

DECIZIA nr. 397/2012
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. X

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 1, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **X**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, comunicata in data de **01.06.2012**, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-au stabilit obligatii de plata reprezentand TVA trimestrial in suma de X lei.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

In motivarea deciziei sale de neacceptare a deducterii TVA aferenta facturilor de servicii de management, organul de inspectie fiscala a facut uz in mod eronat de criteriile cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii la calculul impozitului pe profit, prevazute la pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a art. 21 alin. 4 lit m din Codul fiscal.

Conditii de fond si forma pentru deductibilitatea TVA sunt prevazute la art. 145 si art 146 din acelasi act normativ.

Esentiala in acordarea dreptului de deductere a TVA este destinatia atribuita achizitiilor efectuate de societate.

Intrucat este in posesia exemplarelor originale ale facturilor emise de X SRL, completate cu toate elementele prevazute la art. 155 alin. 5 din Codul fiscal, rezulta ca sunt intrunite conditiile de forma prevazute de legislatia in vigoare in domeniul TVA.

In sustinerea contestatiei, societate face referire la punctul de vedere exprimat de MFP – Directia de legislatie in domeniul TVA, potrivit caruia dreptul de deductere a TVA este judecat exclusiv prin prisma criteriilor de forma si fond prezentate in cuprinsul Titlului VI din Codul fiscal si la Hotararile CEJ in cauza C-28/83 DA Rompelman and EA Rompelman – Van Deelen si in cauzele conexe C-80/11 Mahageben kft si C-142/11 Peter David, potrivit carora, sistemul de deductere al TVA are scopul de a degreva intreprinzatorii de povara TVA platita in cursul desfasurarii activitatii lor economice.

De asemenea, societatea invoca faptul ca ar fi contrar principiului neutralitatii ca activitatile pregatitoare sa nu fie asimilate activitatii economice pana

la momentul cand investitia va fi efectiv exploatata, si anume pana la momentul generarii de venituri impozabile.

Dovezile obiective privind intentia de a efectua operatiuni taxabile in viitor, declarata si de reprezentantul societatii in cadrul discutiei finale cu organele de inspectie fiscala, il constituie tocmai angajarea costurilor cu demolarea imobilului fara utilitate economica si a celor de proiectare, gasirea celor mai potrivite oportunitati pentru investitie.

Ideea neconditionarii dreptului de deducere a TVA este reluata si in cauzele comune Mahageber si Peter David, potrivit carora acest drept nu poate fi refuzat decat daca operatiunea este implicata intr-o frauda savarsita de furnizor sau de un alt operator in amonte, situatie ce nu a fost indicata de organul fiscal.

Conform acelorasi cauze, AFP Sector 1 nu poate limita dreptul de deducere a TVA pe motivul neprezentarii unei documentatii suplimentare fata de factura fiscala.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AFP Sector 1 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit obligatii de plata reprezentand TVA trimestrial in suma de X lei.

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

X este inmatriculata la ORC sub nr. x si are CIF RO x.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată in suma totala de X lei, în condițiile în care nu justifică cu documente prestarea efectiva a serviciilor de management achizitionate, destinate realizarii de operatiuni cu drept de deducere, in sensul art. 145 alin. 2 din Codul fiscal.

În fapt, organele de control din cadrul AFP Sector 1 au efectuat inspectia fiscala prin sondaj la X, cu privire la perioada 20.02.2007 – 31.03.2010, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-au stabilit obligatii de plata reprezentand TVA trimestrial in suma de X lei.

Din constatările consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata provine din nedeductibilitatea TVA in suma de X lei, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea in folosul operatiunilor sale taxabile a serviciilor de management facturate de catre X SRL.

În drept, in conformitate cu dispozitiile art. 134¹, art. 145 alin. 1 si 2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță, cercetare**, expertiză și alte

servicii similare, **faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.**“

“**Art. 145. - (1)** Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile.”

“Art. 146. 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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, **sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]**”.

Dispozițiile legale de mai sus s-au modificat prin OUG nr. 109/2009, după cum urmează :

« **Art. 134¹. - (1)** Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. (...)

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.** Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.”

“**Art. 145. - (1)** Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile”.

“**Art. 146. - (1)** Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate 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 dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **sa și demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul**

operatiunii taxabile respective. De altfel, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de catre contribuabili.

De asemenea, în cazul serviciilor de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar, iar începând cu data intrării în vigoare a dispozițiilor OUG nr. 109/2009, aceste servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.** În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reincadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.**

Totodată, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

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 **da 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 obligatia persoanei care solicita 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 sustină intenția declarată a persoanei în cauza 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

economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

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

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

Potrivit constatarilor consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. X rezulta ca organele de control au stabilit ca este nedeductibila TVA in suma de X lei, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente justificative privind prestarea in folosul operatiunilor sale taxabile a serviciilor de management facturate de catre X SRL, desi i s-a solicitat expres acest lucru prin Nota explicativa nr. x.

In ceea ce priveste dreptul contestatarilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Se retine ca, societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale. In acest sens, trebuie subliniat ca desi organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat in mod expres « orice alte documente care au legatura cu cauza supusa solutionarii », contestatara s-a limitat in a transmite, in copie, numai documente care au fost prezentate si in timpul inspectiei fiscale, astfel cum sunt enumerate in adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x: contractul servicii de management incheiat cu X SRL (copie – traducere autorizata), facturi emise in baza contractului din data de x si adresa MFP - Directia legislatie in domeniul TVA nr. x.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata contestata, la dosarul cauzei exista anexate o serie de documente, care, potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din cuprinsul referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei, rezulta ca au fost prezentate si in timpul controlului, astfel ca au fost avute in vedere la stabilirea impunerii, documente care urmeaza a fi analizate mai jos :

1. Contractul de prestari servicii de management din data de x (« traducere in extras din limba engleza in limba romana ») incheiat intre X SRL, **denumita conform precizarilor din contract « X »** si contestatara, **denumita conform precizarilor din contract « X »**.

Din analiza acestui contract rezulta ca exista o serie de neconcordante/neclaritati :

a. « Prima clauza : Obiectul contractului

Obiectul prezentului contract il reprezinta **furnizarea de catre X** a serviciilor de consultanta in domeniul imobiliar solicitate de catre X pentru dezvoltarea propriilor proiecte imobiliare, asa cum este specificat in atreia clauza de mai jos. »

« A treia Clauza : Servicii

In conformitate cu prezentul contract, **X va furniza X urmatoarele servicii** :
(...).

b. « A patra clauza – Executarea serviciilor :

X va furniza servicii in conformitate cu prezentul contract (...) i) in mod direct, ii) prin intermediul societatilor care apartin grupului de societati din care acesta face parte sau iii) prin intermediul unor terti.

Serviciile la dispozitia X si grupului sau de companii sunt urmatoarele:

- departamentul tehnic
- departamentul de dezvoltare
- departamentul comercial si de marketing
- departamentul financiar (domeniul de administrare, de control si de casierie).

Se retine ca, in conditiile in care partile contractante sunt X si X, potrivit clauzelor 3 si 4 din contract, furnizorul de servicii de consultanta din cadrul contractului este o a treia societate, X (Grupo Lar Europa del Este), iar beneficiarul este X (X SRL), si nicidecum contestatara (X).

c. « A cincea clauza Pretul

« Avand in vedere **serviciile mentionate la clauza a treia** de mai sus, **furnizate de catre X**, X va plati un pret in cuantum de 5% din totalul sumelor obtinute din vanzarea Proiectului. (...) »

Se retine ca in cuprinsul contractului nu exista nicio mentiune privind legatura intre cele trei societati (X, X si X) si nici privind faptul ca serviciile mentionate la clauza a treia sunt in fapt serviciile pe care X le presteaza catre X.

Mai mult, asa cum am aratat anterior, la a treia clauza din contract se face referire la serviciile prestate de X catre X.

2. Autorizatia de desfiintare nr. x este anterioara Contractului de prestari servicii de management din data de **03.05.2007**, astfel ca acest document nu poate justifica faptul ca serviciile de management achizitionate sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale societatii contestatare.

3. Oferta de proiectare x este adresata beneficiarului x si nu x, iar borderoul de transmitere documentatie inregistrat la x in data de 09.04.2008 reprezinta dovada transmiterii acestei documentatii de catre x catre SC X SRL, si nu catre contestatara.

Mai mult, in aceasta adresa se mentioneaza transmiterea unor documente (Oferta de proiectare x si Oferta de proiectare x) care au legatura cu proiectul x din str. x nr. **52**.

Se retine ca oferta de proiectare x a fost adresata direct catre X si se refera la proiectul x din str. x **nr. 50** si nu face nicio trimitere la serviciile prestate de SC X SRL.

4. Adresa din data de 22.05.2008 « Tema de proiectare » reprezinta dovada transmiterii documentatiei « Tema de proiectare » de catre Grupo Lar catre SC X SRL, si nu catre contestatara.

Trebuie subliniat ca mentiunile de la pct 3 si 4 de mai sus intaresc ideea ca serviciile enumerate la clauza a treia din contractul din data de x sunt prestate de X (x) catre X (X SRL), societatea contestatara nejustificand cu documente legatura cu serviciile prestate intre cele doua societati amintite.

5. Facturile fiscale emise de SC X SRL :

Pe toate aceste facturi, cu privire la denumirea produselor sau a serviciilor este mentionat : « Servicii management conform art. 6 din contract/x», fara a fi prezentat in detaliu in ce constau aceste servicii si fara a fi anexata vreo situatie in acest sens.

Trebuie subliniat inca o data faptul ca atat organele de inspectie fiscala, cat si organul de solutionare a contestatiei au solicitat societății documente justificative care să dovedească prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate, respectiv contracte încheiate cu furnizorii și clienții societății, precum și situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru sau orice documente justificative corespunzătoare serviciilor achiziționate.

Urmare acestor solicitări, societatea a prezentat numai documentele mai sus analizate.

Astfel, pentru justificarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de management conform contractului din data de x, se reține că până la data finalizării inspectiei fiscale și nici ulterior în susținerea contestației, societatea nu a prezentat documente justificative care să dovedească necesitatea serviciilor mai sus menționate.

In ceea ce priveste serviciile enumerate la clauza a treia din contractul din data de x, se retin urmatoarele aspecte subliniate de organele de inspectie fiscala prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei:

- potrivit Notei explicative nr. x reprezentantul legal al societatii a sustinut ca au fost prestate servicii de management si dezvoltarea generala a proiectului, insa proiectul nu a fost dezvoltat ;

- supervizarea consultantei juridice – in fapt este vorba de o dublare a exercitarii dreptului de deducere asupra unor servicii care au fost prestate de specialisti si pentru care societatea si-a exercitat dreptul de deducere al TVA ;

- contabilitate si administrativ - societatea a avut in anul 2007 contract cu o societate pentru prestari servicii de contabilitate, iar pentru perioada 2008 – 2010 nu a prezentat documente din care sa reiasa ca raspunderea pentru conducerea contabilitatii ii revine SC X SRL, iar in ceea ce priveste partea administrativa, societatea are numiti 3 administratori si un reprezentant ; prin urmare, administrarea societatii de catre o alta societate nu se justifica ;

- planificare financiara – pe perioada supusa inspectiei fiscale societatea nu a obtinut venituri ;

- managementul planificarii zonelor urbane – serviciile de întocmire a documentatiei PUD au fost prestate de catre alta societate, iar pentru contravaloarea acestor servicii, contestatara si-a exercitat drept de deducere ;
- design produs – serviciile de elaborare a studiului concept au fost prestate de catre alta societate, iar pentru contravaloarea TVA aferenta acestor servicii, societatea si-a exercitat dreptul de deducere ;
- supravegherea cu privire la urbanism si constructie - societatea nu a initiat obtinerea autorizatiei de construire si lucrarile de construire ;
- control bugetar si administratie – acestea reprezinta in fapt serviciile mai sus mentionate sub o alta forma.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere urmatoarele considerente:

A. In ceea ce priveste invocarea motivelor de nelegalitate a actului contestat fata de dispozitiile legale:

1. Simpla contractare a serviciilor de catre societatea contestatara **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora (utilizarea terenului din str. Economu Cezarescu pentru operatiuni taxabile viitoare - vanzare sau inchiriere imobile ce vor fi construite pe terenul respectiv), asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident rambursarea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

2. Invocarea dreptului de deducere a TVA prin faptul ca a pus la dispozitia organelor de control toate probele necesare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat:

- inscrisurile anexate la dosarul cauzei se refera la un contract (traducere autorizata din limba engleza in limba romana) al carui obiect il constituie prestarea de servicii de catre o terta societate, X - x catre X X SRL, si nicidecum catre contestatara (X);
- simpla prezentare a contractului de prestări de servicii și a facturilor emise în baza acestuia nu este suficientă pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă numai în măsura în care societatea justifică cu documente prestarea efectivă in folosul operatiunilor sale taxabile a serviciilor de consultanta in domeniul imobiliar achizitionate:
 - pregatirea documentatiei privind raportarea de catre comitetul de coordonare sau catre consiliul de administratie de stadiul proiectului;
 - contractarea si supervizarea consultantei juridice asigurate de catre avocatii externi pentru activitatile curente;
 - pregatirea documentelor necesare pentru schitele produsului si fazele de executie, respectiv contracte cu departamente tehnice externalizate, contracte pentru studii tehnice, geotehnice, topografice, etc;
 - pregatirea proceselor-verbale si certificatelor in legatura cu sedintele CA si ale AGA; inregistrarea situatiilor financiare anuale la Registrul Comertului, numirea d administratori;

- intocmirea si verificarea altor contracte cu terte parti;
- negocierea contractelor/a instrumentelor financiare cu institutii financiare;
- intocmirea rapoartelor trimestriale de previziune a situatiilor lichiditatilor X;
- supravegherea dezvoltarii urbane a loturilor, incluzand posibilitatea introducerii cererii pentru obtinerea autorizatiei de construire;
- pregatirea contractelor pentru echipa tehnica implicata in elaborarea proiectelor de design produs;
- pregatirea si studiul de scenarii alternative cu privire la zonare si restrictii de piata;
- numarul de ore prestate pentru fiecare tranzactie in parte;
- resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza;
- modalitatea de calcul a comisiunilor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a.

Se retine ca, din documentele anexate la dosarul cauzei, **nu rezulta** in ce au constat serviciile prestate de X SRL si ca acestea au fost achizitionate in scopul operatiunilor sale taxabile. Or, asa cum s-a aratat anterior si cum de altfel insasi contestatara sustine, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele **dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente**, care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor servicii si prezentarea facturilor emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta.

De asemenea, faptul ca nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici in sustinerea contestatiei, societatea contestatara nu a depus niciun document din care sa rezulte intentia privind destinatia serviciilor achizitionate si din care sa rezulte ca acestea sunt utilizate pentru operatiuni aferente activitatii sale economice pentru care ar fi fost îndreptatita sa deduca taxa, desi potrivit art. 206 si art. 213 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, avea aceasta posibilitate.

3. Faptul ca societatea nu a facut dovada destinatiei serviciilor achizitionate, conduce la **imposibilitatea incadrarii legale a operatiunilor**, potrivit dispozitiilor art. 134¹, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

4. Invocarea faptului ca orice achizitie de servicii este realizata in vederea desfasurarii de activitati economice nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat **nu orice** decizie luata in materie de afaceri, care urmareste un scop economic pentru societate este considerata ca fiind realizata si in scop fiscal.

Ca atare, achizitia serviciilor nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deducerea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta societatea contestatoare.

5. Nici invocarea principiului neutralitatii fiscale nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat acest principiu impune ca deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor sa fie acordata daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise de catre persoanele

impozabile (a se vedea, prin analogie, hotararea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05). Or, asa cum am aratat anterior, societatea nu a facut dovada indeplinirii conditiilor de fond.

B. In ceea ce priveste invocarea nelegalitatii actului administrativ fiscal in raport de jurisprudenta comunitara, asa cum s-a retinut in cuprinsul prezentei decizii, in speta sunt aplicabile dispozitiile jurisprudentei europene exprimate in cazurile C-85/95 John Reisdorf, C-110/94 INZO, C-268/83 Rompelman, care instituie obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si principiul prevalentei substantei asupra formei, care reprezinta principiul fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara.

Invocarea in sustinerea contestatiei a Hotararilor Curtii Europene de Justitie in cauzele C-268/83 Rompelman si cauzele conexe C-80/11 Mahageben Kft si C-142/11 Peter David, nu prezinta relevanta, intrucat asa cum s-a aratat anterior, organul fiscal nu a incalcat principiul non-discriminarii, solicitandu-i expres contestatarea documente justificative privind scopul serviciilor achizitionate.

Mai mult, in temeiul dispozitiilor Codului de procedura fiscala, republicat, aceasta avea posibilitatea de a depune in sustinerea contestatiei documente noi, pe care nu le-a prezentat cu ocazia desfasurarii inspectiei fiscale, insa nu a facut-o.

De asemenea, cu privire la cauzele invocate trebuie subliniate urmatoarele aspecte:

- in cauza C-80/11 Mahageben Kft, Curtea a statuat ca *“nu poate fi refuzat dreptul de deducere a TVA pentru simplul fapt ca emitentul facturii nu a contabilizat achizitionarea bunurilor si nu avea posibilitatea de a le furniza din lipsa de vehicule, avand in vedere ca acesta a recunoscut ca a efectuat livrarea si si-a indeplinit obligatiile care ii revin in materie de declarare si de plata a taxei”*

- in cauza C-142/11 Peter David, Curtea a statuat ca *“nu poate fi impusa persoanei impozabile care isi exercita dreptul de deducere a TVA –ului o raspundere obiectiva in raport cu facturile primite de acesta si, in cazul in care emitentului facturii ii sunt imputate omisiuni, sarcina de a dovedi comportamentul asteptat de la acesta nu poate reveni celui care primeste factura ».*

Se retine ca aceste doua cauze invocate nu au legatura cu cauza supusa solutionarii, cata vreme societatii nu i s-a acordat dreptul de deducere al TVA pe motiv ca nu a facut dovada ca serviciile au fost achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile, **nefiind vorba de** contestarea de catre organele de inspectie fiscala a realitatii prestarii serviciilor respective (« comportamente dolosive sau culpabile, eventual cu scopul de a eluda taxele, imputabile emitentului ») si nici de neinregistrarea in contabilitate de catre prestator a serviciilor achizitionate.

In ceea ce priveste punctul de vedere exprimat de Directia de legislatie in domeniul TVA anexat la dosarul cauzei, trebuie subliniat ca acesta se refera la conditionarea dreptului de deducere a TVA in functie de deductibilitatea la calculul impozitului pe profit a cheltuielii cu serviciile achizitionate. Or, in speta organele de inspectie fiscala, desi, in subsidiar au invocat si dispozitiile art. 21 alin. 4 lit m din Codul fiscal si pct. 48 din Normele de aplicare a acestui articol, au judecat dreptul de deducere a TVA exclusiv prin prisma criteriilor de fond si forma prezentate in cuprinsul Titlului VI din Codul fiscal, obligativitatea detinerii rapoartelor de lucru sau a altor documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile de consultanta (de management) efectuate fiind stipulata la art. 134¹ din acelasi act normativ.

Mai mult, așa cum rezulta și din decizia de impunere contestată « neadmiterea la deducere s-a realizat în baza prevederilor art. 145 alin. 2 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal » și nu în baza art. 21, acest din urma articol de lege fiind invocat tocmai pentru a sublinia necesitatea prezentării documentelor justificative care să dovedească prestarea efectivă a serviciilor în folosul operațiilor taxabile, și nu ca o condiție de exercitare a dreptului de deducere.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că X nu a prezentat documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că aceasta nu are drept de deducere a TVA în sumă de X lei, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 12.1 lit. a din OPANAF nr. 519/2005 care precizează:

„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; [...]”.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul Jurisprudenței CEJ, art. 11, art. 134¹, art. 145 alin. 1 și 2 lit. a și art. 146 alin. 1 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente contestația formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X, prin care s-au stabilit obligațiile de plată reprezentând TVA trimestrial în suma de X lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.