

DECIZIA nr 50/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Serviciul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a Municipiului X a fost sesizat de AFP Sector 1, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – S1 x, comunicata in data de **23.04.2013**, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – S1 x , prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei – accesorii aferente TVA.

Societatea contesta TVA in suma de x lei si accesorii aferente TVA 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 Regionala a Finantelor Publice X este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la TVA in suma de x lei:

Societatea X (X) a prestat servicii de consultanta pentru contestatara si nu pentru alta societate, in legatura cu proiectul x si au constat in analiza oportunitatii de asociere a SC X SRL cu o alta societate x in vederea dezvoltarii unui proiect imobiliar in judetul x.

Plata acestor servicii a fost facuta de SC X SRL care detine si raportul pregatit de X.

Organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa permita corectia facturilor de catre furnizor pe perioada controlului fiscal si sa accepte dreptul de deducere a TVA.

2. Referitor la TVA in suma de x lei:

Beneficiarul serviciilor efectuate pentru locatiile: X, B-dul X si X este SC X SRL.

Contestatară considera că a pus la dispoziția autorităților fiscale o serie de documente din care rezultă acest fapt: contracte, facturi, situații, rapoarte, după caz.

De asemenea, X are dreptul la deducerea TVA aferentă achizițiilor de la furnizorii de servicii chiar dacă serviciile nu au fost utilizate pentru activitatea sa economică din motive obiective care nu au depins de voința sa, potrivit dispozițiilor pct 45 alin 6 din normele metodologice de aplicare a art. 145 alin. 2 din Codul fiscal și conform jurisprudenței Curții Europene de Justiție.

Referitor la proiectul X:

Societatea a avut în vedere dezvoltarea unui proiect imobiliar de locuințe cu preț redus. În baza studiului X SRL contestatară a ajuns la concluzia că pe piața din X nu este o cerere suficient de mare pentru locuințele care urmau a fi construite, iar condițiile de acordare a creditelor de către bănci sunt dificile, motiv pentru care s-a orientat către proiectele de birouri sau mixte.

Referitor la Proiectul X:

Deși SCA X nu a semnalat probleme juridice cu privire la achiziția terenului și dezvoltarea unui proiect imobiliar, potențialul client, X SA a considerat că accesul și locația nu sunt ideale pentru construcția unor sedii de birouri. Drept pentru care, contestatară a abandonat proiectul X.

Referitor la Proiectul X:

Contestatară a adresat proprietarei, SC X SA, o scrisoare de intenție pentru achiziția terenului din X. Ulterior, X SA a adresat la rândul său o scrisoare de intenție pentru achiziția unei părți majoritare a terenului respectiv.

Drept urmare, între X și X a existat o înțelegere potrivit căreia X ar fi dorit să cumpere de la X terenul pentru sediu de birouri, iar X ar fi dorit să achiziționeze de la X o mică parte de teren pentru a dezvolta un ansamblu de locuințe. Pe terenul achiziționat de X, X urma să construiască ansamblul de birouri.

Conform raportului pregătit de X și potrivit opiniei Salans Moore și asociații, terenul care urma să fie achiziționat avea o situație juridică incertă, motiv pentru care societatea a hotărât să abandoneze proiectul. Mai mult, conform raportului pregătit de X SRL, terenul prezenta anumite probleme, respectiv stocarea de carburanți în rezervoare subterane și supraterane, contaminarea solului cu produse petroliere, etc, aspecte pe care societatea avea obligația de a le remedia înaintea începerii lucrărilor.

Intrucât societatea nu a reușit să demareze în România proiecte viabile de la înființarea sa în anul 2007 și datorită degradării situației economice generale din România s-a hotărât lichidarea societății de la sfârșitul anului 2011.

X și-a demonstrat intenția de a desfășura activități economice și de a obține venituri taxabile prin angajarea de cheltuieli pentru viitoarele proiecte. Proiectele au fost abandonate din motive obiective care nu au depins de voința sa.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F – S1 x, AFP Sector 1 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – S1 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei – accesorii aferente TVA.

Societatea contesta numai TVA in suma de x lei si accesorii aferente TVA 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 :

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

Organele de control din cadrul DGFP-MB au efectuat control la **SC X SRL**, cu privire la DNOR nr. x, pentru perioada 01.12.2007 – 30.09.2011, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F – S1 x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei – TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei – accesorii aferente TVA.

Din constatările consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. F – S1 x, rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata in suma totala de x lei provine din:

- (-) x lei = TVA colectata aferenta taxarii inverse inregistrata eronat de societate;
- x lei = TVA deductibila aferenta taxarii inverse inregistrata eronat de societate;
- x lei = TVA deductibila aferenta chiriei facturata fara TVA;
- x lei = TVA deductibila aferenta facturii nr. X - x de catre X (X) Germania catre X SA Franta, incalcand dispozitiile art. 146 alin 1 lit b din Codul fiscal;
- x lei = TVA deductibila aferenta cheltuielilor cu serviciile de consultanta, juridice si avocatura (X, X), studii de piata imobiliare (X SRL, X SRL), studii preliminare de arhitectura (X SRL) pentru zone situate in X, X, X si X, cheltuieli care nu s-au concretizat in achizitionarea unui teren sau dezvoltarea unui proiect imobiliar concret si cu privire la care societatea nu a furnizat suficiente dovezi pentru a demonstra intentia sa de a utiliza serviciile achizitionate in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

Pentru diferenta stabilita suplimentar de plata s-au calculat accesorii in suma totala de x lei.

Din totalul obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa, **societatea contesta numai:**

- x lei (x lei + x lei) lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata;

- x lei reprezentand accesorii aferente TVA.

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei (x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere pentru TVA in suma de x lei (x lei + x lei), in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala .

In fapt, din Raportul de inspectie fiscala nr. F – S1 x rezulta ca organele fiscale nu au acordat drept de deducere pentru:

- TVA in suma de x lei aferenta facturii nr. X - x emisa de catre X (X) Germania catre X SA Franta, incalcand dispozitiile art. 146 alin 1 lit b din Codul fiscal;
- TVA in suma de x lei aferenta cheltuielilor cu serviciile de consultanta, juridice si avocatura (X, X), studii de piata imobiliare (X SRL, X SRL), studii preliminare de arhitectura (X SRL) pentru zone situate in X, X, X si X, cheltuieli care nu s-au concretizat in achizitionarea unui teren sau dezvoltarea unui proiect imobiliar concret si cu privire la care societatea nu a furnizat suficiente dovezi pentru a demonstra intentia sa de a utiliza serviciile achizitionate in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct 45 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

"**Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

Norme metodologice:

"**45. (1)** În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. (...)

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-147¹ din Codul fiscal. »

"**Art. 146.** - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...].

Se retine ca prevederi legale similare au existat pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste acest capat de cerere.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. *A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.*

Dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA. In acest sens jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si

demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta 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 susțină 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 economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Conform pct. 20 din cauza Curtii Europene de Justiție C-37/95 *Ghent Coal Terminal NV*, **dreptul de deducere rămâne dobândit când contribuabilul n-a putut să utilizeze bunurile sau serviciile în cadrul operațiunilor sale taxabile din motive straine vointei sale.** Totodată, potrivit pct. 22 din aceeași hotărâre, când aceste circumstanțe sunt straine de voința contribuabilului, care l-au împiedicat să utilizeze bunurile sau serviciile care au generat deducerea taxei aferente achizițiilor destinate realizării operațiunilor sale taxabile, nu există niciun risc de fraudă sau de abuz putând să justifice o rambursare ulterioară.

În sfârșit, 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 conditionează 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 efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, 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 baza 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

impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv si in folosul propriilor operatiuni taxabile.

In cazul obiectivelor de investitii care nu mai sunt utilizate in cadrul activitatii economice a persoanelor impozabile in scopul realizarii de operatiuni taxabile, dreptul de deducere poate fi pastrat doar in situatia in care aceasta situatie se datoreaza unor circumstante obiective ce nu depind de vointa persoanelor respective.

In speta, din Raportul de inspectie fiscala nr. F – S1 x rezulta ca organele fiscale nu au acordat drept de deducere pentru:

- TVA in suma de x lei aferenta facturii nr. X - x emisa de catre X (X) Germania catre X SA Franta, incalcannd dispozitiile art. 146 alin 1 lit b din Codul fiscal;
- TVA in suma de x lei aferenta cheltuielilor cu serviciile de consultanta, juridice si avocatura (X, X), studii de piata imobiliare (X SRL, X SRL), studii preliminare de arhitectura (X SRL) pentru zone situate in X, X, X si X, cheltuieli care nu s-au concretizat in achizitionarea unui teren sau dezvoltarea unui proiect imobiliar concret si cu privire la care societatea nu a furnizat suficiente dovezi pentru a demonstra intentia sa de a utiliza serviciile achizitionate in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

De asemenea, organele fiscale au constatat ca serviciile achizitionate nu au fost niciodata utilizate in vederea realizarii de operatiuni taxabile, iar beneficiarii serviciilor respective sunt X SA Franta, X SA , respectiv oricare dintre societatile afiliate sau din cadrul grupului.

3.1.1 Referitor la TVA in suma de x lei aferenta cheltuielilor cu serviciile de consultanta, juridice si avocatura (X, X), studii de piata imobiliare (X SRL, X SRL), studii preliminare de arhitectura (X SRL):

Din constatatarile consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. F – S1 x rezulta ca TVA nedeductibila in suma totala de x lei provine din:

1. - TVA nedeductibila in suma de x lei lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC X SRL si SC X SRL, premergatoare achizitiei terenului din X, zona X (Proiectul X) ;
2. - TVA nedeductibila in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SCA X, premergatoare achizitiei terenului din x, b-dul X (Proiectul X) ;
3. - TVA nedeductibila in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC x SRL, SC x SRL, SCA X, SCA X, SC Xal SRL si SC Adest Architecture, premergatoare achizitiei terenului din x, X (Proiectul X).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, in legatura cu demonstrarea faptului ca beneficiarul serviciilor este SC X SRL, precum si a intentiei societatii de a utiliza serviciile achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv demonstrarea faptului ca abandonarea investitiilor s-a datorat unor circumstante obiective, care nu au depins de vointa sa, rezulta urmatoarele :

3.1.1.1. Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC X SRL si SC X SRL, premergatoare achizitiei terenului din X, zona X (Proiectul X):

A – Referitor la serviciile achizitionate de la SC X SRL:

Societatea a depus urmatoarele documente:

a - contractul de asistenta in proiectare nr. x incheiat intre contestatara, in calitate de beneficiar si **SC X SRL**, in calitate de proiectant asistent, al carui obiect il constituie realizarea de catre proiectantul asistent a unui **studiu de fezabilitate** in vederea evaluarii oportunitatilor de investitii pe segmentul rezidential din X. Studiul se va elabora in baza temei data de beneficiar si a studiului topo, a studiului geo, a documentatiilor de investitii pe segmentul rezidential din X.

“Art. 10 – Proiectantul asistent are urmatoarele obligatii:

(...) - sa rezolve problemele tehnice de specialitate aparute prin tema de program;

- sa acorde **asistenta tehnica** de specialitate;

- **sa predea** la termenele si in conditiile prezentului contract **documentatia** ce face obiectul contractarii.”

“Art. 11 – Lucrarile si serviciile ce fac obiectul prezentului contract se vor preda beneficiarului, la cerere, sub forma unor rapoarte sau observatii la cererea punctuala a beneficiarului.”

Se retine ca societatea nu a facut dovada ca detine un studiu de fezabilitate intocmit de SC X SRL in vederea evaluarii oportunitatilor de investitii pe segmentul rezidential din X, inclusiv pentru zona X din X.

b – Procesul-verbal de receptie a lucrarilor, **nedatat**, in care s-a mentionat:

“(…) Se constata finalizarea lucrarilor de consultanta in proiectare realizate de SC X SRL conform contractului de asistenta in proiectare nr. x.

Aceste lucrari s-au referit la urmarirea proiectarii pentru un imobil pe care beneficiarul doreste sa-l construiasca pe strada X. Proiectantul a contribuit prin urmatoarele:

- a participat la corespondenta pe teme de legislatie a constructiilor (...);

- a participat la redactarea caietului de sarcini pentru proiectantul francez ales de beneficiar;

- a verificat si **intocmit rapoarte asupra planurilor** puse la dispozitie de beneficiar, pe parcursul proiectarii .”

c – factura fiscala nr. x emisa de SC X SRL, potrivit careia la denumirea serviciilor se mentioneaza: “*prestari servicii proiectare conform contract nr. x – consultanta arhitecturala si urbanism pentru evaluarea oportunitatilor de investitii in X perioada aprilie - iulie 2010.*”

B – Referitor la serviciile achizitionate de la SC X SRL:

Societatea a depus urmatoarele documente:

a - contractul de prestari servicii marketing nr. x incheiat intre contestatara, in calitate de beneficiar si **SC X SRL**, in calitate de prestator, al carui obiect il constituie

efectuarea de catre prestator a unui **studiu de piata** in conformitate cu Anexa 1 a contractului; se retine ca **societatea nu a prezentat in sustinerea cauzei Anexa 1** in vederea identificarii serviciilor care fac obiectul contractului respectiv si nici **studiul de piata efectuat de prestator.**

In legatura cu studiul respectiv, societatea a anexat numai pag 11 a acestuia cu privire la "profilul clientului care achizitioneaza apartamente – segmentul mediu/economic – concluzie", potrivit caruia:

"Anul 2009 nu reprezinta o perioada normala pentru a evalua profilul clientului din urmatoarele motive:

- scaderea preturilor a condus la aparitia unui comportament bazat pe expectativa;*
- creditul imobiliar este mai dificil de obtinut din pricina rezervelor bancilor;*
- numarul redus de tranzactii din primul semestru, stimulat apoi prin programul prima Casa;*
- incertitudinea situatiei economice a stimulat prudenta."*

b – factura fiscala nr. x emisa de SC X SRL, potrivit careia la denumirea serviciilor se mentioneaza: "*cv studiu de piata cf contr. x.*"

Avand in vedere cele mai sus prezentate, niciunul dintre argumentele societatii cu privire la Proiectul X nu poate fi retinut in solutionarea favorabila cauzei avand in vedere urmatoarele considerente:

a. 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 serviciilor de catre societatea contestatara **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, 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.**

b. Societatea nu a prezentat niciun document care sa probeze faptul ca X a abandonat investitia din motive obiective care nu au depins de vointa sa, nici cu ocazia desfasurarii inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei (in temeiul dispozitiilor art. 213 alin. 4 din Codul de procedura fiscala, republicat).

Astfel cum am aratat anterior:

- cu privire la serviciile achizitionate de la SC X SRL, contestatara nu a depus niciun document relevant (rapoarte, studii, etc.) in sustinerea cauzei, contractul, factura si o simpla enumerare "lucrari de consultanta in proiectare" dintr-un proces-verbal **nedatat**, nefiind suficiente in demonstrarea scopului achizitiei si cu atat mai

mult, in demonstrarea existentei unor cauze obiective care sa determine abandonarea investitiei;

- referitor la concluziile studiului realizat de SC X SRL (societatea a anexat numai pag 11 a acestuia) se retine ca acestea sunt niste **concluzii care au doar un caracter general** si vizeaza profilul general al clientului care achizitioneaza apartamente si nicidecum **nu vizeaza aspecte strict legate de Proiectul X** pe care contestatara dorea sa-l realizeze.

3.1.1.2. Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SCA X, premergatoare achizitiei terenului din X, zona X (Proiectul X):

In data de 17.08.2008 a fost incheiat contractul de asistenta juridica nr. x incheiat intre contestatara, in calitate de client si **SCA X**, al carui obiect il constituie „acordarea de asistenta juridica cu privire la verificarea situatiei juridice a unui teren avand o suprafata de aproximativ x mp, situat in X , B-dul X.”

In baza contractului de mai sus a fost emisa factura fiscala nr. x, potrivit careia la denumirea serviciilor se mentioneaza: “c/val servicii de asistenta juridica cf contract nr. x/17.07.2008”. Se retine ca factura nu cuprinde anexe detaliate privind serviciile facturate.

De asemenea, societatea a anexat in sustinerea contestatiei „Raportul preliminar de audit juridic imobiliar”, potrivit caruia, asa cum insasi societatea recunoaste prin contestatia formulata **„raportul nu a semnalat probleme juridice care ar fi impiedicat achizitia terenului si dezvoltarea unui proiect imobiliar de catre SC X SRL.”**

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei unica motivare a societatii potrivit careia „potentialul client (X), pentru care acest proiect a fost initiat, a considerat ca, din punct de vedere al accesului, locatia X nu este una ideala pentru constructia unor sedii de birouri”, intrucat:

- societatea contestatara nu a facut dovada existentei vreunui contract incheiat intre SC X SRL si X, cu privire la achizitia terenului din X;

- potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, in cazul obiectivelor de investitii care nu mai sunt utilizate in cadrul activitatii economice a persoanelor impozabile in scopul realizarii de operatiuni taxabile, dreptul de deducere poate fi pastrat **doar in situatia in care aceasta situatie se datoreaza unor circumstante obiective ce nu depind de vointa persoanelor respective.**

- simplele consideratii ale societatii X privind accesul si locatia din X nu reprezinta o circumstanta obiectiva, in sensul celor aratate, decizia abandonarii proiectului X depinzand in totalitate de vointa SC X SRL, cata vreme raportul intocmit de SCA X nu a semnalat probleme juridice.

3.1.1.3. Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC x SRL, SC x SRL, SCA X, SCA X, SC x SRL si SC x SRL, premergatoare achizitiei terenului din X, zona X (Proiectul X):

Societatea a depus urmatoarele documente cu privire la achizitia terenului din X nr. 159, X:

a – scrisoarea de intentie din 22.12.2010 formulata de SC X SRL catre SC X SA prin care contestatara si-a exprimat intentia de a achizitiona terenul respectiv detinut de SC X SA.

b – scrisoarea de intentie din data de 14.01.2011 formulata de X catre SC X SA cu privire terenul in cauza, potrivit careia:

„Prezenta scrisoare este transmisa ca urmare a ofertei orientative ce v-a fost transmisa de catre X, una dintre societatile Grupului nostru, in cursul lunii decembrie 2010. De la acea data, decizia de a realiza proiectul **propus de acea societate** pe terenul dvs. a fost confirmata de organele X si suntem deci in masura sa va facem o oferta ferma.

Va propunem deci **sa cumparam Terenul** mentionat mai sus in conditiile financiare urmatoare (...).”

c – raportul proiectului X – sedinta din data de 07.06.2011, potrivit caruia:

„Acord de principiu privind efectuarea tranzactiei prin intermediul unui contract de dezvoltare X/X, sub rezerva indeplinirii conditiilor urmatoare:

(...) **X va cumpara partea de teren** necesara realizarii proiectului XCC **direct de la X SA, substituindu-se societatii X in cadrul optiunii sale de cumparare,** prevazute de contractul de dezvoltare.”

d – structura contractului cadru X/X, potrivit careia:

„X a propus mai multe terenuri pe care ar putea fi amplasata cladirea XCC, iar **X a ales terenul** situat in X, X apartinand societatii X SA.

X a initiat si a purtat negocieri avansate cu X in vederea cumpararii terenului, controlul terenului fiind asigurat prin semnarea unui contract de dezvoltare intre X si X anterior semnarii contractului de cumparare la finele anului 2011.

Centrul XCC va fi construit pe partea anterioara a terenului.

(...) X va cumpara partea din spate a terenului, in vederea realizarii unui proiect imobiliar, in componenta caruia vor intra mai multe cladiri.

(...) X propune ca **X sa ii incredinteze o misiune constand in efectuarea unor studii** in mai multe faze care, **daca sunt aprobate** etapa cu etapa, sa permita societatii sa construiasca XCC in cadrul unui contract de dezvoltare imobiliara al carui obiect va fi **realizarea XCC de catre X pe terenul aflat in proprietatea X.**

(...) X selectioneaza oportunitati finciare care sa satisfaca aceste exigente si le supune atentiei X. (...)

X se ocupa de toate negocierile necesare cu proprietarii financiari, **in baza mandatului exclusiv incredintat societatii X de catre X** (...).

Remuneratia primita de X in baza contractului de dezvoltare imobiliara va fi alcatuita dintr-un **comision de administrare** si dintr-o marja, ambele fondate pe pretul de cost al operatiunii.”

e – Scrisoarea de intentie din data de 28.02.2011 prin care SCA X confirma oferirea de servicii juridice pentru SC X SRL „in legatura cu achizitia prevazuta de

client si/sau de partile legate ale acestuia (de exemplu, **fara limitare, X SA**, a unui lot de teren in suprafata totala de aproximativ 20.000 mp, situat in x, X, pentru dezvoltarea unui proiect imobiliar pe acesta.”

f – Memorandumul din data de 29.03.2011 privind solutiile legale posibile in vederea diminuarii riscurilor ce deriva din incalcarea dreptului de preemtiune stabilit prin contract, intocmit de SCA X:

„Intelegerea noastra este ca X, X si X intentioneaza sa incheie o tranzactie prin intermediul careia **X sa detina drept de proprietate asupra proprietatii** si ulterior, impreuna cu X, sa implementeze un proiect imobiliar. (...)

Tranzactia nu poate fi incheiata in maniera traditionala, respectiv **X sa achizitioneze proprietatea** (care include terenul) de la X, fara ca X sa ignore dreptul de preemtiune al Petrom.”

g – contractele incheiate cu SC x SRL, SC x SRL, SCA X, SCA X, SC xl SRL si SC x SRL si facturile fiscale emise in baza acestor contracte:

Se retine ca in legatura cu serviciile achizitionate de la aceste societati, contestatara nu a anexat niciun raport, studiu, etc., cu privire la serviciile in legatura cu achizitionarea terenului din X.

Referitor la Studiul geotehnic si hidrologic intocmit de SC x, societatea a anexat numai „Cuprinsul” studiului.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contestatarii cu privire la Proiectul X, avand in vedere ca din analiza documentelor anterior mentionate, beneficiarul serviciilor premergatoare achizitiei terenului din X, X este **X SA**, aspect subliniat inclusiv in cuprinsul Memorandumului din data de 29.03.2011 intocmit de SCA X.

De altfel, potrivit mentiunilor din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, „societatea ar fi trebuit sa obtina si sa declare venituri din servicii privind reprezentarea X ca si client”, insa nu a facut-o.

Prin urmare, invocarea jurisprudentei Curtii Europene de Justitie cu privire la abandonarea unor obiective de investitii datorita unor circumstante obiective ce nu depind de vointa persoanelor impozabile, nu prezinta relevanta, cata vreme, in speta, serviciile, desi facturate pe numele SC X SRL, au avut ca scop achizitionarea de catre X SA a terenului din X, X.

Asa cum am aratat anterior, nu este suficienta achizitia unor servicii pe numele societatii contestatara, cata vreme 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 efective si sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Avand in vedere cele mai sus prezentate, contestatia formulata de SC X SRL, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata cu privire la TVA in suma de x lei aferenta cheltuielilor cu serviciile de consultanta, juridice si avocatura (X, X), studii de piata imobiliare (X SRL, X SRL), studii preliminare de arhitectura (X SRL).

3.1.2. Referitor la TVA deductibila in suma de x lei aferenta facturii nr. X - x de catre X (X) Germania catre X SA Franta, incalcand dispozitiile art. 146 alin 1 lit b din Codul fiscal:

Din Raportul de inspectie fiscala nr. F – S1 x rezulta ca organele fiscale nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta facturii nr. X - x emisa de catre X (X) Germania catre X SA Franta, incalcand dispozitiile art. 146 alin 1 lit b din Codul fiscal. De asemenea, organele de control au constatat ca factura nu contine elementele obligatorii prevazute la art. 155 din Codul fiscal, inclusiv inregistrarea in scopuri de TVA a beneficiarului.

Potrivit dispozitiilor art. 146 alin. 1 lit b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

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. (1) lit. b)-g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei.”

Se retine ca prin contestatia formulata societatea nu contesta faptul ca factura este emisa pe numele altei societati, ci contesta faptul ca organul de inspectie fiscala nu i-a dat dreptul in timpul controlului de a corecta factura fiscala, potrivit dispozitiilor art. 159 din Codul fiscal.

Astfel, conform art. 159 din Codul fiscal si pct. 81² din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale:

„Art. 159. - (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).

(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori în ceea ce privește stabilirea corectă a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume în baza actului administrativ emis de autoritatea fiscală competentă, pot emite facturi de corecție conform alin. (1) lit. b) către beneficiari. Pe facturile emise se va face mențiunea că sunt emise după control și vor fi înscrise într-o rubrică separată în decontul de taxă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147².

Paragraful a fost modificat prin punctul 42. din Hotărâre nr. 50/2012 începând cu 31.01.2012.

Norme metodologice:

81². (3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, **dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.** Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.

Subpunctul (3) a fost modificat prin punctul 47. din Hotărâre nr. 1071/2012 începând cu 01.01.2013.

(4) (...) Beneficiarii vor avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în aceste facturi în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹ din Codul fiscal, taxa fiind înscrisă în rubricile din decontul de taxă aferente achizițiilor de bunuri și servicii. **Emiterea facturilor de corecție nu poate depăși perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.**

(5) Prevederile alin. (4) și ale art. 159 alin. (3) din Codul fiscal se aplică și pentru situațiile în care facturile de corecție se referă la perioade fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2010.

Având în vedere cele mai sus prezentate, rezulta că organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.

Se reține că nici cu ocazia desfășurării inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației (în temeiul dispozițiilor art. 213 alin. 4 din Codul fiscal), societatea nu a făcut dovada corectiei facturii emisa de către furnizorul X, inclusiv în sensul menționării denumirii corecte a societății cumpărătoare, respectiv SC X SRL, în locul societății X SA din Franța, simplele afirmații potrivit cărora organele de control nu au permis corecția facturii nefiind relevante, căta vreme nu sunt dovedite cu documente.

Având în vedere cele mai sus prezentate, contestația formulată de SC X SRL, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente cu privire la TVA în suma de x lei aferentă facturii nr. X - x de către X (X) Germania către X SA Franța.

3.2 Referitor la accesoriile în suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile in suma de x lei aferente TVA, in conditiile in care, la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA contestata.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F – S1 x s-au calculat, pentru perioada 26.05.2009 – 25.10.2009, accesorii în suma de x lei aferente TVA.

In drept, potrivit dispozițiilor art. 119 și art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. »

« **Art. 120 (1)** Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. »

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen majorări de întârziere. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile în sumă de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F – S1 x, se reține că stabilirea acestor obligații de plată în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care la pct. 3.1 al prezentei decizii s-a reținut că fiind datorat debitul reprezentând TVA, rezulta că aceasta datorează și sumă de x lei, cu titlu de majorări de întârziere, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

Drept pentru care, contestația formulată de **SC X SRL**, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru sumă de x lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F – S1 x emisă de AFP Sector 1.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor jurisprudenței CEJ, art. 145, art. 146, art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 45, pct. 81² din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 119, art. 120 și art. 216 alin. 1 din OG nr. 92/2003

DECIDE

Respinge contestația formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F – S1 x emisă de AFP Sector 1, cu privire la următoarele obligații de plată:

- x lei – TVA stabilită suplimentar de plată;
- x lei – accesorii aferente TVA.

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