servicii juridice, servicii de contabilitate, servicii de evaluare. TVA deductibilă înregistrată de societate este de X lei. (anexa 1)

Justificarea dreptului de deducere a TVA s-a efectuat cu documentele prevăzute la art 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 46 (1) din H.G. nr.44/2004, actualizată.

Justificarea prestărilor de servicii s-a efectuat în conformitate cu art. 134¹ alin. (4) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 145 alin. (1) din aceeași lege.

Urmare a verificărilor efectuate, au fost constatate următoarele deficiențe:

Organele de inspecție fiscală consemnează că în perioada 01.01.2009 - 30.11.2013 SC X SRL nu a realizat venituri, astfel cheltuielile efectuate și TVA aferentă sunt nedeductibile.

Toate cheltuielile efectuate în această perioadă au fost înregistrate în conturile de cheltuieli, acesta fiind și motivul pentru care societatea a înregistrat pierderi în fiecare an, pierderea cumulată la data de 31.12.2013 fiind de X lei, ponderea fiind cheltuielile financiare cu dobânzile și diferențele de curs valutar..

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.01.2009 - 31.12.2013 SC X SRL a dedus TVA aferentă cheltuielilor cu servicii juridice, servicii de contabilitate, servicii de evaluare, care nu sunt aferente operațiunilor sale taxabile, fiind încălcate prevederile art. 145 alin.(2) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Prin urmare, au stabilit că TVA dedusă de societate în perioada 01.01.2009-31.12.2013 în sumă de X lei, va fi respinsă la rambursare.

Recapitulație privind TVA deductibilă pentru perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2009 -31.12.2013 pentru care s-au depus decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr. X/21.01.2014:

-TVA deductibilă stabilită de societate:	X lei
Din care TVA taxare inversă	0 lei
-TVA deductibilă stabilită de control:	0 lei
- Diferențe TVA nedeductibilă	X lei

Analiza TVA colectată

Referitor la TVA colectată, au fost constatate următoarele:

În perioada 01.01.2009-30.11.2013 societatea nu a obținut venituri.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, așa cum au arătat anterior, în luna decembrie 2013 SC X SRL a realizat venituri de X lei cu TVA aferentă de X lei, constând în chirie. Din veniturile realizate, suma de X lei a fost înregistrată în contul 706, iar diferența de X lei a fost înregistrată în contul 472, fiind aferentă anului 2014, dar operațiunea respectivă de închiriere nu este reală.

Recapitulație privind TVA colectată pentru perioada supusă inspecției fiscale,

respectiv 01.01.2009-31.12.2013 pentru care s-a depus decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr. X/21.01.2014

-TVA colectată stabilită de societate:	X lei
Din care TVA taxare inversă	0 lei
-TVA colectată stabilită de control:	X lei

Analiza TVA de rambursat

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Soldul contului 4424 "TVA de recuperat" din evidența contabilă a societății, respectiv bilanța de verificare la 31.12.2013 este în sumă de X lei și reprezintă soldul sumei negative a TVA solicitată la rambursare pentru perioada 01.02.2008 -31.12.2013 și care corespunde cu suma înscrisă în fișa de evidență pe plătitor.

Din soldul ct. 4424 TVA de rambursat la 31.12.2013 de X lei, X lei reprezintă sold la data de 31.12.2008, care la data solicitării spre rambursare se afla în afara termenului de prescripție.

Din analiza soldului contului TVA de rambursat organele de inspecție fiscală au constatat că soldul de X lei este mai vechi de cinci ani, respectiv este aferent perioadei de până la 31.12.2008.

Totodată, organele de inspecție fiscală consemnează faptul că, dreptul 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.

Astfel, potrivit art 23 alin (1), (2), art 24 și art. 91 alin (1), (2) din Codul de procedură fiscală, perioada de până la 31.12.2008, se afla în afara termenului de prescripție de 5 ani.

De asemenea, s-a constatat că TVA de rambursat în sumă de X lei, pe parcursul celor cinci ani fiscali (2009, 2010, 2011, 2012 și 2013) nu a fost solicitat la rambursare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru suma de X lei, societatea a pierdut dreptul la rambursare.

Astfel, organele de inspecție fiscală precizează că în conformitate cu art. 135 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 147¹ alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea avea dreptul de a solicita rambursare pe o perioadă de cinci ani.

Recapitulație TVA de rambursat pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2013 cu control anticipat:

-TVA solicitată la rambursare	X lei
-TVA respinsă la rambursare	X lei
-TVA propusă spre rambursare	0 lei

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

SC X SRL a făcut obiectul inspecției fiscale privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2013, urmare a depunerii de către societate a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, înregistrat sub nr.X/21.01.2014, prin care a solicitat la rambursare pentru trimestrul IV 2013, suma totală de X lei (cu control anticipat).

Potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.04.2014, suma de X lei reprezintă soldul sumei negative a TVA solicitată la rambursare pentru perioada 01.02.2008 – 31.12.2013, având în componență:

- suma de X lei reprezentând TVA existentă în sold la data de 31.12.2008,
 - suma de X lei reprezentând TVA aferentă perioadei 01.01.2009 - 31.12.2013.
- Perioada verificată: 01.01.2009 - 31.12.2013.
Societatea nu a mai fost verificată din punct de vedere fiscal.

1. Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, existentă în sold la data de 31.12.2008,

cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, existentă în sold la data de 31.12.2008, în condițiile în care aceasta nu a fost solicitată la rambursare în cadrul termenului legal de prescripție de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire, respectiv în condițiile în care inspecția fiscală se efectuează în interiorul perioadei de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

În fapt, SC X SRL, prin depunerea decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, înregistrat la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr.X/21.01.2014, solicitată la rambursare pentru trimestrul IV 2013, suma totală de X lei.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că soldul contului 4424 "TVA de recuperat" din evidența contabilă a societății, respectiv balanța de verificare la 31.12.2013 este în sumă de X lei și reprezintă soldul sumei negative a TVA solicitată la rambursare pentru perioada 01.02.2008 -31.12.2013 și care corespunde cu suma înscrisă în fișa de evidență pe plătitor.

Din TVA solicitată la rambursare prin decontul de TVA mai sus menționat, în sumă de X lei, suma de X lei reprezintă TVA aflată în sold la data de 31.12.2008, care la data solicitării spre rambursare se afla în afara termenului de prescripție.

Din analiza soldului contului TVA de rambursat, organele de inspecție fiscală au constatat ca soldul de X lei este mai vechi de cinci ani, respectiv este aferent perioadei de până la 31.12.2008.

De asemenea, s-a constatat că TVA de rambursat în sumă de X lei, pe parcursul celor cinci ani fiscali (2009, 2010, 2011, 2012 și 2013) nu a fost solicitat la rambursare.

Prin raportul de inspecție fiscală nr.X/30.04.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu are dreptul la rambursarea TVA în sumă de X lei reprezentând TVA aflată în sold la data de 31.12.2008, potrivit prevederilor art 23 alin (1), (2), art 24 , art. 91 alin (1), (2) și art. 135 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 147¹ alin (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspecție fiscală nr.X/30.04.2014, prin decizia de impunere nr.X/30.04.2014, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de X lei reprezentând TVA de rambursat aflată în sold la 31.12.2008.

În drept, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 147¹ Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală,

valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, *dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.*

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2). “

“ART. 147³

(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art.153, 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. 156².

(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

(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. 156², 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 de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului

(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², 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 cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, 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.

[...]

(9) Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale, în condițiile și potrivit procedurilor stabilite prin normele în vigoare.”

Potrivit dispozițiilor legale enunțate, deducerea taxei aferente achizițiilor în materie de TVA se realizează prin decontul perioadei fiscale în care a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere sau printr-un decont ulterior, dar nu mai mult de 5 ani consecutivi celui în care a luat naștere dreptul de deducere. Totodată, prin decont persoana impozabilă trebuie să determine diferențele între taxa colectată și taxa deductibilă și să stabilească soldul taxei de plată sau soldul sumei negative a taxei, care poate fi solicitat la rambursare în cadrul termenului legal de prescripție de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la rambursare.

Persoanele impozabile, 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.

În conformitate cu prevederile art.135 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„*Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.*”

Așa, cum rezultă din raportul de inspecție fiscală nr.X/30.04.2014, decontul de TVA cu opțiune de rambursare depus de contestatoare la data 21.01.2014, înregistrat sub nr.X, s-a soluționat cu control anticipat, prin efectuarea inspecției fiscale.

În atare condiții devin incidente dispozițiile art. 91 alin. (1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(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.(...)”*

Prevederile art. 23 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale, precizează:

“(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.”*

În considerarea dispozițiilor art. 23 coroborat cu art.91 alin. (1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, rezultă că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și din constatările efectuate de organele de inspecție fiscală raportate la dispozițiile legale sus invocate, rezultă următoarele:

- prin decontul de TVA nr.X/21.01.2014, SC X SRL a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu opțiune de rambursare aferent trimestrul IV 2013, în sumă totală de X lei, în acest decont fiind evidențiată și TVA în sumă de X lei aflată în sold la data de 31.12.2008, care la data solicitării spre rambursare se afla în afara termenului de prescripție.

Cu alte cuvinte, TVA de rambursat în sumă de X lei, aferent perioadei de până la 31.12.2008, nu a fost solicitat la rambursare în cadrul termenului legal de prescripție de 5 ani, de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire.

- având în vedere că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, potrivit art.91 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, la data începerii inspecției fiscale (04.04.2014), organele de inspecție fiscală puteau efectua verificarea numai pentru obligațiile fiscale datorate începând cu trimestrul I 2009.

Cu privire la prescripția dreptului de a solicita rambursarea TVA și a dreptului de a stabili obligații fiscale, de precizat este faptul că, organele de inspecție fiscală într-o primă etapă stabilesc obligațiile fiscale definitive (prin efectuarea inspecției fiscale), și abia ulterior (după stabilirea definitivă a obligațiilor fiscale) se naște dreptul la restituirea sau compensarea obligațiilor fiscale, stabilite definitiv.

Prin urmare și prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea se aplică în această ordine.

Având în vedere cele mai sus arătate, pentru suma negativă de TVA de X lei, solicitată la rambursare prin decontul de TVA nr. X/21.01.2014, aflată în sold la data de 31.12.2008, dreptul organelor fiscale de a stabili prin inspecție fiscală obligații fiscale stabilite prin declarare de către contribuabil este prescris și, prin urmare, obligațiile fiscale declarate de contestatoare sunt definitive prin efectul prescripției, obligațiile fiscale existente în sold la data de 31.12.2008 fiind prescrise.

De altfel, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală nr.X/30.04.2014, în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr.X/30.04.2014, perioada supusă verificării este 01.01.2009-31.12.2013.

Pe cale de consecință, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC X SRL pentru TVA în sumă de **X lei**, respinsă la rambursare prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/30.04.2014.

Susținerea societății contestatoare cu privire la faptul că „opțiunea de rambursare a soldului sumei negative de TVA s-a exercitat prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, perioadă care în conformitate cu art. 135 din O.G. nr.92/2003 se află în cadrul perioadei de prescripție”, este neîntemeiată întrucât solicitarea de rambursare a fost adresată organului fiscal în data de 21.01.2014 prin decontul depus sub nr.X, după expirarea termenului de prescripție de 5 ani, contestatoarea confundând perioada fiscală pentru care a depus decontul de TVA cu momentul depunerii decontului prin care s-a solicitat rambursarea sumei prin bifarea corespunzătoare a casuței din decont.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia soldul de X lei provenind din anul 2008 este aferent în mare parte avansului plătit către furnizor, avans care a fost

stornat prin factura finală în anul 2009, considerând că stornarea prin factură a avansului și a TVA aferentă, taxa pe valoarea adăugată respectivă este aferentă anului 2009 și deci nu este prescrisă, se reține în acest sens, punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală adus prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației și anume: ” SC X SRL omite să arate că soldul TVA de rambursat de X lei la 31.12.2008 a rămas în soldul contului 4424 pe toată perioada scursă de la exercitarea dreptului de deducere până la 31.12.2013. Prin stornarea în factură a TVA dedusă anterior nu se diminuează soldul contului 4424 TVA de rambursat.”

2. Referitor la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2009 - 31.12.2013,

cauza supusa soluționării este dacă legal organele de inspecție fiscală au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată sus menționată, aferentă perioadei 01.01.2009 - 31.12.2013.

În fapt, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada 01.01.2009 - 30.12.2013 SC X SRL a dedus TVA aferentă cheltuielilor cu servicii juridice, servicii de contabilitate, servicii de evaluare în sumă de X lei, fără ca aceste achiziții de servicii să fie aferente operațiunilor sale taxabile, societatea în perioada 01.01.2009 - 30.11.2013 nu a realizat venituri.

Astfel că, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA dedusă de societate în perioada 01.01.2009-31.12.2013, în sumă de X lei, va fi respinsă la rambursare.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 17.12.2013 SC X SRL încheie contractul de închiriere cu SC X SRL, prin care închiriază întreaga suprafață de teren în vederea depozitării de utilaje de construcții și materiale electrice, la prețul de X euro pe an, durata contractului fiind de 12 luni cu începere de la data semnării contractului, putând fi reziliat unilateral cu cel puțin 30 de zile înainte.

În luna decembrie 2013, cu excepția perioadei până la data de 17.12.2013, SC X SRL a realizat venituri de X lei cu TVA aferentă de X lei, constând în chirie. Din veniturile realizate, suma de X lei a fost înregistrată în contul 706, iar diferența de X lei a fost înregistrată în contul 472, fiind aferentă anului 2014.

Echipa de inspecție fiscală, având în vedere prevederile art. 94 alin. (2) lit. g) din O.G.nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în data de 23.04.2014 s-a deplasat la adresa unde se află imobilul (terenul) care face obiectul închirierii, constatând următoarele:

- terenul nu se află pe strada X, fiind undeva în spatele terenurilor care se află pe strada X, pe partea dreapta a străzii, în direcția de mers dinspre Calea X spre Calea X, fiind un teren fără construcții;
- terenul în cauză nu a putut fi localizat cu exactitate întrucât nu este îngrădit;
- pe parcela de teren în cauză și pe parcelele învecinate nu se desfășoară nici un fel de activitate;
- parcela de teren în cauză (și parcelele învecinate) este acoperită cu vegetație;
- parcela de teren în cauză nu are acces stradal și nu este racordată la rețeaua de utilități (energie electrică, apă, canal, etc).

Organele de inspecție fiscală au constatat astfel că, în raport de prevederile Contractului de închiriere la capitolul IV „Obligațiile părților”, până la data de 23.04.2014 nici una din părți nu și-a îndeplinit obligațiile contractuale ce le reveneau.

De asemenea, s-a constatat că până la data de 23.04.2014 nu s-au efectuat

amenajări ale terenului care ar înlesni desfășurarea unei activități pe acest teren, că de la data întocmirii contractului de închiriere nu s-a desfășurat nici un fel de activitate. În susținerea celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală anexează un număr de nouă fotografii de la fața locului din data de 23.04.2014.

Din consultarea bazei de date FISCNET la data de 29.04.2014, organele de inspecție fiscală consemnează că SC X SRL nu are declarate puncte de lucru și cu atât mai mult nu are declarat punct de lucru la adresa respectivă, deși avea această obligație în termen de 30 de zile conform art.77 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, din consultarea bazei de date FISCNET, conform bilanțului depus de SC X SRL s-a constatat că la 31.12.2012 SC X SRL nu deține stocuri de materiale, iar mijloacele fixe deținute au o valoare mică, respectiv X lei, putându-se pune astfel întrebarea dacă este necesară închirierea.

Având în vedere cele constatate și faptul că rezilierea contractului poate avea loc unilateral printr-o simplă notificare cu 30 de zile înainte, organele de inspecție fiscală concluzionează că operațiunea de închiriere nu se confirmă, neputându-se realiza datorită condițiilor improprie (terenul nu este îngrădit, lipsa acces, lipsa clădiri care să asigure adăpostirea bunurilor depozitate împotriva intemperiilor, lipsa unei platforme betonate, lipsa utilității), utilajele de construcții și materialele electrice nu pot fi depozitate în astfel de condiții.

În drept, referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, potrivit dispozițiilor art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 145

(...)

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

a) operațiuni taxabile; (...)

“ART. 146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Conform prevederilor legale de mai sus, persoanele impozabile își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept la deducere și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, ci să și demonstreze că bunurile au fost utilizate efectiv în folosul operațiunilor taxabile.

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, se rețin următoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „ (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. (...)”

Astfel, art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economicului asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al *scopului economic* urmărit de contribuabil.

Prin urmare, achiziția unui bun pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului achiziționat.

Totodată, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară *dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA*, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo, și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde 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* și 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 activități taxabile*.

În sârșit, 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 că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile*.

Cu alte cuvinte, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile având obligația de a prezenta dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activități cu drept de deducere, care trebuie apreciate prin prisma angajării costurilor și investițiilor premergătoare inerente inițierii activității.

În cauză, se reține că pentru perioada 01.01.2009 - 30.12.2013, organele de

inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor achiziționate, respectiv servicii juridice, servicii de contabilitate, servicii de evaluare, în sumă de X lei, motivat de faptul că nu sunt aferente operațiunilor sale taxabile. Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea în perioada 01.01.2009 - 30.11.2013 nu a realizat venituri.

Se reține totodată că, în justificarea (demonstrarea) exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2009 - 30.12.2013, respectiv în justificarea intenției desfășurării unei activități economice generatoare de operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, SC X SRL a încheiat în data de 17.12.2013 contractul de închiriere a terenului achiziționat în vederea depozitării pe acesta, de utilaje de construcții și materiale electrice. Potrivit raportului de inspecție fiscală, în luna decembrie 2013, cu excepția perioadei până la data de 17.12.2013, societatea a realizat venituri de X lei cu TVA aferentă de X lei (fact. nr.X/17.12.2013), constând în chirie, cu precizarea că din veniturile realizate suma de X lei a fost înregistrată în contul 706, iar diferența de X lei a fost înregistrată în contul 472, fiind aferentă anului 2014.

În situația dată, organele de inspecție fiscală au constatat însă că, operațiunea de închiriere a terenului nu se confirmă, neputându-se realiza datorită condițiilor impropriei (terenul nu este îngrădit, lipsa acces stradal, lipsa clădiri care să asigure adăpostirea bunurilor depozitate împotriva intemperiilor, lipsa utilității, lipsa unei platforme betonate), utilajele de construcții și materialele electrice neputând fi depozitate în astfel de condiții. Totodată, chiriașul până la data finalizării controlului, nu a declarat punct de lucru la adresa respectivă, fiecare din părți putând rezilia unilateral contractul de închiriere printr-o simplă notificare cu 30 de zile înainte.

În raport de cele arătate mai sus, se rețin următoarele:

- societatea contestatoare nu a adus nicio dovadă obiectivă din care să reiasă că în perioada 01.01.2009 - 30.12.2013, bunurilor achiziționate, respectiv servicii juridice, servicii de contabilitate, servicii de evaluare, au concurat la realizarea de operațiuni taxabile.

- societatea contestatoare nu a prezentat nicio dovadă obiectivă sau explicație plauzibilă referitoare la operațiunea de închiriere, din care să rezulte o altă concluzie față de consemnările organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, nu rezultă că bunurile achiziționate (servicii juridice, servicii de contabilitate, servicii de evaluare) pe perioada 01.01.2009 - 30.12.2013, au fost destinate realizării de operațiuni cu drept de deducere astfel încât, contestatoarea să beneficieze de dreptul de deducere al TVA aferentă achizițiilor în discuție.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, este obligația persoanei impozabile de a dovedi că, într-adevăr, achizițiile pe care le face sunt destinate realizării unor operațiuni taxabile ulterioare, care dau naștere la deducerea integrală a taxei achitate în amonte.

Prin urmare, având în vedere cele anterior arătate, se reține că organele de inspecție fiscală, în mod legal au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2009 - 31.12.2013 în sumă de X lei (X lei - X lei) evidențiată în decontul de taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC X SRL pentru TVA în sumă de **X lei**, respinsă la rambursare prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/30.04.2014.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia „ ... inspectorii fiscali nu au atribuții de verificare a îndeplinirii unui contract privat, respectiv a îndeplinirii clauzelor contractuale, aceste aspecte fiind eminate de natură comercială, putând sau nu face obiectul unui litigiu între părți, neputându-se admite o imixtiune de aceasta natură a unui organ al statului, imixtiune care nu poate fi susținută cu niciun suport legal”, precizăm următoarele:

Potrivit O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

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

ART. 7

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

(...)

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/30.04.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/30.04.2014, pentru suma totală de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL,
- A.J.F.P. Timiș.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,