



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str.Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

DECIZIA NR. 816/390/29.04.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SA**, prin lichidator judiciar,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timiș sub nr.X/03.03.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 3 prin adresa nr. X/03.03.2014, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara sub nr.X/03.03.2014, asupra contestației formulate prin lichidator judiciar de **SC X SA**, cod de înregistrare fiscală X, ORC X, cu domiciliul fiscal în X, str. X, nr.X, jud. X.

SC X SA contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/09.01.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/09.01.2014, pentru suma 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 - 16.01.2014, conform confirmării de primire anexate și înregistrarea contestației la A.J.F.P. Timiș în data 17.02.2014, potrivit amprentei ștampilei aplicată pe adresa de înaintare a contestației.

Contestația este autentificată prin semnătura și ștampila lichidatorului judiciar X, Str.X, nr.X, sector X.

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. SC X SA, prin lichidator judiciar, prin contestația formulată solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. X/09.01.2014 - pct.2.2.1 Rezultatul soluționării decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, prin care s-a respins la rambursare suma de X lei și a Raportului de Inspecție Fiscală nr.X/09.01.2014 - partea referitoare la nedeductibilitatea TVA în sumă de X lei, pentru motivele ce vor fi expuse în continuare.

Totodată, **SC X SA**, prin lichidator judiciar precizează organului de soluționare că prezenta are și caracter de cerere de acordare a dobânzilor pentru suma de X lei solicitată a fi restituită prin deconturile înregistrate la A.F.P.C.M. Timiș sub nr. X - X-2013/19.07.2013 pentru suma de X lei, și sub nr. X - X-2013/25.10.2013, pentru suma de X lei, motiv pentru care solicită a se proceda în conformitate cu prevederile pct. 9.8. din Ordinul ANAF nr. 450/2013.

Contestatoarea prezintă o succintă circumstațiere a situației de fapt, arătând următoarele:

Societatea este plătitoare de TVA începând cu data de 01.07.1993, conform certificatului de înregistrare în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, seria X, nr.X, eliberat la data de 01.01.2007, așa cum reține organul fiscal la pagina 5 a Raportului.

Pentru perioada 01.04.2011-31.03.2013, societatea a depus un număr de 8 deconturi cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare prin care s-a solicitat la rambursare suma totală de X lei, deconturi soluționate cu control ulterior, precizând că prin Decizie, cât și prin constatările din Raport (pagina 7 a Raportului), organele fiscale confirmă corectitudinea și legalitatea solicitărilor societății, cât și a Deciziilor de rambursare, emise de organele fiscale.

Pentru perioada 01.04.2013-30.09.2013, societatea a depus două deconturi cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare prin care s-a solicitat la rambursare suma totală de X lei, deconturi soluționate cu control anticipat, prin care s-a admis la rambursare suma de X lei și a fost respinsă la rambursare suma de X lei, iar suma ce face obiectul prezentei contestații este în cuantum de X lei.

Contestatoarea precizează că din suma de X lei, reprezentând TVA neadmisă la rambursare, suma de X lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată neadmisă la rambursare aferentă operațiunilor de demolare a unor imobile existente în patrimoniul societății și a serviciilor prestate în vederea întocmirii documentației pentru obținerea autorizației de demolare pe care în cuprinsul prezentei le va denumi operațiuni de demolare, iar suma de X lei reprezintă TVA neadmisă la rambursare aferentă operațiunii de cazare în hotel a angajaților societății (X lei), serviciilor de consultanță în construcții (X lei) și aferentă unei facturi emise de un neplătitor de TVA (X lei).

Contestatoarea precizează că TVA în sumă de X lei dedusă de societate în mod eronat nefiind înscrisă în factura emisă de un neplătitor de taxă nu se contestă.

În cele ce urmează contestația prezintă constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv motivele de fapt și termeiurile de drept invocate de acestea, astfel:

- *motivele de fapt privind nedeductibilitatea TVA aferentă operațiunilor de demolare a unor imobile existente în patrimoniu societății*

Referitor la aceste operațiuni de demolare a unor imobile din patrimoniu propriu societății, contestația arată că organele fiscale consideră TVA aferentă acestora nedeductibilă invocând considerentele ce vor fi precizate în continuare.

a. În perioada supusă verificării societatea nu a desfășurat nici o activitate economică.

Societatea a derulat activitatea de conservare a patrimoniului societății, prin asigurarea pazei perimetrului acesteia, de re-facturare a cheltuielilor cu curentul și apa aferentă consumului realizat de societatea X SA și asigurarea derulării acestor activități de conservare respectiv asigurarea telefoniei, iluminatului incintei și unele servicii de asistență juridică privind activitatea societății.

b. Lipsa unor documente, care să fi stat la baza luării deciziei de demolare a imobilelor ca urmarea unor indicii cu privire la riscurile iminente de prăbușire sau punere în pericol a vieții personalului, cât și lipsa unor calcule care să conducă la concluzia că s-ar obține o rentabilitate superioară rezultată din desființarea acestor imobile întrucât valoarea terenului ar fi scăzut foarte mult în ultimul an.

c. Lipsa intenției societății de a derula operațiuni taxabile constatată prin prisma lipsei existenței unor autorizații de construire pe terenul eliberat ca urmare a operațiunilor de demolare, cât și prin lipsa unor contracte cu privire la o eventuală valorificare a acestor terenuri.

d. Destinația creditelor angajate de către societate nu a fost pentru conservarea proprietăților imobiliare ci au generat cheltuieli care nu sunt justificate a fi destinate realizării de operațiuni taxabile și care au condus la starea de faliment a societății, stare care presupune ridicarea dreptului de administrare a acesteia și în final lichidarea patrimoniului societății și nu la dezvoltarea acesteia și realizarea ulterioară a unor operațiuni taxabile care să justifice cheltuiala efectuată cu demolarea construcțiilor existente.

- temeiul de drept privind nedeductibilitatea TVA aferentă operațiunilor de demolare a unor imobile existente în patrimoniu societății

Contestatoarea arată că temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală în legătură cu nedeductibilitatea și implicit, în cauza prezentă, nerambursarea TVA în sumă de X lei, îl constituie faptul că aceste servicii de demolare a construcțiilor existente au legătură cu bunurile imobile ale societății așa cum sunt definite de pct. 14, alin.(2) din Titlul VI al H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.133 din Codul Fiscal, care precizează:

"(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

- a)elaborarea de planuri pentru o construcție sau o parte a unei construcții care sunt alocate unei anumite parcele de teren, indiferent dacă construcția este ridicată ori nu;
- b)furnizarea de servicii de supraveghere/securitate pe șantier;
- c)construirea unei clădiri sau edificarea unei construcții, precum și lucrările de construcții și demolare efectuate asupra unei construcții ori asupra unor părți ale unei construcții;
- d) lucrări asupra pământului, inclusiv servicii agricole, cum ar fi aratul, semănatul, irigatul și fertilizarea;
- e)supravegherea și evaluarea riscurilor și integrității bunurilor imobile;
- f) servicii de evaluare a bunurilor imobile, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopul încheierii unei asigurări, pentru a determina valoarea unei proprietăți ca garanție pentru un împrumut sau pentru evaluarea riscului și daunelor-interese în contextul unor litigii;"

Iar, construcțiile asupra cărora s-au efectuat aceste servicii de demolare își încetează existența, deci se impune ajustarea TVA deductibilă în conformitate cu prevederile lit. d), alin.(4) al art. 149 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

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

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții:"

Contestatoarea arată de asemenea că, organul de inspecție fiscală a făcut precizarea că a analizat și jurisprudența europeană (cazul C-257/2011 și C-234/2011), în materie de deductibilitate a TVA aferentă construcțiilor demolate și a constatat că taxa pe valoarea adăugată poate fi considerată deductibilă în condițiile în care se face dovada că aceste operațiuni au fost realizate pentru obținerea unor clădiri noi, care sunt destinate realizării de operațiuni taxabile în viitor, iar în cazul de față societatea nu a prezentat niciun fel de autorizație eliberată pentru terenul eliberat ca urmare a demolării construcțiilor din care să rezulte că vor fi construite alte imobile (paginile 20 și 26 ale Raportului).

- motivele de fapt privind nedeductibilitatea TVA aferente cheltuielilor de cazare în hotel a angajaților societății și a cheltuielilor cu consultanța în construcții

Contestatoarea arată că organele fiscale constată, în esență, că taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de cazare în hotel a celor doi angajați ai societății, în localitatea în care își au locul permanent de muncă, și a administratorului acesteia a fost dedusă fără ca în contractele acestora să se prevadă faptul că aceste cheltuieli vor fi suportate de societate și în consecință impozitate la angajat. Contractul de management al administratorului prevede la alin. (4) al art. IV că acesta are dreptul de decontare a cheltuielilor de cazare, diurnă, transport și a altor cheltuieli cu documente justificative, pentru deplasările în interes de serviciu, în țară și în străinătate, fără a se menționa alte drepturi privind închirierea de apartamente sau cazarea în localitatea în care își au locul permanent de muncă.

De asemenea, contestatoarea arată că organele fiscale constată că societatea a dedus în mod eronat taxa pe valoarea adăugată pentru servicii de consultanță în construcții fără a se prezenta situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile prestate.

- temeiul de drept pentru cheltuielile de cazare în hotel a angajaților societății și a cheltuielilor cu consultanța în construcții

În ceea ce privește deductibilitatea TVA aferentă cheltuielilor cu cazarea celor doi angajați ai societății și a administratorului acesteia, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală își întemeiază constatările pe prevederile lit. I), alin. (4), art. 21 din Codul Fiscal care precizează:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

l) alte cheltuieli salariate și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III".

cât și pe prevederile lit. a), alin.(2), art. 145 care precizează:

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

a) operațiuni taxabile."

În ceea ce privește deductibilitatea TVA aferentă serviciilor de consultanță în construcții, contestatoarea arată că organele fiscale își întemeiază constatările pe prevederile alin. (7) al art. 134¹ din Codul Fiscal care precizează:

"(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", cât și pe prevederile lit. m), alin.(4) al art. 21 și pct. 48 din normele metodologice date în aplicare, care precizează:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;" cât și pe prevederile normelor metodologice date în aplicarea textului legal precizat anterior care prevăd:

"Norme metodologice:

Pct. 48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege;
- justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate".

Referitor la temeinicia contestației, respectiv nelegalitatea constatatărilor organelor de inspecție fiscală, contestatoarea invocă următoarele motive:

- *nelegalitatea constatărilor privind nedeductibilitatea TVA în sumă de X lei, aferentă operațiunii de demolare a unor imobile*

Contestatoarea precizează că inspecția fiscală a avut ca obiectiv verificarea realității sumelor negative de TVA, aferente perioadei 01.04.2011-31.03.2013, înscrise în 8 deconturi cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare prin care s-a solicitat la rambursare suma totală de X lei, deconturi soluționate cu control ulterior, cât și verificarea sumelor negative de TVA aferente perioadelor 01.04-30.06.2013 și 01.07-30.09.2013, înscrise în deconturile de TVA cu opțiune de rambursare, din datele de 19.07.2013 și 25.10.2013, prin care se solicită la rambursare soldurile sumelor negative de TVA în sumă de X lei, respectiv în sumă de X lei.

Prin Decizie, cât și prin constatările din Raport (pagina 7 a raportului), organele fiscale confirmă corectitudinea și legalitatea solicitărilor societății, cât și a Deciziilor de Rambursare emise de organele fiscale, pentru TVA, în sumă de X lei, solicitată a fi rambursată prin cele 8 deconturi depuse aferente perioadei 01.04.2011-31.03.2013.

Din suma totală de X lei, TVA solicitată a fi rambursată, prin cele două deconturi aferente perioadelor 01.04-30.06.2013 și 01.07-30.09.2013, organul fiscal, prin decizie și raport, respinge la rambursare suma totală de X lei.

Din această sumă respinsă la rambursare, suma de X lei reprezintă TVA constatată de organul fiscal drept nedeductibilă întrucât este aferentă operațiunii de demolare a imobilelor industriale deținute de către societate.

Contestatoarea susține *nerealitatea constatării că în perioada supusă verificării, 01.04-30.09.2013, societatea nu a desfășurat nici o activitate economică.*

Astfel, contestatoarea precizează că în urma demolării imobilelor industriale, societatea livrează, conform facturii nr.X/20.07.2013 (Anexa nr. 4), cantitatea de X kg fier vechi către X SRL. Valoarea livrării este de X lei, societatea obținând deci, venituri taxabile din punct de vedere al TVA, pe factura fiind efectuată precizarea TAXARE INVERSĂ, conform prevederilor art. 160 din Codul Fiscal.

Cadrul legal aplicabil este chiar cel precizat de organul de inspecție fiscală respectiv, lit. a), alin. (2) al art. 145 din Codul fiscal care precizează:

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

a) operațiuni taxabile;"

Deci, societatea are dreptul să deducă taxa aferentă demolărilor întrucât în urma acestei operațiuni au rezultat deșeuri de fier vechi care au fost valorificate, societatea

înscriind pe factura de livrare a deșeurilor mențiunea TAXARE INVERSĂ, în respectul prevederilor pct. 1 al lit. a) alin.(2) al art. 160 din Codul Fiscal care precizează:

"(2) Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt: a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:

1. livrarea de deșeuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora; (...)"

Având în vedere că societatea a desfășurat operațiuni taxabile (așa cum solicită prevederile legale privind TVA), economice (cum solicită organul de inspecție fiscală), aceasta beneficiază de dreptul de deducere a taxei aferentă operațiunilor de demolare, înscrisă în facturile fiscale emise de către prestatori, care, așa cum chiar organele fiscale constată prin Raport, îndeplinesc condițiile de formă și de fond pentru exercitarea dreptului de deducere, se impune acordarea acestui drept.

Contestatoarea susține nerealitatea constatării privind lipsa unor documente, care să fi stat la baza luării deciziei de demolare a imobilelor ca urmare a unor indicii cu privire la riscurile iminente de prăbușire sau punere în pericol a vieții personalului, cât și lipsa unor calcule care să conducă la concluzia că s-ar obține o rentabilitate superioară rezultată din desființarea acestor imobile întrucât valoarea terenului ar fi scăzut foarte mult în ultimul an

Astfel, contestatoarea precizează că, considerentele organului de inspecție fiscală sunt eronate întrucât în Raportul de evaluare a proprietăților industriale ale societății, întocmit de Cabinet X Evaluator X la data de 28.05.2013 la paginile 3, 25, cât și în situația anexă intitulată Centralizator evaluare X SA (Anexa nr. 5) se precizează faptul că: "în consecință, în urma demolării și parcelării în vederea vânzării valoarea obținută se estimează a fi mai mare decât în cazul situației actuale."

Deci, la data de 28.05.2013 există un document încheiat care a stat la baza deciziei de demolare a imobilelor și în care se indică necesitatea operațiunilor de demolare.

Astfel, decizia de a demola este pe deplin justificată economic, având în vedere intenția societății de a valorifica în viitor aceste terenuri și deci de a desfășura activități economice taxabile.

Contestatoarea susține nerealitatea constatării privind lipsa intenției Societății de a derula operațiuni taxabile constatată prin prisma lipsei existenței unor autorizații de construire pe terenul eliberat ca urmare a operațiunilor de demolare, cât și prin lipsa unor contracte cu privire la o eventuală valorificare a acestor terenuri.

Astfel, contestatoarea arată că deși organul fiscal face constatări privind raportul de evaluare a proprietăților industriale ale societății, întocmit de Cabinet X Evaluator X la data de 28.05.2013, acesta nu constată concluziile precizate în respectivul raport la paginile 3, 25 cât și în situația anexă intitulată Centralizator evaluare X S.A. privind faptul că: "în consecință, în urma demolării și parcelării în vederea vânzării, valoarea obținută se estimează a fi mai mare decât în cazul situației actuale."

Deci, la data de 28.05.2013, exista intenția demolării și parcelării în vederea vânzării, deci achiziția serviciilor de demolare s-a efectuat în vederea desfășurării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Totodată, contestatoarea precizează că legislația de TVA permite deducerea TVA încă de la momentul intenției de a desfășura operațiuni taxabile, așa cum prevede pct. 45 (1) și (2), respectiv (6), din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal:

„(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.

(...)

(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 Intercommunale voor zeewaterontziltling (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."

Contestatoarea precizează că în justificarea intenției prevăzute de baza legală expusă mai sus, în baza căreia trebuie recunoscut dreptul de deducere a TVA, Societatea a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală raportul de evaluare a proprietăților industriale ale Societății, întocmit de Cabinet X Evaluator X la data de 28.05.2013 din care rezultă că "în urma demolării și parcelării în vederea vânzării valoarea obținută se estimează a fi mai mare decât în cazul situației actuale."

Chiar dacă nu s-a concretizat într-un document în formă scrisă, contestatoarea susține că demolarea imobilelor reprezintă manifestarea de voință a societății, iar prevederile legii fiscale privind deductibilitatea TVA nu condiționează dreptul de deducere de prezentarea deciziei de demolare în formă scrisă.

În ceea ce privește lipsa unei autorizații de construire pe terenul eliberat ca urmare a operațiunilor de demolare, cât și prin lipsa unor contracte cu privire la o eventuală valorificare a acestor terenuri, constatare prin care organele de inspecție fiscală susțin că nu s-ar mai realiza de către societate operațiuni taxabile, contestatoarea susține că este eronată întrucât nu ține seama de situația de fapt a acesteia și de reglementările legale aplicabile respectivei situații de fapt, așa cum se va demonstra în cele ce urmează.

Societatea este în faliment în conformitate cu încheierea Civilă nr. X pronunțată în ședință publică în data de 03.10.2013 de către Tribunalul X - Secția a II-a Civilă.

Din punct de vedere juridic, operațiunile care se efectuează în cazul în care societatea comercială intră în faliment sunt reglementate de prevederile art. 107-130 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar din punct de vedere contabil și fiscal de prevederile O.M.F.P.

nr. 1376/2004, publicat în M.O. nr. 1012 bis din data de 03 noiembrie 2004, pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora.

În conformitate cu Norma metodologică privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora, în cazul societăților aflate în procedura de faliment se va proceda la vânzarea bunurilor importante din averea debitorului (terenuri, fabrici, instalații) cât mai avantajos și cât mai repede, cu acordul prealabil al creditorilor, societatea realizând în acest mod operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, colectând TVA, realizând deci operațiuni taxabile (economice), astfel că și în acest caz, prin lichidarea societății, se realizează operațiuni taxabile.

Prin urmare, contestatoarea precizează că, la data întocmirii prezentei contestații, cât și pe perioada efectuării inspecției fiscale, societatea este obligată de prevederile legale citate anterior să efectueze operațiuni de lichidare a patrimoniului, prilej cu care va înstrăina activele (terenuri în suprafața totală de X mp, cât și clădiri), realizând astfel operațiuni taxabile, deci va colecta TVA.

Astfel, este evident că, având în vedere situația societății (procedura de faliment), toate activele sale (inclusiv terenurile) vor fi valorificate, aceste operațiuni reprezentând de fapt livrări de bunuri taxabile cu TVA, nemaiputând fi invocată lipsa intenției de către organele de inspecție fiscală - întrucât societatea are nu numai intenția, ci și obligația, de a efectua operațiuni taxabile.

Referitor la constatarea că destinația creditelor angajate de către societate nu au fost pentru conservarea proprietăților imobiliare ci au generat cheltuieli care nu sunt justificate a fi destinate realizării de operațiuni taxabile și care au condus la starea de faliment a societății, stare care presupune ridicarea dreptului de administrare a acesteia și în final lichidarea patrimoniului societății și nu la dezvoltarea acesteia și realizarea ulterioară a unor operațiuni taxabile care să justifice cheltuiala efectuată cu demolarea construcțiilor existente, contestatoarea face următoarea precizare:

Considerentele organului de inspecție fiscală, precizate la prezentul punct, nu sunt aplicabile cauzei supuse soluționării, întrucât reglementările fiscale privind deductibilitatea TVA nu condiționează deductibilitatea respectivei taxe de respectarea destinației împrumutului sau de un anumit mod de utilizare a sumelor de bani obținute de la alte societăți comerciale.

Referitor la cadrul legal, invocat de organul de inspecție fiscală pentru a nega dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei, aferentă operațiunii de demolare a unor imobile, contestatoarea consideră că și acesta este total eronat pentru motivele ce vor fi precizate în continuare.

Astfel, în ceea ce privește aplicabilitatea pct.14, alin. 2) din normele de aplicare a Codului Fiscal dat în aplicarea art. 133 din actul normativ de bază, contestatoarea susține că acesta nu are legătură cu cauza.

Prevederea legală invocată de organul de inspecție fiscală precizează:

"(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133, alin. (4), lit. a) din Codul fiscal. Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

c) construirea unei clădiri sau edificarea unei construcții, precum și lucrările de

construcții și demolare efectuate asupra unei construcții ori asupra unor părți ale unei construcții;

f) servicii de evaluare a bunurilor imobile, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopul încheierii unei asigurări, pentru a determina valoarea unei proprietăți ca garanție pentru un împrumut sau pentru evaluarea riscului și daunelor-interese în contextul unor litigii;"

Art. 133 din Codul Fiscal, în baza căruia au fost emise prevederile anterioare este cuprins în capitolul V intitulat "Locul operațiunilor cuprinse în sfera de aplicare a taxei" și reglementează, după cum și este intitulat, stabilirea locului operațiunilor cuprinse în sfera TVA. Și organul de inspecție fiscală, cât și societatea, au considerat că locul operațiunii de demolare a imobilelor este în România, serviciile fiind prestate de către doi prestatori înregistrați din punct de vedere al taxei în România, iar beneficiarul, X S.A., fiind și el înregistrat din punct de vedere al taxei în România.

Mai mult, textul precizat de organul de inspecție fiscală prevede destul de clar și neinterpretativ că serviciile de demolare se alocă asupra construcției/construcțiilor demolate.

În ceea ce privește invocarea de către organul de inspecție fiscală a prevederilor lit. d) a alin. (4) al art. 149 din Codul Fiscal, contestatoarea susține că nici această prevedere legală nu are legătură cu cauza.

Prevederea invocată de către organul de inspecție fiscală precizează, în esență: "(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin.(1) lit. d) se efectuează: d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu următoarele excepții: (...)."

Prevederea legală invocată de către organul de inspecție fiscală se referă la ajustarea taxei în situația în care bunul de capital, clădirea își încetează existența, în timp ce cauza supusă soluționării se referă la deductibilitatea serviciilor de demolare și nicidecum la ajustarea taxei aferentă clădirilor demolate.

În ceea ce privește invocarea de către organul de inspecție fiscală a jurisprudenței europene (cazul C-257/2011 Grand Via Moinești și C-234/2011 TETS Haskovo AD) care se referă la deductibilitatea TVA aferentă construcțiilor demolate, contestatoarea menționează că această jurisprudență susține dreptul de deducere a societății.

Contestatoarea menționează că inspecția fiscală a analizat jurisprudența europeană (cazul C-257/2011 și C-234/2011) în materie de deductibilitate a TVA aferentă construcțiilor demolate și a constatat că taxa pe valoarea adăugată poate fi considerată deductibilă în condițiile în care se face dovada că aceste operațiuni au fost realizate pentru obținerea unor clădiri noi care sunt destinate realizării de operațiuni taxabile în viitor. Organele de inspecție fiscală argumentează nedeductibilitatea TVA prin faptul că societatea nu a prezentat autorizația eliberată pentru terenul eliberat ca urmare a demolării construcțiilor din care să rezulte că vor fi construite alte imobile.

Ori, așa cum am arătat și mai sus, societatea urma să vândă terenul cu TVA, fără a mai efectua o construcție cu care ulterior să fie efectuate operațiuni taxabile.

Contestatoarea precizează că din perspectiva tratamentului de TVA, nu există, practic, nicio diferență între a efectua o vânzare a terenului cu TVA și a efectua o vânzare cu TVA/închiriere cu TVA a unui viitor imobil construit pe respectivul teren.

De aceea, contestatoarea consideră că interpretarea organelor fiscale asupra jurisprudenței europene este eronată, întrucât trebuie urmărit principiul statuat de Curtea Europeană de Justiție și nu stricto sensu speța respectivă referită la Curtea Europeană de Justiție.

Astfel, rezultă că prezentarea unei autorizații de construcții obținută de societate nefiind necesară pentru menținerea dreptului de deducere a TVA pentru serviciile de demolare.

Sintetizând cele de mai sus, contestatoarea apreciază că Societatea are drept de deducere a TVA aferentă serviciilor de demolare a unor imobile din patrimoniu acesteia luând în considerare că:

- a realizat, în urma demolării, operațiuni taxabile-livrarea deșeurilor, conform facturii nr.X/20.07.2013, în urma căreia s-au realizat venituri în sumă de X lei. Operațiunea de achiziție a unor servicii de demolare a unor clădiri este o operațiune taxabilă pentru care prestatorul colectează TVA iar beneficiarul își deduce TVA înscrisă în factura prestatorului cu respectarea condițiilor de formă și fond ale operațiunii. În continuarea acestei operațiuni, societatea a livrat deșeurile rezultate în urma demolării, realizând deci operațiuni taxabilă din punct de vedere al TVA,

- va realiza operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, în procedura falimentului, prin valorificarea activelor acesteia, în urma cărora se va colecta TVA, așa cum precizează O.M.F.P. nr. 1376/2004, publicat în M.O. nr.1012 bis din data de 3 noiembrie 2004, pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale și tratamentul fiscal al acestora (exemplele de la pct.15 și 16 date în aplicarea cap. II Dizolvarea și Lichidarea societăților comerciale),

- însuși organul de inspecție fiscală acordă parțial drept de deducere a cheltuielilor de demolare pentru suma de X lei, sumă determinată ca diferență între suma de X lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de demolare conform constatărilor organului de inspecție de la paginile 8,16, 22, 29 ale Raportului și suma de X lei stabilită de organul de inspecție fiscală ca reprezentând TVA nedeductibilă aferentă serviciilor achiziționate cu demolarea unor imobile ale Societății, așa cum rezultă din anexa nr. 6 a Raportului.

De asemenea, contestatoarea susține *nelegalitatea constatărilor organelor de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea sumei de X lei TVA aferentă cheltuielilor de cazare în hotel a celor doi angajați ai societății și a administratorului acesteia.*

Contestatoarea arată că, organul de inspecție fiscală constată, în esență, că societatea a dedus TVA aferentă cheltuielilor cu cazarea celor doi angajați ai acesteia, în localitatea în care aceștia își au locul permanent de muncă, iar în contractul de management al administratorului nu se prevede faptul că aceste cheltuieli vor fi suportate de către Societate și impozitate la angajat, motiv pentru care în baza prevederilor lit. I) alin. (4) al art.21 coroborat cu prevederile alin.(2) al art.145 din Codul fiscal nu au acordat drept de deducere respectivelor cheltuieli.

Constatările organelor fiscale întemeiate pe prevederile lit. I) a alin.(4) al art. 21 care precizează că: "(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

I) alte cheltuieli salariate și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor Titlului III ", sunt aplicabile în vederea determinării corecte a profitului impozabil și nicidecum la stabilirea deductibilității taxei pe valoarea adăugată.

Contestatoarea face precizarea că, cadrul legal aplicabil deductibilității TVA este cel prevăzut de Titlul VI privind taxa pe valoare adăugată, art. 145 din Codul Fiscal.

Astfel potrivit art. 145 alin. (2) și (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt

destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

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

a) operațiuni taxabile. (...)"

Așadar, deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor este condiționată de necesitatea acestora pentru nevoile firmei. Taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este deductibilă dacă acestea sunt utilizate pentru realizarea unor operațiuni dintre cele prevăzute de art. 145 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, și cum cei doi angajați și administratorul societății realizează operațiuni taxabile, prin urmare, contestatoarea arată că organele fiscale în mod eronat nu au acordat drept de deducere sumei de X lei reprezentând TVA aferentă cheltuielilor de cazare, astfel încât și pentru acest capăt de cerere apreciază că urmează a fi admisă contestația.

Totodată, contestatoarea susține *nelegalitatea constatărilor organelor de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea sumei de X lei reprezentând TVA aferentă cheltuielilor cu consultanța în construcții.*

Contestatoarea arată că organul de inspecție fiscală constată că societatea a dedus suma de X lei reprezentând TVA aferentă cheltuielilor de consultanță în construcții, înscrisă în factura nr. X/08.05.2013, emisă de S.C. X S.R.L., în mod eronat și nu a acordat drept de deducere sumei respective în baza prevederilor alin. (7) al art. 134¹ din Codul Fiscal care precizează că "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".

Pentru aplicarea prevederii legale precizate anterior, contestatoarea susține că organul de inspecție fiscală era obligat să constate că respectiva prestare de serviciu a determinat decontări sau plăți succesive, constatare care nu putea fi efectuată întrucât factura nr. X emisă de prestator pentru suma totală de X lei din care TVA în sumă de X lei a determinat o singură plată efectuată prin chitanța nr.X (Anexa nr. 6).

Astfel, contestatoarea susține că, prevederea legală invocată de organele de inspecție fiscală nu este aplicabilă societății întrucât aceasta face precizarea în mod expres că se aplică pentru "prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive", iar în speță decontarea/plata între societate și prestator s-a efectuat printr-o singură decontare/plată și nu prin decontări/plăți succesive, astfel că societatea nu are obligația legală de a prezenta situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare, motiv pentru care apreciază că și pentru acest capăt de cerere contestația societății urmează a fi admisă.

Mai mult, contestatoarea consideră că baza legală aplicabilă și relevantă pentru a analiza dacă sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA la beneficiar se regăsește la CAPITOLUL 10 Regimul deducerilor (Art. 145 și Art. 146 din Codul Fiscal), ori nu la CAPITOLUL 6 Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată (Art. 134¹ din Codul Fiscal), care stabilește regulile privind momentul la care intervine faptul generator - adică momentul la care intervine obligația prestatorului/furnizorului de a colecta TVA la bugetul statului.

Astfel, potrivit art. 145 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni și potrivit art. 146, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă deține o factură corectă, emisă în conformitate cu art. 155 din Codul Fiscal. Ori, societatea îndeplinește ambele condiții, a achiziționat

serviciile de consultanță în scopul activității sale economice, și deține o factură corectă, fapt necontestat de organele de inspecție fiscală.

Față de cele prezentate anterior, contestatoarea apreciază că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a TVA și pentru suma de X lei respinsă la rambursare de organul fiscal, motiv pentru care solicită admiterea în totalitate a contestației, așa cum a fost formulată și în consecință, modificarea parțială a pct.2.2.1." Rezultatul soluționării decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare" din Decizia de Impunere nr. X/09.01.2013, în sensul admiterii la rambursare și a sumei de X lei, cât și anularea capitolelor din Raport referitoare la constatările contestate.

La contestația formulată contestatoarea a anexat, în copie:

Anexa nr. 1 - Decizia de Impunere nr.X/09.01.2014,

Anexa nr. 2 - Raportul de Inspecție Fiscală nr. X/09.01.2014,

Anexa nr. 3 - Copie plic cu care s-au primit actele administrative fiscale contestate,

Anexa nr. 4 - Factura nr.X/20.07.2013 pentru livrările de deșeuri efectuate în urma demolării,

Anexa nr. 5 - Raportul de evaluare a proprietăților industriale ale Societății, întocmit de Cabinet X Evaluator X,

Anexa nr. 6 - Chitanța nr. X pentru achitarea facturii nr. X privind serviciile de consultanță.

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 SA** inspecția fiscală privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.04.2011-31.03.2013, urmare a depunerii de către societate a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, prin care s-a solicitat la rambursare suma totală de X lei (cu control ulterior), pentru perioada 01.04.2013-30.06.2013, urmare a depunerii de către societate a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.X-19.07.2013, prin care s-a solicitat la rambursare suma totală de X lei (cu control anticipat) și pentru perioada 01.07.2013-30.09.2013, urmare a depunerii de către societate a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.X-25.10.2013, prin care s-a solicitat la rambursare suma totală de X lei (cu control anticipat).

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X/09.01.2014, 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/09.01.2014, prin care s-a stabilit pentru perioada 01.04.2013 -30.06.2013 diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, ceea ce a condus la respingerea a TVA în sumă de X lei din totalul sumei de X lei solicitată la rambursare prin decontul cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr. X-19.07.2013, și aprobarea la rambursare a sumei de X lei, respectiv pentru perioada 01.07.2013-30.09.2013 diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, ceea ce a condus la respingerea a TVA în sumă de X lei din totalul sumei de X lei solicitată la rambursare prin decontul cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.X-25.10.2013, și aprobarea la rambursare a sumei de X lei.

Potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/09.01.2014, SC X SA are ca obiect principal de activitate: Fabricarea altor piese și accesorii pentru autovehicule și pentru motoare de autovehicule;/An X/ Cod: Caen: 2932;

Cu privire la activitatea societății, organele de inspecție fiscală consemnează că în perioada 01.04.2011-30.09.2013, societatea nu desfășoară activități economice, veniturile înregistrate reprezentând în fapt refacturarea unor cheltuieli cu energia electrică către SC X SA, aferent consumului înregistrat pe un contor care aparține SC X

SA. Totodată, societatea înregistrează venituri din vânzarea unor mijloace fixe către SC X SRL în luna iulie 2013 și din valorificarea fierului vechi rezultat din demolarea construcțiilor industriale deținute de societate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că societatea nu mai desfășoară activitate economică de cel puțin cinci ani; pierderea contabilă a societății fiind cauzată de cheltuielile de conservare a patrimoniului societății și cea de la 30.09.2013 se datorează cheltuielilor înregistrate cu demolarea imobilelor aflate în proprietatea societății.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată *pentru perioada 01.04.2011-31.03.2013* solicitată la rambursare în sumă totală de X lei, urmare a depunerii de către societate a deconturilor cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare, deconturi soluționate cu control ulterior, prin constatările din raportul de inspecție fiscală, se reține că TVA solicitat la rambursare îndeplinește condițiile de rambursare, organele fiscale confirmând corectitudinea și legalitatea solicitărilor societății.

Pentru perioada 01.04.2013-30.06.2013, urmare a verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat :

1) A) În perioada verificată societatea a încheiat contractul nr. X/30.04.2013 cu societatea X SRL din X CUI RO X având ca obiect: " Demolare hale industriale cca 3500 mp" și contractul numărul X/28.06.2013, înregistrat la societatea X sub nr. X/28.06.2013, cu societatea X SRL din X CUI RO X având ca obiect: " Demolare hale industriale; Igienizarea terenului aferent; Transportul deșeurilor;".

Valoarea facturilor înregistrate în perioada 01.04.2013-30.09.2013 pentru aceste operațiuni de demolare a unor imobile din patrimoniul societății este de X lei cu o bază impozabilă în valoare de X și un TVA în sumă de X lei.

În perioada 01.04.2013-30.06.2013 societatea a înregistrat în contabilitatea societății cheltuieli cu demolarea unor imobile din patrimoniul societății în valoare totală de X lei cu o bază impozabilă în valoare de X lei și un TVA în sumă de X lei. Pentru justificarea realizării operațiunilor consemnate în facturi societatea a prezentat lucrări acceptate de ambii parteneri. Situația în detaliu a facturilor care consemnează operațiuni de demolare a clădirilor este prezentată în anexa nr. 6.

B) În perioada verificată societatea a încheiat contractul nr. X/10.05.2013, înregistrat la societatea X sub nr. X/10.05.2013 cu societatea X S.R.L. din X CUI RO X având ca obiect întocmirea documentației pentru obținerea autorizației de demolare, managementul acestui proiect și dirigenția de șantier. În perioada 01.04.2013-30.06.2013 societatea a înregistrat în contabilitatea societății cheltuieli cu obținerea autorizației de demolare a unor imobile din patrimoniul societății în valoare totală de X lei cu o bază impozabilă în valoare de X lei și un TVA în sumă de X lei. Pentru justificarea realizării operațiunilor consemnate în facturi societatea a prezentat proiectul care a stat la baza obținerii autorizației de desființare nr. X/27.09.2013. Situația în detaliu a facturilor care consemnează operațiuni de demolare și cu obținerea de autorizații de demolare a clădirilor societății este prezentată în anexa nr. 6.

Referitor la aceste operațiuni de demolare a unor clădiri din patrimoniul societății organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

a) În perioada supusă verificării respectiv în perioada 01.04.2011 - 31.03.2013 societatea nu a derulat nici o activitate economică. Societatea a derulat activitatea de conservare a patrimoniului societății, prin asigurarea pazei perimetrului societății, de refacturare a cheltuielilor cu curentul și apa aferente consumului realizat de societatea X SA și asigurarea derulării acestor activități de conservare respectiv asigurarea telefoniei, iluminatului incintei și unele servicii de asistență juridică care vizau activitatea societății.

Conform "Procesului Verbal al Adunării Generale Ordinare a Acționarilor S.C. X S.A." din 15.04.2013 și a "Hotărârea Adunării Generale a Acționarilor nr. X din data de

15.04.2013", se decide ca, urmare a modificării structurii acționarilor majoritari, numirea unui nou Consiliu de Administrație și numirea d-nului X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație.

b) Inspekția fiscală a analizat intenția societății de a realiza operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, prin prisma motivelor și documentelor care au stat la baza deciziei de demolare a imobilelor industriale deținute de societate. Conform situațiilor de lucrări anexate, facturilor de prestări servicii care consemnează demolarea imobilelor, activitatea de demolare a imobilelor a început din data de 01.05.2013, data la care societatea nu deținea o autorizație de demolare a acestor imobile.

Inspekția fiscală a cerut explicații cu privire la motivul pentru care s-a procedat la demolarea imobilelor prin întrebarea nr. 1 din nota explicativă solicitată Președintelui Consiliului de Administrație d-nul X în data de 22.10.2013. Acesta a solicitat un termen de trei zile cu privire la formularea unui răspuns, iar în data de 25.10.2013 transmite răspunsul la această întrebare prin care motivează că:

„- în cursul lunilor mai și iunie au fost efectuate două expertize, una tehnică privind starea construcțiilor industriale ale societății și o expertiză privind evaluarea patrimoniului societății. Aceste expertize au avut următoarele concluzii:

a. Clădirile se află într-o stare de degradare avansată, în care prăbușirea acestora este iminentă și astfel poate pune în pericol viața și integritatea personalului dar și a altor persoane ce se pot afla în perimetrul acestor construcții.

b. Clădirile nu pot fi aduse la condițiile tehnice care să asigure norme de muncă impusă de legislația europeană decât cu cheltuieli foarte mari, soluția propusă de către experți fiind demolarea și apoi construirea noilor spații industriale.

c. Terenul deținut de către societate devine atractiv pentru închiriere sau vânzare numai în condițiile în care clădirile aflate în stare iminentă de prăbușire sunt demolate, valoarea acestuia crescând în mod considerabil. În plus există societăți interesate de achiziția terenului numai în condițiile în care acesta era lipsit de clădiri."

În urma verificării documentelor invocate de d-nul X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație și a motivației prezentate în nota explicativă din 25.10.2013, organele de inspekție fiscală prezintă următoarele constatări:

- motivația privind pericolul iminent de prăbușire pe care îl reprezintă aceste clădiri pentru personal și persoanele care au acces în clădiri nu este justificat în condițiile în care incinta în care se află imobilele este păzită și nu este permis accesul în perimetrul acestora, iar în ceea ce privește personalul se constată că în perioada verificată societatea a avut cel mult doi angajați, care aveau funcții de conducere, iar societatea nu mai desfășoară activitate productivă de cel puțin cinci ani de zile.

- expertiza tehnică invocată este, în fapt, o componentă a proiectului de desființare a construcțiilor industriale care a fost depus de societatea verificată în vederea obținerii autorizației de desființare a construcțiilor industriale nr. X/27.09.2013 eliberată de Primăria X. Din memoriul tehnic existent în expertiza întocmită de societatea X SRL din X la data de 26.05.2013 rezultă că intenția și dorința proprietarilor este de demolare a clădirilor (a se vedea paginile 5 și 6), iar expertiza a fost întocmită cu scopul de efectuare a acestor lucrări de desființare în deplină siguranță. Expertiza tehnică a fost întocmită pentru efectuarea lucrărilor de demolare cu respectarea condițiilor cerute de aceasta operațiune și nu pentru a se fundamenta o decizie privind reabilitarea sau desființarea imobilelor existente. În plus, organele de inspekție fiscală menționează că la data întocmirii expertizei - 26.05.2013, lucrările de demolare începuseră deja din data de 01.05.2013.

- în ceea ce privește raportul de evaluare a proprietăților imobiliare ale societății invocat, raport întocmit de Cabinet X Evaluator X la data de 28.05.2013, inspekția fiscală constată față de ultima reevaluare, înregistrată în evidența contabilă (întocmită de SC X SA în luna martie 2012), că se înregistrează o creștere a valorii imobilelor. Astfel,

valoarea imobilelor crește potrivit opiniei evaluatorului de la valoarea de X lei, la valoarea de X lei, înregistrând o creștere de X lei. Potrivit aceluiași raport, valoarea terenurilor deținute de societate scade de la valoarea de X lei la valoarea de X lei, ceea ce înseamnă o scădere de X lei. În plus, organele de inspecție fiscală menționează că la data întocmirii raportului de evaluare - 28.05.2013, societatea a început demolarea imobilelor respectiv de la data de 01.05.2013.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează că societatea nu a înscris în evidența contabilă datele rezultate din această ultimă evaluare a patrimoniului.

În condițiile menționate mai sus, organele de inspecție fiscală constată că aceste documente, raportul de evaluare și expertiza tehnică, invocate de d-nul X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație nu au stat la baza luării deciziei de demolare a imobilelor ca urmare a unor indicii cu privire la riscurile iminente de prăbușire sau punere în pericol a vieții personalului și nici ca urmare a unor calcule care să conducă la concluzia că s-ar obține o rentabilitate superioară rezultată din desființarea acestor imobile întrucât valoarea terenului ar fi scăzut foarte mult în ultimul an.

c) Inspecția fiscală a analizat intenția societății de a derula operațiuni taxabile prin prisma existenței unor autorizații de construire pe terenul eliberat ca urmare a operațiunilor de demolare sau existența unor contracte cu privire la eventuala valorificare a acestor terenuri. Astfel, precizează că au solicitat d-nului X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație, prin întrebarea pusă la nota explicativă luată în data de 25.10.2013 - întrebarea 4, prezentarea unor documente în acest sens.

În justificarea răspunsului formulat de d-nul X la această întrebare, organele de inspecție fiscală precizează că acesta atașează următoarele documente:

- adresa emisă de societatea X SA, care nu poartă nici o dată, nici un număr de ieșire de la societatea emitentă, respectiv nu este indicat nici un număr sau dată de înregistrare la societatea X SA. În adresă se menționează că societatea ar fi interesată de achiziționarea unui teren în suprafață de 13 ha, pentru dezvoltarea unui parc de celule fotovoltaice. Organele de inspecție fiscală, menționează și faptul că nu au fost prezentate alte documente care ar fi rezultat urmare acestei adrese;

- adresă emisă de societatea X SA din 21.06.2013, care nu are un număr de ieșire de la societatea emitentă și respectiv nu este indicat nici un număr sau dată de înregistrare la societatea X SA. În aceasta se menționează ca ar avea interesul de achiziționare a terenului situat în calea X, nr. X. Organele de inspecție fiscală, menționează și faptul că nu au fost prezentate alte documente care ar fi rezultat urmare acestei adrese;

- adresa emisă de societatea X S.A. și înregistrată sub nr. X/25.10.2013 la X (care este acționar minoritar în societatea verificată) de cumpărare a "IMOBILELOR" deținute de societatea X SA în X. Organele de inspecție fiscală, menționează și faptul că nu au fost prezentate alte documente care ar fi rezultat urmare acestei adrese;

- deși, se invocă o adresa emisă de societatea X SA, această adresă nu a mai putut fi pusă la dispoziția inspecției fiscale, conform celor menționate în răspunsul formulat la întrebarea 4 din Nota explicativă luată administratorului în data de 12.11.2013.

Din analiza acestor documente organele de inspecție fiscală constată că:

- nici o societate nu avansează un preț de achiziționare a terenului sau imobilelor;
- nici o societate nu condiționează ca terenul să fie adus la un anumit stadiu (fără construcții), stadiu care ar fi adus un plus de valoare în comparație cu stadiul în care se afla înainte de luarea deciziei de demolare;

- nici unul din aceste documente nu a fost urmat de alte negocieri și nu s-a concretizat prin contracte ferme de închiriere sau cumpărare.

Inspecția fiscală constată că pentru suprafețele de teren care au rezultat ca urmare a procesului de demolare nu au fost emise alte autorizații în ceea ce privește

construcția unor clădiri noi.

În concluzie, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că decizia de demolare a imobilelor existente s-a făcut ca urmare a existenței unor contracte din care să rezulte că în condițiile demolării și eliberării terenului de construcțiile existente ar fi rezultat un spor de valoare care ar fi fost superior cheltuielilor angajate și care ar fi fost recuperat prin valorificarea terenului. Totodată, organele de inspecție constată că societatea nu deține autorizații pentru construirea unor imobile noi pe spațiul eliberat de construcțiile demolate.

Astfel, din cele menționate mai sus rezultă că societatea nu a prezentat, la momentul demolării clădirilor, documente obiective din care să rezulte intenția societății de a desfășura operațiuni taxabile.

d) În luna iunie 2013 societatea încheie următoarele contracte de împrumut:

(I) - contractul din 05.06.2013 încheiat cu acționarul majoritar al societății respectiv societatea X S.A. X, contract prin care:

- se recunoaște preluarea de către acționarul majoritar a unei creanțe în sumă de X lei deținute de fostul acționar majoritar (X S.A.);
- se confirmă împrumutul "ne-documentat în valoare de X lei" acordat de societatea X SA pentru conservarea Proprietăților Imobiliare;
- acordarea unui împrumut în sumă maximă de X lei;

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit pct. 3.1 din contractul de împrumut este menționat: " împrumutul poate fi folosit de către împrumutat numai pentru (i) onorarea obligațiilor comerciale ale împrumutatului în legătură cu conservarea Proprietăților Imobiliare; (ii) plata taxelor locale aferente Proprietăților Imobiliare; (iii) finanțarea și dezvoltarea activității curente; și (iv) plata taxelor notariale și de carte funciară privind crearea și perfectarea Ipotecii...".

De asemenea, la pct. 1.1 "Definiții" - din contractul de împrumut definiția "Proprietăți Imobiliare înseamnă toate terenurile, clădirile aferente și alte ameliorațiuni ale acestora, care se află în proprietatea împrumutatului".

Conform punctului 6.1 și 6.2 din contract împrumutul este acordat pentru o perioadă de 18 luni, va fi rambusată în rate lunare egale, prima rată ar fi trebuit rambursată în termen de două luni de la prima "Dată de utilizare". Organele de inspecție fiscală menționează că, prima tranșă din acest împrumut, în sumă de X lei a fost încasată în data de 10.06.2013, conform fișei contului 167.01 - "Contract împrumut X".

(II) - contractul din 05.06.2013 încheiat cu acționarul majoritar al societății respectiv societatea X S.A. X, contract prin care se convine acordarea unui împrumut în sumă maximă de X lei;

Potrivit pct. 3.1 din contractul de împrumut este precizat: " împrumutul poate fi folosit de către împrumutat numai pentru (i) onorarea obligațiilor comerciale ale împrumutatului în legătură cu conservarea Proprietăților Imobiliare; (ii) plata taxelor locale aferente Proprietăților Imobiliare; (iii) finanțarea și dezvoltarea activității curente; și (iv) plata taxelor notariale și de carte funciară privind crearea și perfectarea Ipotecii...".

La pct. 1.1 "Definiții" - din contractul de împrumut definiția "Proprietăți Imobiliare înseamnă toate terenurile, clădirile aferente și alte ameliorațiuni ale acestora, care se află în proprietatea împrumutatului".

Conform punctului 6.1 și 6.2 din contract, împrumutul este acordat pentru o perioadă de 18 luni, va fi rambusată în rate lunare egale, prima rată ar fi trebuit rambursată în termen de două luni de la prima "Dată de utilizare". Organele de inspecție fiscală menționează că acest împrumut împreună cu transa a două a împrumutului încheiat în data de 05.06.2013, în sumă de X lei, a fost încasată în data de 27.06.2013, conform fișei contului 167.01 - "Contract împrumut X".

Conform Notei explicative dată de d-nul X în calitate de președinte al Consiliului de Administrație al societății X SA în perioada supusă inspecției fiscale, în data de

12.11.2013 se precizează cu nu există acte adiționale ale acestor contracte de împrumut.

Referitor la aceste împrumuturi, organele de inspecție fiscală menționează că în Procesul Verbal al A.G.O.A din 20.05.2013, la punctul 5, se precizează că la solicitarea acționarului majoritar (X SA) se va încheia un contract de împrumut pentru sumele primite de la societatea X SA pentru sprijinirea societății, iar termenii contractului convenit urmând să se supună votului CA și AGA al X. Aceasta prevedere nu a mai fost preluată în hotărârea AGA nr. X din data de 20.05.2013.

Totodată, organele de control precizează că deși, aprobarea celor două împrumuturi contractate și a contractului de ipotecă s-au aflat pe ordinea de zi a Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor (AGEA) din data de 22.10.2013 acestea nu au fost aprobate. Motivația consemnată în Procesul Verbal al A.G.E.A. din 22.10.2013 este ca:

" conducerea SC X SA nu a comunicat acționarilor, spre informare derularea în relația cu instanța de judecată competența a vreunui demers de intrare în insolvență a acestei societăți;

....societatea se află în faliment având dreptul de administrare ridicat, reprezentarea societății fiind preluată, în condițiile Legii 85/2006, de către lichidatorul judiciar;

SC X SA nu este reprezentată în cadrul AGEA de lichidatorul judiciar, care nu este prezent; motive pentru care în cadrul acestei ședințe nu se pot lua și adopta hotărâri".

De asemenea, organele de inspecție fiscală consemnează că, în cererea înregistrată sub nr. X/30/2013 din data 20.09.2013 reprezentantul societății cere intrarea societății în faliment ca urmare a incapacității societății de a onora obligațiile către creditorii societății. Conform datelor înscrise în evidența contabilă a societății societatea avea obligații restante către acționarul majoritar, societatea X SA, urmare a celor două contacte de împrumut menționate mai sus și evidențiate în contabilitate în contul 167.01 - "Contract împrumut X" pentru suma de X lei și în contul 462 - creditori diverși pentru suma de X lei.

În urma celor prezentate inspecția fiscală constată că:

- societatea a contractat un împrumut pentru conservarea patrimoniului societății și derularea activității curente;
- deși, societatea nu derulează nici un fel de activitate (principală sau secundară) de cel puțin cinci ani de zile conducerea societății s-a angajat că va rambursa acest credit, în rate lunare egale, primul termen de plată conform contractului fiind după două luni de la prima utilizare. Invocând obligațiile rezultate din aceste două contracte conducerea societății a solicitat intrarea în starea de faliment.
- societatea a finanțat cu aceste credite activitatea de demolare a imobilelor societății;

Organele de inspecție fiscală consemnează că, din cele menționate rezultă că destinația creditelor angajate de societate nu au fost pentru conservarea "proprietăților imobiliare" ci au generat cheltuieli care nu sunt justificate a fi destinate realizării de operațiuni taxabile. În plus angajarea acestor credite a condus la starea de faliment a societății, stare care presupune ridicarea dreptului de administrare a societății și în final lichidarea patrimoniului societății și nu la dezvoltarea acesteia și realizarea în perioada ulterioară a unor operațiuni taxabile care să justifice cheltuiala efectuată cu demolarea construcțiilor existente.

e) În ceea ce privește modul de autorizare a operațiilor de demolare, organele de inspecție fiscală menționează că:

- în conformitate cu cele înscrise în situațiile de lucrări atașate facturilor de prestări servicii de demolare, operațiunile de demolare au început în data de 01.05.2013;

- în data de 10.05.2013 societatea încheie contractul nr. X/10.05.2013 cu societatea X SRL în vederea întocmirii documentației privitoare la demolarea unor

imobile aparținând societății X SA. Proiectul a fost întocmit de societatea X SRL- un subcontractant al societății, conform celor menționate de d-nul X în Nota explicativă din data de 12.11.2013;

- pentru executarea de operațiuni de desființare fără autorizație societatea a fost sancționată de către Serviciul X din cadrul Primăriei X cu amendă în sumă de X lei și s-a dispus măsura opririi lucrărilor, fiind încheiat PVCSC nr. X/04.07.2013.

- documentația a fost transmisă Primăriei X și înscrisă sub nr. X-X/16.09.2013;

- Primăria X eliberează Autorizația de desființare nr. X/27.09.2013 prin care se aprobă demolarea imobilelor cuprinse în documentația anexă și care aparțin societății X SA.

Sintetizând cele de mai sus, inspecția fiscală menționează că:

- d-nul X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație a motivat că decizia de demolare a construcțiilor a fost luată ca urmare a datelor rezultate dintr-un raport de evaluare și a unei expertize tehnice. Din verificarea documentelor invocate rezultă că demolarea construcțiilor a început înainte de a fi în posesia concluziilor rezultate din documentele invocate. Astfel, nu a fost luată în calcul o posibilă investiție în reabilitarea parțială a clădirilor și valorificarea potențialului acestora, așa cum ar fi rezultat dintr-o expertiză tehnică. În ceea ce privește raportul de evaluare acesta nu a fost luat în considerare de conducerea societății, iar rezultatele sale nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, datele existente în evidența contabilă a societății în ceea ce privește valoarea terenurilor și a clădirilor, sunt cele rezultate din expertiza efectuată în martie 2012;

- urmare a cheltuielilor cu demolarea construcțiilor angajate, societatea contractează un credit acordat de acționarul majoritar, iar în baza clauzelor contractuale convenite, societatea își solicită falimentul;

- inspecția fiscală a analizat intenția societății de a realiza operațiuni taxabile prin prisma autorizațiilor și contractelor existente pentru imobilele deținute de societate. Conducerea societății prezintă oferte în care nici o societate nu avansează un preț de achiziționare a terenului sau imobilelor, nu condiționează ca terenul să fie adus la un anumit stadiu (fără construcții), stadiu care ar fi adus un plus de valoare în comparație cu stadiul în care se afla înainte de luarea deciziei de demolare, iar ofertele nu au fost urmate de alte negocieri și nu s-au concretizat prin contracte ferme de închiriere sau cumpărare.

Inspecția fiscală constată că pentru suprafețele de teren care au rezultat ca urmare a procesului de demolare nu au fost emise alte autorizații în ceea ce privește construcția unor clădiri noi;

- cheltuielile privind serviciile de demolare a construcțiilor deținute de societatea X SA, înregistrate în evidența contabilă a societății ca urmare a serviciilor prestate de societatea X SRL din X CUI RO X și cheltuielile de obținere a autorizației de desființare (demolare) înregistrate ca urmare a serviciilor prestate de societatea X S.R.L. din X CUI RO X sunt servicii care au legătură cu bunurile imobile ale societății așa cum sunt definite de Titlul VI, pct. 14, alin. (2) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- construcțiile asupra cărora s-au efectuat aceste servicii de demolare își încetează existența. În aceste condiții inspecția fiscală a avut în vedere la stabilirea deductibilității TVA că în cazul bunurilor imobile care își încetează existența se impune ajustarea TVA deductibilă în conformitate cu prevederile Titlului VI, art. 149, alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- inspecția fiscală a analizat și jurisprudența europeană (cazul C-257/2011 și C-234/2011) în materie de deductibilitate a TVA aferentă construcțiilor demolate și a constatat că taxa pe valoarea adăugată poate fi considerată deductibilă în condițiile în

care se face dovada că aceste operațiuni au fost realizate pentru obținerea unor clădiri noi care sunt destinate realizării de operațiuni taxabile în viitor. În cazul de față societatea nu a prezentat nici un fel de autorizație eliberată pentru terenul eliberat ca urmare a demolării construcțiilor din care să rezulte că vor fi construite alte imobile.

În concluzie, în conformitate cu cele menționate mai sus la prezentul punct, inspecția fiscală constată că achizițiile de servicii (cheltuielile) pentru desființarea construcțiilor industriale ale societății și achizițiile de servicii (cheltuielile) cu obținerea autorizației de desființare a construcțiilor industriale ale societății nu se justifică a fi fost efectuate cu scopul realizării de operațiuni taxabile în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală stabilesc că în perioada 01.04.2013 -30.06.2013 suma de X lei reprezintă TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor de servicii care nu au fost justificate ca fiind destinate realizării de operațiuni taxabile.

2) societatea a dedus TVA în sumă de X lei, aferentă unor cheltuieli pentru care nu se poate identifica dacă achizițiile sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile derulate de agentul economic verificat, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, situația în detaliu a facturilor care nu îndeplinesc condițiile legale de deducere este prezentată în Anexa nr. 7.

Astfel, societatea înregistrează:

a. TVA în sumă de X lei aferentă cheltuielilor de cazare hotel pentru angajați ai societății în localitatea în care își au locul permanent de muncă;

b. TVA în sumă de X lei aferentă cheltuielilor de închiriere a două apartamente în X de la SC X SRL.

Organele de inspecție fiscală menționează că TVA aferentă cheltuielilor de la lit. a și lit. b de mai sus, a fost dedusă pentru cazarea angajaților în localitatea în care își au locul permanent de muncă. În contractele de muncă ale celor doi angajați, precum și în contractul de management al administratorului societății, nu se prevede faptul că aceste cheltuieli vor fi suportate de către societatea verificată, și în consecință, impozitate la angajat. Contractul de management al administratorului prevede la art. IV, alin. 4, că acesta are dreptul de "decontare a cheltuielilor de cazare, diurnă, transport și a altor cheltuieli cu documente justificative, pentru deplasările în interes de serviciu în țară și în străinătate", fără a fi menționate alte drepturi privind închirierea de apartament sau cazare în localitatea în care își au locul permanent de muncă.

3) societatea deduce TVA în sumă de X lei aferentă unei facturi nr.X/08.05.2013 de la SC X SRL, reprezentând consultanță în construcții, pentru care nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de lucru, nerespectându-se prevederile legale în vigoare. Situația în detaliu a facturilor care nu îndeplinesc condițiile legale de deducere este prezentată în Anexa nr. 7.

Prin urmare, societatea nu beneficiază de drept de deducere conform prevederilor legale în vigoare, conform căruia dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

4) societatea a dedus TVA în sumă de X lei aferentă unei facturi nr. X/15.04.2013 emise de X PFA -CIF X care nu este înregistrat ca plătitor de TVA (conform informațiilor furnizate de SIF din cadrul AJFP Timiș), fără a respecta prevederile legale în vigoare

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor livrate respectiv serviciilor prestate, sau care urmează să-i fie livrate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute prin articolele de lege mai sus precizate. Situația în detaliu a facturilor care nu îndeplinesc condițiile legale de deducere este prezentată în Anexa nr. 7.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, pentru perioada 01.04.2013-30.06.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA deductibilă în sumă totală de X lei.

Pentru perioada 01.07.2013-30.09.2013, urmare a verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat :

1) În perioada verificată societatea a încheiat contractul nr. X/30.04.2013 cu societatea X SRL din X CUI RO X având ca obiect: " Demolare hale industriale cca 3500 mp" și contractul numărul X/28.06.2013, înregistrat la societatea X sub nr. X/28.06.2013, cu societatea X SRL din X CUI RO X având ca obiect: " Demolare hale industriale; Igienizarea terenului aferent; Transportul deșeurilor;".

Valoarea facturilor înregistrate în perioada 01.04.2013-30.09.2013 pentru aceste operațiuni de demolare a unor imobile din patrimoniul societății este de X lei cu o baza impozabilă în valoare de X și un TVA în sumă de X lei.

În perioada 01.07.2013-30.09.2013, societatea a înregistrat în contabilitatea societății cheltuieli cu demolarea operațiuni unor imobile din patrimoniul societății în valoare totală de X lei cu o bază impozabilă în valoare de X lei și un TVA în sumă de X lei. Organele de inspecție fiscală menționează că datorită faptului că societatea aplică sistemul de TVA la încasare, TVA dedusă pentru aceste facturi este în quantum de X lei. Situația în detaliu a facturilor care consemnează operațiuni de demolare a clădirilor este prezentată în anexa nr. 6.

Referitor la aceste operațiuni de demolare a unor clădiri din patrimoniul societății organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

a) În perioada supusă verificării respectiv în perioada 01.07.2013 - 30.09.2013 societatea nu a derulat nici o activitate economică. Societatea a derulat activitatea de conservare a patrimoniului societății, prin asigurarea pazei perimetrului societății, de refacturare a cheltuielilor cu curentul și apa aferente consumului realizat de societatea X SA și asigurarea derulării acestor activități de conservare respectiv asigurarea telefoniei, iluminatului incintei și unele servicii de asistență juridică care vizau activitatea societății.

Conform "Procesului Verbal al Adunării Generale Ordinare a Acționarilor S.C. X S.A." din 15.04.2013 și a "Hotărârea Adunării Generale a Acționarilor nr. X din data de 15.04.2013", se decide ca, urmare a modificării structurii acționarilor majoritari, numirea unui nou Consiliu de Administrație și numirea d-nului X în calitatea de Președinte al Consiliului de Administrație.

b) inspecția fiscală a analizat intenția societății de a realiza operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, prin prisma motivelor și documentelor care au stat la baza deciziei de demolare a imobilelor industriale deținute de societate. Conform situațiilor de lucrări anexate, facturilor de prestări servicii care consemnează demolarea imobilelor, activitatea de demolare a imobilelor a început din data de 01.05.2013, data la care societatea nu deținea o autorizație de demolare a acestor imobile.

Inspecția fiscală a cerut explicații cu privire la motivul pentru care s-a procedat la demolarea imobilelor prin întrebarea nr. 1 din nota explicativă solicitată Președintelui Consiliului de Administrație d-nul X în data de 22.10.2013. Acesta a solicitat un termen de trei zile cu privire la formularea unui răspuns, iar în data de 25.10.2013 transmite răspunsul la aceasta întrebare prin care motivează că:

"- în cursul lunilor mai și iunie au fost efectuate două expertize, una tehnică privind starea construcțiilor industriale ale societății și o expertiză privind evaluarea patrimoniului societății. Aceste expertize au avut următoarele concluzii:

a. Clădirile se află într-o stare de degradare avansată, în care prăbușirea acestora este iminentă și astfel poate pune în pericol viața și integritatea personalului dar și a altor persoane ce se pot afla în perimetrul acestor construcții.

b. Clădirile nu pot fi aduse la condițiile tehnice care să asigure norme de muncă impusă de legislația europeană decât cu cheltuieli foarte mari, soluția propusă de către experți fiind demolarea și apoi construirea noilor spații industriale.

c. Terenul deținut de către societate devine atractiv pentru închiriere sau vânzare numai în condițiile în care clădirile aflate în stare iminență de prăbușire sunt demolate, valoarea acestuia crescând în mod considerabil. În plus există societăți interesate de achiziția terenului numai în condițiile în care acesta era lipsit de clădiri."

În urma verificării documentelor invocate de d-nul X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație și a motivației prezentate în nota explicativă din 25.10.2013, inspecția fiscală prezintă următoarele constatări:

- motivația privind pericolul iminent de prăbușire pe care îl reprezintă aceste clădiri pentru personal și persoanele care au acces în clădiri nu este justificat în condițiile în care incinta în care se află imobilele este păzită și nu este permis accesul în perimetrul acestora, iar în ceea ce privește personalul se constată că în perioada verificată societatea a avut cel mult doi angajați, care aveau funcții de conducere, iar societatea nu mai desfășoară activitate productivă de cel puțin cinci ani de zile.

- expertiza tehnică invocată este, în fapt, o componentă a proiectului de desființare a construcțiilor industriale care a fost depus de societatea verificată în vederea obținerii autorizației de desființare a construcțiilor industriale nr. X/27.09.2013 eliberată de Primăria X. Din memoriul tehnic existent în expertiza întocmită de societatea X SRL din X la data de 26.05.2013 rezultă că intenția și dorința proprietarilor este de demolare a clădirilor (a se vedea paginile 5 și 6), iar expertiza a fost întocmită cu scopul de efectuare a acestor lucrări de desființare în deplină siguranță. Expertiza tehnică a fost întocmită pentru efectuarea lucrărilor de demolare cu respectarea condițiilor cerute de această operațiune și nu pentru a se fundamenta o decizie privind reabilitarea sau desființarea imobilelor existente. În plus, organele de inspecție fiscală menționează că la data întocmirii expertizei, 26.05.2013, lucrările de demolare începuseră deja din data de 01.05.2013.

- în ceea ce privește raportul de evaluare a proprietăților imobiliare ale societății invocat, raport întocmit de Cabinet X Evaluator X la data de 28.05.2013, inspecția fiscală constată față de ultima reevaluare, înregistrată în evidența contabilă (întocmită de SC X SA în luna martie 2012), că se înregistrează o creștere a valorii imobilelor. Astfel, valoarea imobilelor crește potrivit opiniei evaluatorului de la valoarea de X lei, la valoarea de X lei, înregistrând o creștere de X lei. Potrivit aceluiași raport valoarea terenurilor deținute de societate scade de la valoarea de X lei la valoarea de X lei, ceea ce înseamnă o scădere de X lei. În plus, la data întocmirii raportului de evaluare, 28.05.2013, societatea a început demolarea imobilelor respectiv de la data de 01.05.2013.

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea nu a înscris în evidența contabilă datele rezultate din această ultimă evaluare a patrimoniului.

În condițiile menționate mai sus, inspecția fiscală constată că aceste documente, raportul de evaluare și expertiza tehnică, invocate de d-nul X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație nu au stat la baza luării deciziei de demolare a imobilelor ca urmare a unor indicii cu privire la riscurile iminente de prăbușire sau punere în pericol a vieții personalului și nici ca urmare a unor calcule care să conducă la concluzia că s-ar obține o rentabilitate superioară rezultată din desființarea acestor imobile întrucât valoarea terenului ar fi scăzut foarte mult în ultimul an.

c) Inspecția fiscală a analizat intenția societății de a derula operațiuni taxabile prin prisma existenței unor autorizații de construire pe terenul eliberat ca urmare a operațiunilor de demolare sau existența unor contracte cu privire la eventuala valorificare a acestor terenuri. Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat d-nului X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație, prin întrebarea pusă la nota

explicativă luată în data de 25.10.2013 - întrebarea 4, prezentarea unor documente în acest sens.

În justificarea răspunsului formulat de d-nul X la această întrebare au fost atașate următoarele documente:

- adresa emisă de societatea X SA, care nu poartă nici o dată, nici un număr de ieșire de la societatea emitentă, respectiv nu este indicat nici un număr sau dată de înregistrare la societatea X SA. În adresă se menționează că societatea ar fi interesată de achiziționarea unui teren în suprafață de 13 ha, pentru dezvoltarea unui parc de celule fotovoltaice. Societatea nu a prezentat alte documente care ar fi rezultat urmare acestei adrese;

- adresa emisă de societatea X SA din 21.06.2013, care nu are un număr de ieșire de la societatea emitentă și respectiv nu este indicat nici un număr sau dată de înregistrare la societatea X SA. În aceasta se menționează ca ar avea interesul de achiziționare a terenului situat în calea X, nr. X. Societatea nu a prezentat nu a prezentat alte documente care ar fi rezultat urmare acestei adrese;

- adresa emisă de societatea X S.A. și înregistrată sub nr. X/25.10.2013 la X (care este acționar minoritar în societatea verificată) de cumpărare a "IMOBILELOR" deținute de societatea X SA în X. Societatea nu a prezentat nu a prezentat alte documente care ar fi rezultat urmare acestei adrese;

- deși, se invocă o adresă emisă de societatea X SA, această adresă nu a mai putut fi pusă la dispoziția inspecției fiscale conform celor menționate în răspunsul formulat la întrebarea 4 din Nota explicativă luată administratorului în data de 12.11.2013.

Din analiza acestor documente inspecția fiscală constată că:

- nici o societate nu avansează un preț de achiziționare a terenului sau imobilelor;
- nici o societate nu condiționează ca terenul să fie adus la un anumit stadiu (fără construcții), stadiu care ar fi adus un plus de valoare în comparație cu stadiul în care se afla înainte de luarea deciziei de demolare;

- nici unul din aceste documente nu a fost urmate de alte negocieri și nu s-a concretizat prin contracte ferme de închiriere sau cumpărare.

Inspecția fiscală constată că pentru suprafețele de teren care au rezultat ca urmare a procesului de demolare nu au fost emise alte autorizații în ceea ce privește construcția unor clădiri noi.

În concluzie, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că decizia de demolare a imobilelor existente s-a făcut ca urmare a existenței unor contracte din care să rezulte că în condițiile demolării și eliberării terenului de construcțiile existente ar fi rezultat un spor de valoare care ar fi fost superior cheltuielilor angajate și care ar fi fost recuperat prin valorificarea terenului. Totodată, se constată că societatea nu deține autorizații pentru construirea unor imobile noi pe spațiul eliberat de construcțiile demolate.

Astfel, din cele menționate mai sus, rezultă că societatea nu a prezentat, la momentul demolării clădirilor, documente obiective din care să rezulte intenția societății de a desfășura operațiuni taxabile.

d) În luna iunie 2013 societatea încheie următoarele contracte de împrumut:

(I) - contractul din 05.06.2013 încheiat cu acționarul majoritar al societății respectiv societatea X S.A. X, contract prin care:

- se recunoaște preluarea de către acționarul majoritar a unei creanțe în sumă de X lei deținute de fostul acționar majoritar (X S.A.);

- se confirmă împrumutul "ne-documentat în valoare de X lei" acordat de societatea X SA pentru conservarea Proprietăților Imobiliare;

- acordarea unui împrumut în sumă maximă de X lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit pct. 3.1 din contractul de

împrumut este menționat: " împrumutul poate fi folosit de către împrumutat numai pentru (i) onorarea obligațiilor comerciale ale împrumutatului în legătură cu conservarea Proprietăților Imobiliare; (ii) plata taxelor locale aferente Proprietăților Imobiliare; (iii) finanțarea și dezvoltarea activității curente; și (iv) plata taxelor notariale și de carte funciară privind crearea și perfectarea Ipotecii...".

La pct. 1.1 "Definiții" - din contractul de împrumut definiția "Proprietăți Imobiliare înseamnă toate terenurile, clădirile aferente și alte ameliorațiuni ale acestora, care se află în proprietatea împrumutatului".

Conform punctului 6.1 și 6.2 din contract împrumutul este acordat pentru o perioadă de 18 luni, va fi rambusată în rate lunare egale, prima rată ar fi trebuit rambursată în termen de două luni de la prima "Dată de utilizare". Organele de inspecție fiscală menționează că prima tranșă din acest împrumut, în sumă de X lei a fost încasată în data de 10.06.2013, conform fișei contului 167.01 - "Contract împrumut X".

(II) - contractul din 05.06.2013 încheiat cu acționarul majoritar al societății respectiv societatea X S.A. X, contract prin care se convine acordarea unui împrumut în sumă maximă de X lei;

De asemenea, organele de inspecție fiscală consemnează că potrivit pct. 3.1 din contractul de împrumut este menționat: " împrumutul poate fi folosit de către împrumutat numai pentru (i) onorarea obligațiilor comerciale ale împrumutatului în legătură cu conservarea Proprietăților Imobiliare; (ii) plata taxelor locale aferente Proprietăților Imobiliare; (iii) finanțarea și dezvoltarea activității curente; și (iv) plata taxelor notariale și de carte funciară privind crearea și perfectarea Ipotecii...".

La pct. 1.1 "Definiții" - din contractul de împrumut definiția "Proprietăți Imobiliare înseamnă toate terenurile, clădirile aferente și alte ameliorațiuni ale acestora, care se află în proprietatea împrumutatului".

Conform punctului 6.1 și 6.2 din contract împrumutul este acordat pentru o perioadă de 18 luni, va fi rambusată în rate lunare egale, prima rată ar fi trebuit rambursată în termen de două luni de la prima "Dată de utilizare". Organele de inspecție fiscală menționează că acest împrumut împreună cu tranșa a doua a împrumutului încheiat în data de 05.06.2013, în sumă de X lei, a fost încasată în data de 27.06.2013, conform fișei contului 167.01 - "Contract împrumut X".

Conform Notei explicative dată de d-nul X în calitate de președinte al Consiliului de Administrație al societății X SA în perioada supusă inspecției fiscale, în data de 12.11.2013 se precizează că nu exista acte adiționale ale acestor contracte de împrumut.

Referitor la aceste împrumuturi, inspecția fiscală menționează că în Procesul Verbal al A.G.O.A din 20.05.2013, la punctul 5, se precizează că la solicitarea acționarului majoritar (X SA) se va încheia un contract de împrumut pentru sumele primite de la societatea X SA pentru sprijinirea societății, iar termenii contractului convenit urmând să se supună votului CA și AGA al X. Această prevedere nu a mai fost preluată în hotărârea AGA nr. 02 din data de 20.05.2013.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că deși, aprobarea celor două împrumuturi contractate și a contractului de ipotecă s-au aflat pe ordinea de zi a Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor (AGEA) din data de 22.10.2013 acestea nu au fost aprobate. Motivația consemnata în Procesul Verbal al A.G.E.A. din 22.10.2013 este că:

" conducerea SC X SA nu a comunicat acționarilor, spre informare derularea în relația cu instanța de judecată competentă a vreunui demers de intrare în insolvență a acestei societăți;

....societatea se află în faliment având dreptul de administrare ridicat, reprezentarea societății fiind preluată, în condițiile Legii 85/2006, de către lichidatorul judiciar;

SC X SA nu este reprezentată în cadrul AGEA de lichidatorul judiciar, care nu

este prezent; motive pentru care în cadrul acestei ședințe nu se pot lua și adopta hotărâri".

În cererea înregistrată sub nr. X/30/2013 din data 20.09.2013 reprezentantul societății cere intrarea societății în faliment ca urmare a incapacității societății de a onora obligațiile către creditorii societății. Conform datelor înscrise în evidența contabilă a societății societatea avea obligații restante către acționarul majoritar, societatea X SA, urmare a celor două contacte de împrumut menționate mai sus și evidențiate în contabilitate în contul 167.01 - "Contract împrumut X" pentru suma de X lei și în contul 462 - creditori diverși pentru suma de X lei.

În urma celor prezentate inspecția fiscală constată că:

- societatea a contractat un împrumut pentru conservarea patrimoniului societății și derularea activității curente;
- deși, societatea nu derulează nici un fel de activitate (principală sau secundară) de cel puțin cinci ani de zile conducerea societății s-a angajat că va rambursa acest credit, în rate lunare egale, primul termen de plată conform contractului fiind după două luni de la prima utilizare. Invocând obligațiile rezultate din aceste două contracte conducerea societății a solicitat intrarea în starea de faliment.
- societatea a finanțat cu aceste credite activitatea de demolare a imobilelor societății.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, din cele menționate rezultă că destinația creditelor angajate de societate nu au fost pentru conservarea "proprietăților imobiliare" ci au generat cheltuieli care nu sunt justificate a fi destinate realizării de operațiuni taxabile. În plus, angajarea acestor credite a condus la starea de faliment a societății, stare care presupune ridicarea dreptului de administrare a societății și în final lichidarea patrimoniului societății și nu la dezvoltarea acesteia și realizarea în perioada ulterioară a unor operațiuni taxabile care să justifice cheltuiala efectuată cu demolarea construcțiilor existente.

e) În ceea ce privește modul de autorizare a operațiunilor de demolare, organele de inspecție fiscală menționează că:

- În conformitate cu cele înscrise în situațiile de lucrări atașate facturilor de prestări servicii de demolare, operațiunile de demolare au început în data de 01.05.2013;

- În data de 10.05.2013 societatea încheie contractul nr. X/10.05.2013 cu societatea X SRL în vederea întocmirii documentației privitoare la demolarea unor imobile aparținând societății X SA. Proiectul a fost întocmit de societatea X SRL - un subcontractant al societății, conform celor menționate de d-nul X în Nota explicativă din data de 12.11.2013;

- Pentru executarea de operațiuni de desființare fără autorizație societatea a fost sancționată de către Serviciul X din cadrul Primăriei X cu amendă în sumă de X lei și s-a dispus măsura opririi lucrărilor, fiind încheiat PVCSC nr. X/04.07.2013.

- Documentația a fost transmisă Primăriei X și înscrisă sub nr. X -X/16.09.2013;

- Primăria X eliberează Autorizația de desființare nr. X/27.09.2013 prin care se aprobă demolarea imobilelor cuprinse în documentația anexă și care aparțin societății X SA.

Sintetizând cele menționate mai sus, inspecția fiscală menționează că:

- d-nul X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație a motivat că decizia de demolare a construcțiilor a fost luată ca urmare a datelor rezultate dintr-un raport de evaluare și a unei expertize tehnice. Din verificarea documentelor invocate rezultă că demolarea construcțiilor a început înainte de a fi în posesia concluziilor rezultate din documentele invocate. Astfel, nu a fost luată în calcul o posibilă investiție în reabilitarea parțială a clădirilor și valorificarea potențialului acestora, așa cum ar fi rezultat dintr-o expertiză tehnică. În ceea ce privește raportul de evaluare acesta nu a fost luat în considerare de conducerea societății, iar rezultatele sale nu au fost

înregistrate în evidența contabilă a societății, datele existente în evidența contabilă a societății în ceea ce privește valoarea terenurilor și a clădirilor, sunt cele rezultate din expertiza efectuată în martie 2012;

- urmare a cheltuielilor cu demolarea construcțiilor angajate, societatea contractează un credit acordat de acționarul majoritar, iar în baza clauzelor contractuale convenite, societatea își solicită falimentul;

- inspecția fiscală a analizat intenția societății de a realiza operațiuni taxabile prin prisma autorizațiilor și contractelor existente pentru imobilele deținute de societate. Conducerea societății prezintă oferte în care nici o societate nu avansează un preț de achiziționare a terenului sau imobilelor, nu condiționează ca terenul să fie adus la un anumit stadiu (fără construcții), stadiu care ar fi adus un plus de valoare în comparație cu stadiul în care se afla înainte de luarea deciziei de demolare, iar ofertele nu au fost urmate de alte negocieri și nu s-au concretizat prin contracte ferme de închiriere sau cumpărare.

Inspecția fiscală constată că pentru suprafețele de teren care au rezultat ca urmare a procesului de demolare nu au fost emise alte autorizații în ceea ce privește construcția unor clădiri noi;

- cheltuielile privind serviciile de demolare a construcțiilor deținute de societatea X SA, înregistrate în evidența contabilă a societății ca urmare a serviciilor prestate de societatea X SRL din X CUI RO X și cheltuielile de obținere a autorizației de desființare (demolare) înregistrate ca urmare a serviciilor prestate de societatea X S.R.L. din X CUI RO X sunt servicii care au legătură cu bunurile imobile ale societății așa cum sunt definite de Titlul VI, pct. 14, alin. (2) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- construcțiile asupra cărora s-au efectuat aceste servicii de demolare își încetează existența.

În aceste condiții inspecția fiscală a avut în vedere la stabilirea deductibilității TVA că în cazul bunurilor imobile care își încetează existența se impune ajustarea TVA deductibilă în conformitate cu prevederile Titlului VI, art. 149, alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- inspecția fiscală a analizat și jurisprudența europeană (cazul C-257/2011 și C-234/2011) în materie de deductibilitate a TVA aferentă construcțiilor demolate și a constatat că taxa pe valoarea adugată poate fi considerată deductibilă în condițiile în care se face dovada că aceste operațiuni au fost realizate pentru obținerea unor clădiri noi care sunt destinate realizării de operațiuni taxabile în viitor. În cazul de față societatea nu a prezentat nici un fel de autorizație eliberată pentru terenul eliberat ca urmare a demolării construcțiilor din care să rezulte că vor fi construite alte imobile.

În concluzie, în conformitate cu cele menționate mai sus la prezentul punct, inspecția fiscală constată că achizițiile de servicii (cheltuielile) pentru desființarea construcțiilor industriale ale societății și achizițiile de servicii (cheltuielile) cu obținerea autorizației de desființare a construcțiilor industriale ale societății nu se justifică a fi fost efectuate cu scopul realizării de operațiuni taxabile în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală stabilesc că în perioada 01.07.2013 -30.09.2013 suma de X lei reprezintă TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor de servicii care nu au fost justificate ca fiind destinate realizării de operațiuni taxabile.

2) societatea a dedus TVA în sumă de X lei aferentă unor cheltuieli pentru care nu se poate identifica dacă achizițiile sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile derulate de agentul economic verificat, în conformitate cu prevederile legale în vigoare. Situația în detaliu a facturii care nu îndeplinește condițiile legale de deducere este prezentată în Anexa nr. 7.

Astfel, societatea înregistrează TVA în sumă de X lei aferentă cheltuielilor de închiriere a două apartamente în X de la SC X SRL.

Organele de inspecție fiscală menționează că TVA aferentă cheltuielilor menționate a fost dedusă pentru cazarea angajaților în localitatea în care își au locul permanent de muncă. În contractele de muncă ale celor doi angajați, precum și în contractul de management al administratorului societății, nu se prevede faptul că aceste cheltuieli vor fi suportate de către societatea verificată, și în consecință, impozitate la angajat. Contractul de management al administratorului prevede la art. IV, alin 4, că acesta are dreptul de "decontare a cheltuielilor de cazare, diurnă, transport și a altor cheltuieli cu documente justificative, pentru deplasările în interes de serviciu în țară și în străinătate", fără a fi menționate alte drepturi privind închirierea de apartament sau cazare în localitatea în care își au locul permanent de muncă.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, pentru perioada 01.07.2013-30.09.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența de TVA deductibilă în sumă totală de X lei.

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

În baza constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X/09.01.2014 a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/09.01.2014, prin care s-a stabilit:

- pentru perioada 01.04.2013 -30.06.2013, diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, ceea ce a condus la respingerea a TVA în sumă de X lei din totalul sumei de X lei solicitată la rambursare prin decontul cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.X-19.07.2013, și aprobarea la rambursare a sumei de X lei,

- pentru perioada 01.07.2013-30.09.2013, diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, ceea ce a condus la respingerea a TVA în sumă de X lei din totalul sumei de X lei solicitată la rambursare prin decontul cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.X-25.10.2013, și aprobarea la rambursare a sumei de X lei.

Prin contestația formulată prin lichidator judiciar, SC X SA contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/09.01.2014, respectiv suma de X lei reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei,
Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere a TVA aferentă operațiunilor de demolare (achiziții de servicii de demolare și achiziții de servicii cu obținerea autorizației de demolare) a unor imobile din patrimoniul societății, în condițiile în care nu face dovada intenției, că terenul pe care se aflau construcțiile continuă să fie utilizat în scopul operațiunilor sale taxabile, prin edificarea altor construcții destinate realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.04.2013-30.09.2013 societatea a încheiat contractul nr. X/30.04.2013 cu societatea X SRL din X CUI RO X având ca obiect: " Demolare hale industriale cca 3500 mp" și contractul numărul X/28.06.2013, înregistrat la societatea X sub nr. X/28.06.2013, cu societatea X SRL din X CUI RO X având ca obiect: " Demolare hale industriale; Igienizarea terenului

aferent; Transportul deșeurilor;"

Valoarea facturilor înregistrate în perioada 01.04.2013-30.09.2013 pentru aceste operațiuni de demolare a unor imobile din patrimoniul societății este de X lei cu o bază impozabilă în valoare de X și un TVA în sumă de X lei.

Astfel, în perioada 01.04.2013-30.06.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contabilitatea societății cheltuieli cu demolarea unor imobile din patrimoniul societății în valoare totală de X lei cu o bază impozabilă în valoare de X lei și un TVA în sumă de X lei. Pentru justificarea realizării operațiunilor consemnate în facturi societatea a prezentat lucrări acceptate de ambii parteneri. Situația în detaliu a facturilor care consemnează operațiuni de demolare a clădirilor este prezentată în anexa nr. 6.

De asemenea, organele de inspecție fiscală consemnează că în perioada verificată societatea a încheiat contractul nr. X/10.05.2013, înregistrat la societatea X sub nr. X/10.05.2013 cu societatea X S.R.L. din X CUI RO X având ca obiect întocmirea documentației pentru obținerea autorizației de demolare, managementul acestui proiect și dirigenția de șantier. În perioada 01.04.2013-30.06.2013 societatea a înregistrat în contabilitatea societății cheltuieli cu obținerea autorizației de demolare a unor imobile din patrimoniul societății în valoare totală de X lei cu o bază impozabilă în valoare de X lei și un TVA în sumă de X lei. Pentru justificarea realizării operațiunilor consemnate în facturi societatea a prezentat proiectul care a stat la baza obținerii autorizației de desființare nr. X/27.09.2013. Situația în detaliu a facturilor care consemnează operațiuni de demolare și cu obținerea de autorizații de demolare a clădirilor societății este prezentată în anexa nr. 6.

În perioada 01.07.2013-30.09.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contabilitatea societății cheltuieli cu demolarea unor imobile din patrimoniul societății în valoare totală de X lei cu o bază impozabilă în valoare de X lei și un TVA în sumă de X lei. Organele de inspecție fiscală menționează că datorită faptului că, societatea aplică sistemul de TVA la încasare, TVA dedusă pentru aceste facturi este în cuantum de X lei. Situația în detaliu a facturilor care consemnează operațiuni de demolare a clădirilor este prezentată în anexa nr. 6.

Referitor la aceste operațiuni de demolare a unor clădiri din patrimoniul societății organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

a) În perioada supusă verificării respectiv în perioada 01.04.2011 - 31.03.2013 societatea nu a derulat nici o activitate economică. Societatea a derulat activitatea de conservare a patrimoniului societății, prin asigurarea pazei perimetrului societății, de refacturare a cheltuielilor cu curentul și apa aferente consumului realizat de societatea X SA și asigurarea derulării acestor activități de conservare respectiv asigurarea telefoniei, iluminatului incintei și unele servicii de asistență juridică care vizau activitatea societății.

Conform "Procesului Verbal al Adunării Generale Ordinare a Acționarilor S.C. X S.A." din 15.04.2013 și a "Hotărârea Adunării Generale a Acționarilor nr. X din data de 15.04.2013", se decide ca, urmare a modificării structurii acționarilor majoritari, numirea unui nou Consiliu de Administrație și numirea d-nului X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație.

b) Inspecția fiscală a analizat intenția societății de a realiza operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, prin prisma motivelor și documentelor care au stat la baza deciziei de demolare a imobilelor industriale deținute de societate. Conform situațiilor de lucrări anexate, facturilor de prestări servicii care consemnează demolarea imobilelor, activitatea de demolare a imobilelor a început din data de 01.05.2013, data la care societatea nu deținea o autorizație de demolare a acestor imobile.

Inspecția fiscală a cerut explicații cu privire la motivul pentru care s-a procedat la demolarea imobilelor prin întrebarea nr. 1 din nota explicativă solicitată Președintelui

Consiliului de Administrație d-nul X în data de 22.10.2013. Acesta a solicitat un termen de trei zile cu privire la formularea unui răspuns, iar în data de 25.10.2013 transmite răspunsul la aceasta întrebare prin care motivează că:

„- în cursul lunilor mai și iunie au fost efectuate două expertize, una tehnică privind starea construcțiilor industriale ale societății și o expertiză privind evaluarea patrimoniului societății. Aceste expertize au avut următoarele concluzii:

a. Clădirile se află într-o stare de degradare avansată, în care prăbușirea acestora este iminentă și astfel poate pune în pericol viața și integritatea personalului dar și a altor persoane ce se pot afla în perimetrul acestor construcții.

b. Clădirile nu pot fi aduse la condițiile tehnice care să asigure norme de muncă impusă de legislația europeană decât cu cheltuieli foarte mari, soluția propusă de către experți fiind demolarea și apoi construirea noilor spații industriale.

c. Terenul deținut de către societate devine atractiv pentru închiriere sau vânzare numai în condițiile în care clădirile aflate în stare iminentă de prăbușire sunt demolate, valoarea acestuia crescând în mod considerabil. În plus, există societăți interesate de achiziția terenului numai în condițiile în care acesta era lipsit de clădiri."

În urma verificării documentelor invocate de d-nul X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație și a motivației prezentate în nota explicativă din 25.10.2013, organele de inspecție fiscală prezintă următoarele constatări:

- motivația privind pericolul iminent de prăbușire pe care îl reprezintă aceste clădiri pentru personal și persoanele care au acces în clădiri nu este justificat, în condițiile în care incinta în care se află imobilele este pazită și nu este permis accesul în perimetrul acestora, iar în ceea ce privește personalul se constată că în perioada verificată societatea a avut cel mult doi angajați, care aveau funcții de conducere, iar societatea nu mai desfășoară activitate productivă de cel puțin cinci ani de zile.

- expertiza tehnică invocată este, în fapt, o componentă a proiectului de desființare a construcțiilor industriale care a fost depus de societatea verificată în vederea obținerii autorizației de desființare a construcțiilor industriale nr. X/27.09.2013 eliberată de Primăria X. Din memoriul tehnic existent în expertiza întocmită de societatea X SRL din X la data de 26.05.2013, rezultă că intenția și dorința proprietarilor este de demolare a clădirilor (a se vedea paginile 5 și 6), iar expertiza a fost întocmită cu scopul de efectuare a acestor lucrări de desființare în deplină siguranță. Expertiza tehnică a fost întocmită pentru efectuarea lucrărilor de demolare cu respectarea condițiilor cerute de această operațiune și nu pentru a se fundamenta o decizie privind reabilitarea sau desființarea imobilelor existente. În plus, organele de inspecție fiscală menționează că la data întocmirii expertizei - 26.05.2013, lucrările de demolare începuseră deja din data de 01.05.2013.

- în ceea ce privește raportul de evaluare a proprietăților imobiliare ale societății invocat, raport întocmit de Cabinet X Evaluator X la data de 28.05.2013, inspecția fiscală constată față de ultima reevaluare înregistrată în evidența contabilă (întocmită de SC X SA în luna martie 2012), că se înregistrează o creștere a valorii imobilelor. Astfel, valoarea imobilelor crește potrivit opiniei evaluatorului de la valoarea de X lei, la valoarea de X lei, înregistrând o creștere de X lei. Potrivit aceluiași raport, valoarea terenurilor deținute de societate scade de la valoarea de X lei la valoarea de X lei, ceea ce înseamnă o scădere de X lei. În plus, organele de inspecție fiscală menționează că, la data întocmirii raportului de evaluare - 28.05.2013, societatea a început demolarea imobilelor respectiv de la data de 01.05.2013.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează că societatea nu a înscris în evidența contabilă datele rezultate din această ultimă evaluare a patrimoniului.

În condițiile menționate mai sus, organele de inspecție fiscală constată că aceste documente, raportul de evaluare și expertiza tehnică, invocate de d-nul X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație nu au stat la baza luării deciziei de demolare a

imobilelor ca urmare a unor indicii cu privire la riscurile iminente de prăbușire sau punere în pericol a vieții personalului și nici ca urmare a unor calcule care să conducă la concluzia că s-ar obține o rentabilitate superioară rezultată din desființarea acestor imobile, întrucât valoarea terenului ar fi scăzut foarte mult în ultimul an.

c) Inspecția fiscală a analizat intenția societății de a derula operațiuni taxabile prin prisma existenței unor autorizații de construire pe terenul eliberat ca urmare a operațiunilor de demolare sau existența unor contracte cu privire la eventuala valorificare a acestor terenuri. Astfel, precizează că au solicitat d-nului X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație, prin întrebarea pusă la nota explicativă luată în data de 25.10.2013 - întrebarea 4, prezentarea unor documente în acest sens.

În justificarea răspunsului formulat de d-nul X la aceasta întrebare, organele de inspecție fiscală precizează că acesta atașează următoarele documente:

- adresa emisă de societatea X SA, care nu poartă nici o dată, nici un număr de ieșire de la societatea emitentă, respectiv nu este indicat nici un număr sau dată de înregistrare la societatea X SA. În adresă se menționează că societatea ar fi interesată de achiziționarea unui teren în suprafață de X ha, pentru dezvoltarea unui parc de celule fotovoltaice, Societatea nu a prezentat alte documente care ar fi rezultat urmare acestei adrese;

- adresa emisă de societatea X SA din 21.06.2013, care nu are un număr de ieșire de la societatea emitentă și respectiv nu este indicat nici un număr sau dată de înregistrare la societatea X SA. În aceasta se menționează ca ar avea interesul de achiziționare a terenului situat în calea X, nr. X. Societatea nu a prezentat alte documente care ar fi rezultat urmare acestei adrese;

- adresa emisă de societatea X S.A. și înregistrată sub nr. X/25.10.2013 la X (care este acționar minoritar în societatea verificată) de cumpărare a "IMOBILELOR" deținute de societatea X SA în X. Societatea nu a prezentat alte documente care ar fi rezultat urmare acestei adrese;

- deși, se invocă o adresă emisă de societatea X SA, această adresă nu a mai putut fi pusă la dispoziția inspecției fiscale, conform celor menționate în răspunsul formulat la întrebarea 4 din Nota explicativă luată administratorului în data de 12.11.2013.

Din analizarea acestor documente organele de inspecție fiscală constată că:

- nici o societate nu avansează un preț de achiziționare a terenului sau imobilelor;
- nici o societate nu condiționează ca terenul să fie adus la un anumit stadiu (fără construcții), stadiu care ar fi adus un plus de valoare în comparație cu stadiul în care se afla înainte de luarea deciziei de demolare;

- nici unul din aceste documente nu a fost urmat de alte negocieri și nu s-a concretizat prin contracte ferme de închiriere sau cumpărare.

Inspecția fiscală constată că pentru suprafețele de teren care au rezultat ca urmare a procesului de demolare nu au fost emise alte autorizații în ceea ce privește construcția unor clădiri noi.

În concluzie, societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că decizia de demolare a imobilelor existente s-a făcut ca urmare a existenței unor contracte din care să rezulte că în condițiile demolării și eliberării terenului de construcțiile existente ar fi rezultat un spor de valoare care ar fi fost superior cheltuielilor angajate și care ar fi fost recuperat prin valorificarea terenului. Totodată, organele de inspecție constată că societatea nu deține autorizații pentru construirea unor imobile noi pe spațiul eliberat de construcțiile demolate.

Astfel, din cele menționate mai sus rezultă că societatea nu a prezentat, la momentul demolării clădirilor, documente obiective din care să rezulte intenția societății de a desfășura operațiuni taxabile.

d) În luna iunie 2013 societatea încheie următoarele contracte de împrumut:

(I) - contractul din 05.06.2013 încheiat cu acționarul majoritar al societății respectiv societatea X S.A. X, contract prin care:

- se recunoaște preluarea de către acționarul majoritar a unei creanțe în sumă de X lei deținute de fostul acționar majoritar (X S.A.);

- se confirmă împrumutul "ne-documentat în valoare de X lei" acordat de societatea X SA pentru conservarea Proprietăților Imobiliare;

- acordarea unui împrumut în sumă maximă de X lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că potrivit pct. 3.1 din contractul de împrumut este menționat: " împrumutul poate fi folosit de către împrumutat numai pentru (i) onorarea obligațiilor comerciale ale împrumutatului în legătură cu conservarea Proprietăților Imobiliare; (ii) plata taxelor locale aferente Proprietăților Imobiliare; (iii) finanțarea și dezvoltarea activității curente; și (iv) plata taxelor notariale și de carte funciară privind crearea și perfectarea Ipotecii...".

De asemenea, la pct. 1.1 "Definiții" - din contractul de împrumut definiția "Proprietăți Imobiliare înseamnă toate terenurile, clădirile aferente și alte ameliorațiuni ale acestora, care se află în proprietatea împrumutatului".

Conform punctului 6.1 și 6.2 din contract, împrumutul este acordat pentru o perioadă de 18 luni, va fi rambusat în rate lunare egale, prima rată ar fi trebuit rambursată în termen de două luni de la prima "Dată de utilizare". Organele de inspecție fiscală menționează că prima tranșă din acest împrumut, în sumă de X lei a fost încasată în data de 10.06.2013, conform fișei contului 167.01 - "Contract împrumut X".

(II) - contractul din 05.06.2013 încheiat cu acționarul majoritar al societății respectiv societatea X S.A. X, contract prin care se convine acordarea unui împrumut în sumă maximă de X lei.

Potrivit pct. 3.1 din contractul de împrumut este precizat: " împrumutul poate fi folosit de către împrumutat numai pentru (i) onorarea obligațiilor comerciale ale împrumutatului în legătură cu conservarea Proprietăților Imobiliare; (ii) plata taxelor locale aferente Proprietăților Imobiliare; (iii) finanțarea și dezvoltarea activității curente; și (iv) plata taxelor notariale și de carte funciară privind crearea și perfectarea Ipotecii...".

La pct. 1.1 "Definiții" - din contractul de împrumut definiția "Proprietăți Imobiliare înseamnă toate terenurile, clădirile aferente și alte ameliorațiuni ale acestora, care se află în proprietatea împrumutatului".

Conform punctului 6.1 și 6.2 din contract, împrumutul este acordat pentru o perioadă de 18 luni, va fi rambusat în rate lunare egale, prima rata ar fi trebuit rambursată în termen de două luni de la prima "Dată de utilizare". Organele de inspecție fiscală menționează că acest împrumut împreună cu tranșa a doua a împrumutului încheiat în data de 05.06.2013, în sumă de X lei, a fost încasată în data de 27.06.2013, conform fișei contului 167.01 - "Contract împrumut X".

Conform Notei explicative dată de d-nul X în calitate de președinte al Consiliului de Administrație al societății X SA în perioada supusă inspecției fiscale, în data de 12.11.2013 se precizează că nu există acte adiționale ale acestor contracte de împrumut.

Referitor la aceste împrumuturi, organele de inspecție fiscală menționează că în Procesul Verbal al A.G.O.A din 20.05.2013, la punctul 5, se precizează că la solicitarea acționarului majoritar (X SA) se va încheia un contract de împrumut pentru sumele primite de la societatea X SA pentru sprijinirea societății, iar termenii contractului convenit urmând să se supună votului CA și AGA al X. Aceasta prevedere nu a mai fost preluată în hotărârea AGA nr. 02 din data de 20.05.2013.

Totodată, organele de control precizează că, deși aprobarea celor două împrumuturi contractate și a contractului de ipotecă s-au aflat pe ordinea de zi a Adunării Generale Extraordinare a Acționarilor (AGEA) din data de 22.10.2013 acestea nu au fost aprobate. Motivația consemnată în Procesul Verbal al A.G.E.A. din

22.10.2013 este ca:

" conducerea SC X SA nu a comunicat acționarilor, spre informare derularea în relația cu instanța de judecată competența a vreunui demers de intrare în insolvență a acestei societăți;

...societatea se află în faliment având dreptul de administrare ridicat, reprezentarea societății fiind preluată, în condițiile Legii 85/2006, de către lichidatorul judiciar;

SC X SA nu este reprezentată în cadrul AGEA de lichidatorul judiciar, care nu este prezent; motive pentru care în cadrul acestei ședințe nu se pot lua și adopta hotărâri".

De asemenea, organele de inspecție fiscală consemnează că, în cererea înregistrată sub nr. X/30/2013 din data 20.09.2013 reprezentantul societății cere intrarea societății în faliment ca urmare a incapacității societății de a onora obligațiile către creditorii societății. Conform datelor înscrise în evidența contabilă a societății societatea avea obligații restante către acționarul majoritar, societatea X SA, urmare a celor două contracte de împrumut menționate mai sus și evidențiate în contabilitate în contul 167.01 - "Contract împrumut X" pentru suma de X lei și în contul 462 - creditori diverși pentru suma de X lei.

În urma celor prezentate inspecția fiscală constată că:

- societatea a contractat un împrumut pentru conservarea patrimoniului societății și derularea activității curente;

- deși, societatea nu derulează nici un fel de activitate (principală sau secundară) de cel puțin cinci ani de zile conducerea societății s-a angajat că va rambursa acest credit, în rate lunare egale, primul termen de plată conform contractului fiind după două luni de la prima utilizare. Invocând obligațiile rezultate din aceste două contracte conducerea societății a solicitat intrarea în starea de faliment.

- societatea a finanțat cu aceste credite activitatea de demolare a imobilelor societății;

Astfel, din cele menționate rezultă că destinația creditelor angajate de societate nu au fost pentru conservarea "proprietăților imobiliare" ci au generat cheltuieli care nu sunt justificate a fi destinate realizării de operațiuni taxabile. În plus angajarea acestor credite a condus la starea de faliment a societății, stare care presupune ridicarea dreptului de administrare a societății și în final lichidarea patrimoniului societății și nu la dezvoltarea acesteia și realizarea în perioada ulterioară a unor operațiuni taxabile care să justifice cheltuiala efectuată cu demolarea construcțiilor existente.

e) În ceea ce privește modul de autorizare a operațiunilor de demolare, organele de inspecție fiscală consemnează că:

- în conformitate cu cele înscrise în situațiile de lucrări atașate facturilor de prestări servicii de demolare, operațiunile de demolare au început în data de 01.05.2013;

- în data de 10.05.2013 societatea încheie contractul nr. X/10.05.2013 cu societatea X SRL în vederea întocmirii documentației privitoare la demolarea unor imobile aparținând societății X SA. Proiectul a fost întocmit de societatea X SRL- un subcontractant al societății, conform celor menționate de d-nul X în Nota explicativă din data de 12.11.2013;

- pentru executarea de operațiuni de desființare fără autorizație societatea a fost sancționată de către Serviciul X din cadrul Primăriei X cu amenda în sumă de X lei și s-a dispus măsura opririi lucrărilor, fiind încheiat PVCSC nr. X/04.07.2013.

- documentația a fost transmisă Primăriei X și înscrisă sub nr. X-X/16.09.2013;

- Primăria X eliberează Autorizația de desființare nr. X/27.09.2013 prin care se aprobă demolarea imobilelor cuprinse în documentația anexă și care aparțin societății X SA.

Sintetizând cele de mai sus, inspecția fiscală menționează că:

- d-nul X în calitate de Președinte al Consiliului de Administrație a motivat că

decizia de demolare a construcțiilor a fost luată ca urmare a datelor rezultate dintr-un raport de evaluare și a unei expertize tehnice. Din verificarea documentelor invocate rezultă că demolarea construcțiilor a început înainte de a fi în posesia concluziilor rezultate din documentele invocate. Astfel, nu a fost luată în calcul o posibilă investiție în reabilitarea parțială a clădirilor și valorificarea potențialului acestora, așa cum ar fi rezultat dintr-o expertiză tehnică. În ceea ce privește raportul de evaluare acesta nu a fost luat în considerare de conducerea societății, iar rezultatele sale nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, datele existente în evidența contabilă a societății în ceea ce privește valoarea terenurilor și a clădirilor, sunt cele rezultate din expertiza efectuată în martie 2012;

- urmare a cheltuielilor cu demolarea construcțiilor angajate, societatea contractează un credit acordat de acționarul majoritar, iar în baza clauzelor contractuale convenite, societatea își solicită falimentul;

- inspecția fiscală a analizat intenția societății de a realiza operațiuni taxabile prin prisma autorizațiilor și contractelor existente pentru imobilele deținute de societate. Conducerea societății prezintă oferte în care nici o societate nu avansează un preț de achiziționare a terenului sau imobilelor, nu condiționează ca terenul să fie adus la un anumit stadiu (fără construcții), stadiu care ar fi adus un plus de valoare în comparație cu stadiul în care se afla înainte de luarea deciziei de demolare, iar ofertele nu au fost urmate de alte negocieri și nu s-au concretizat prin contracte ferme de închiriere sau cumpărare.

Inspecția fiscală constată că pentru suprafețele de teren care au rezultat ca urmare a procesului de demolare nu au fost emise alte autorizații în ceea ce privește construcția unor clădiri noi;

- cheltuielile privind serviciile de demolare a construcțiilor deținute de societatea X SA, înregistrate în evidența contabilă a societății ca urmare a serviciilor prestate de societatea X SRL din X CUI RO X și cheltuielile de obținere a autorizației de desființare (demolare) înregistrate ca urmare a serviciilor prestate de societatea X S.R.L. din X CUI RO X sunt servicii care au legătură cu bunurile imobile ale societății așa cum sunt definite de Titlul VI, pct. 14, alin. (2) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- construcțiile asupra cărora s-au efectuat aceste servicii de demolare își încetează existența. În aceste condiții inspecția fiscală a avut în vedere la stabilirea deductibilității TVA că în cazul bunurilor imobile care își încetează existența se impune ajustarea TVA deductibilă în conformitate cu prevederile Titlului VI, art. 149, alin. (4), lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- inspecția fiscală a analizat și jurisprudența europeană (cazul C-257/2011 și C-234/2011) în materie de deductibilitate a TVA aferentă construcțiilor demolate și a constatat că taxa pe valoarea adugată poate fi considerată deductibilă în condițiile în care se face dovada că aceste operațiuni au fost realizate pentru obținerea unor clădiri noi care sunt destinate realizării de operațiuni taxabile în viitor. În cazul de față societatea nu a prezentat nici un fel de autorizație eliberată pentru terenul eliberat ca urmare a demolării construcțiilor din care să rezulte că vor fi construite alte imobile.

În concluzie, în conformitate cu cele menționate mai sus, inspecția fiscală constată că achizițiile de servicii (cheltuielile) pentru desființarea construcțiilor industriale ale societății și achizițiile de servicii (cheltuielile) cu obținerea autorizației de desființare a construcțiilor industriale ale societății nu se justifică a fi fost efectuate cu scopul realizării de operațiuni taxabile în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală stabilesc că:

- în perioada 01.04.2013 -30.06.2013 suma de X lei reprezintă TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor de servicii care nu au fost justificate ca fiind destinate realizării de

operațiuni taxabile.

- în perioada 01.07.2013 -30.09.2013 suma de X lei reprezintă TVA nedeductibilă aferentă achizițiilor de servicii care nu au fost justificate ca fiind destinate realizării de operațiuni taxabile.

Prin contestația formulată, contestatoarea susține, în esență, că are drept de deducere a TVA aferentă serviciilor de demolare a unor imobile din patrimoniu acesteia, luând în considerare că a realizat, în urma demolării, operațiuni taxabile - livrarea deșeurilor și va realiza operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, în procedura falimentului, prin valorificarea activelor acesteia.

În drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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;”

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, pct. 45 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“ (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 Intercommunale voor zeewaterontziling (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.*”

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale antecitate, care înglobează și jurisprudența comunitară în materie, se reține că persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de terenuri împreună cu construcțiile edificate pe acestea, chiar și în situația în care construcțiile urmează a fi demolate, dacă fac dovada intenției că, suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie

utilizată în scopul operațiunilor taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile.

Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat, nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa. Dreptul de deducere rămâne pastrat chiar dacă investițiile sunt abandonate, indiferent dacă sunt sau nu valorificate, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică.

Totodată, se reține că jurisprudența comunitară degajată din cauzele C-110/94 Inzo și C-268/83 Rompelman consacră, pe lângă dreptul persoanelor impozabile de a-și deduce taxa aferentă achizițiilor în raport de intenția de a desfășura în viitor operațiuni taxabile, și dreptul statelor membre 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 inherentă 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.23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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 cauza analizată, se reține că, în perioada 01.04.2013-30.09.2013 societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu demolarea unor imobile din patrimoniul societății precum și cheltuieli cu obținerea autorizației de demolare a acestor imobile.

Organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile de servicii (cheltuielile) pentru desființarea construcțiilor industriale ale societății și achizițiile de servicii (cheltuielile) cu obținerea autorizației de desființare a acestor construcții industriale nu se justifică a fi fost efectuate cu scopul realizării de operațiuni taxabile în conformitate cu prevederile legale în vigoare, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții de servicii.

Referitor la aceste operațiuni de demolare a unor clădiri din patrimoniul societății, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.X/09.01.2014, se reține următoarele:

- organele de inspecție fiscală au analizat intenția societății de a realiza operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, prin prisma motivelor și documentelor care au stat la baza deciziei de demolare a imobilelor industriale deținute de societate.

Astfel, din verificarea raportului de expertiză tehnică și a raportului de evaluare a rezultat că demolarea construcțiilor a început înainte de a fi în posesia concluziilor rezultate din aceste documente. Prin urmare, nu a fost luată în calcul o posibilă investiție în reabilitarea parțială a clădirilor și valorificarea potențialului acestora, așa cum ar fi

rezultat dintr-o expertiza tehnică, iar în ceea ce privește raportul de evaluare acesta nu a fost luat în considerare de conducerea societății, rezultatele sale nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, datele existente în evidența contabilă a societății în ceea ce privește valoarea terenurilor și a clădirilor, sunt cele rezultate din expertiza efectuată în martie 2012.

- organele de inspecție fiscală au analizat intenția societății de a realiza operațiuni taxabile prin prisma autorizațiilor și contractelor existente pentru imobilele deținute de societate, constatând că, conducerea societății a prezentat oferte în care nici o societate nu avansează un preț de achiziționare a terenului sau imobilelor, nu condiționează ca terenul să fie adus la un anumit stadiu (fără construcții), stadiu care ar fi adus un plus de valoare în comparație cu stadiul în care se afla înainte de luarea deciziei de demolare, iar ofertele nu au fost urmate de alte negocieri și nu s-au concretizat prin contracte ferme de închiriere sau cumpărare. Totodată s-a constatat că pentru suprafețele de teren care au rezultat ca urmare a procesului de demolare nu au fost emise alte autorizații în ceea ce privește construcția unor clădiri noi.

- urmare a cheltuielilor angajate cu demolarea construcțiilor, societatea contractează un credit acordat de acționarul majoritar, iar în baza clauzelor contractuale convenite, societatea își declară falimentul.

- cheltuielile privind serviciile de demolare a construcțiilor deținute de societate precum și cheltuielile de obținere a autorizației de desființare (demolare) înregistrate în evidența contabilă a societății, sunt servicii care au legătură cu bunurile imobile ale societății, iar construcțiile asupra cărora s-au efectuat aceste servicii de demolare își încetează existența,

- organele de inspecție fiscală au analizat jurisprudența europeană (cazul C-257/2011 și C-234/2011) în materie de deductibilitate a TVA aferentă construcțiilor demolate potrivit căreia taxa pe valoarea adăugată poate fi considerată deductibilă în condițiile în care se face dovada că aceste operațiuni au fost realizate pentru obținerea unor clădiri noi care sunt destinate realizării de operațiuni taxabile în viitor.

În cauză, au constatat că societatea nu a prezentat nici un fel de autorizație eliberată pentru terenul eliberat ca urmare a demolării construcțiilor din care să rezulte că vor fi construite alte imobile.

Față de cele de mai sus reținute, rezultă că societatea nu face dovada intenției de a desfășura operațiuni taxabile, respectiv nu face dovada că aceste operațiuni de demolare au fost realizate pentru obținerea de clădiri noi, care sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la argumentele invocate de societate în susținerea contestației:

1. Argumentul contestatoarei potrivit căruia susține că "a realizat, în urma demolării, operațiuni taxabile - livrarea deșeurilor" și, astfel ar avea drept de deducere a TVA aferentă serviciilor de demolare a unor imobile din patrimoniul societății, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, dreptul de deducere a taxei se acordă persoanei impozabile pentru achiziția de bunuri destinate a fi utilizate ca atare în folosul operațiunilor taxabile; deșeurile rezultate după demolare, respectiv după încetarea existenței clădirii în cadrul societății sunt produse reziduale, a căror valorificare nu poate fi legată de intenția societății de a realiza operațiuni taxabile prin utilizarea clădirilor.

Mai mult, în completarea celor de mai sus, organele de inspecție fiscală fac următoarele mențiuni prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, și anume:

„ Faptul că, fierul vechi rezultat din demolare a fost livrat către societatea X SRL care a efectuat demolarea clădirilor industriale, nu poate fi considerat ca scop al operațiunii de demolare întrucât, în primul rând acesta a fost o modalitate de plată a achiziției de servicii de demolare a clădirilor. Societatea a compensat în evidența

contabilă a societății obligația avută către furnizor, ca urmare a serviciilor de demolare, cu creanța rezultată din aceasta livrare de fier vechi. Reamintim că aceste operațiuni de achiziții de servicii sunt legate de demolarea unor construcții industriale, imobile care își încetează existența și drept urmare nu mai pot fi realizate operațiuni taxabile cu aceste imobile. Astfel, nu se poate reține ca argument că destinația serviciilor de demolare a clădirilor industriale are ca scop obținerea de fier vechi. În plus, în nici un document prezentat (contracte, autorizații de desființare) nu rezultă că scopul acestor servicii de demolare este obținerea de fier vechi.”

2. Susținerile contestatoarei potrivit cărora “la data de 28.05.2013, exista intenția demolării și parcelării în vederea vânzării, deci achiziția serviciilor de demolare s-a efectuat în vederea desfășurării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA”, iar în justificarea intenției societatea a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală raportul de evaluare a proprietăților industriale ale Societății, întocmit de Cabinet X Evaluator X la data de 28.05.2013 din care rezultă că *”în urma demolării și parcelării în vederea vânzării valoarea obținută se estimează a fi mai mare decât în cazul situației actuale”*, nu pot fi reținute în soluționarea cauzei, întrucât așa cum reiese din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.X/09.01.2014:

- organul de inspecție fiscală a prezentat argumentele pentru care acest raport de evaluare *nu a putut sta* la baza deciziei de demolare a construcțiilor industriale. De altfel, acest raport de evaluare prezintă starea și valoarea elementelor patrimoniale la 28.05.2013, așa cum evaluatorul le-a evaluat, în contradicție cu starea reală de fapt, având în vedere că la acea dată o parte din construcțiile existente erau deja demolate, lucrările de demolare fiind începute la data de 01.05.2013, conform situațiilor de lucrări prezentate organelor de inspecție fiscală.

- raportul de evaluare nu a fost luat în considerare de conducerea societății, rezultatele sale nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății, datele existente în evidența contabilă a societății în ceea ce privește valoarea terenurilor și a clădirilor, sunt cele rezultate din expertiza efectuată în martie 2012.

În subsidiar, de menționat este și faptul că, deși prin contestație, raportul de evaluare este invocat ca argument în motivarea deciziei de demolare și de dovedire a intenției de a realiza operațiuni taxabile, la punctul III din “Nota informativă privind convocarea adunării creditorilor debitorului X SA din data de 30.01.2014”- anexă la „Convocare adunarea creditorilor SC X SA” (documente anexate la dosarul cauzei de organele de inspecție fiscală) emise de X - lichidator judiciar al X SA, se menționează că raportul de evaluare emis de Cabinet X Evaluator X la data de 28.05.2013 nu mai corespunde cu realitatea din teren, întrucât au avut loc activități de demolare a construcțiilor, este incomplet întrucât nu face referire la costurile privind parcelarea terenurilor respective, costurile de dezmembrare, taxele notariale și costurile de intabulare a terenurilor, iar la capitolul V se face referire la costurile de ecologizare, neutralizare și a altor activități specifice privind cele trei rezervoare de ulei/deseu industrial îngropate pe platforma industrială, aspect care nu a fost prezentat și evaluat în raportul de evaluare din 28.05.2013.

De altfel, față de acest aspecte, organele de inspecție fiscală, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, menționează: „...acest raport de evaluare este incomplet și cu multe costuri care nu au fost luate în considerare de către conducerea societății X SA, fapt pentru care rezultatele acestuia nu au fost înregistrate în evidența contabilă.”

Prin urmare, aceste susțineri ale contestatoarei nu pot fi considerate decât pro-cauza, fără legătură cu justificarea intenției de a desfășura operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, prevăzută la pct. 45 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și

completările ulterioare.

3. Afirmatia contestatoarei referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au condiționat acordarea deductibilității TVA de prezentarea unei decizii de demolare, nu poate fi reținută, întrucât în raportul de inspecție fiscală nu sunt înscrise astfel de constatări.

4. Susținerea contestatoarei în sensul că: - este eronată constatarea organelor de inspecție fiscală că nu s-ar mai realiza de către societate operațiuni taxabile (prin lipsa unei autorizații de construire pe terenul eliberat ca urmare a operațiunilor de demolare, cât și prin lipsa unor contracte cu privire la o eventuală valorificare a acestor terenuri), întrucât nu se ține seama de situația de fapt a societății (procedura de faliment) și de reglementările legale aplicabile respectivei situații de fapt, respectiv că toate activele sale (inclusiv terenurile) vor fi valorificate, aceste operațiuni reprezentând de fapt livrări de bunuri taxabile cu TVA - nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele considerente:

- organele de inspecție fiscală au analizat, rezultatul obținut ca urmare a efectuării cheltuielilor cu demolarea construcțiilor deținute de societate și au constatat că aceste cheltuieli sunt aferente unor imobile care își încetează existența, iar acestea nu constituie angrenarea de cheltuieli pentru edificarea pe terenul eliberat urmare a demolării construcțiilor, a unor construcții noi.

În speță, societatea nu face dovada cu documente că, cheltuiala angrenată este pentru edificarea unui imobil nou, neprezentând nici un document din care să rezulte această intenție. Aceasta cu atât mai mult, cu cât prin contestație s-a afirmat că „urma să vândă terenul cu TVA, fără a mai efectua o construcție cu care ulterior să fie efectuate operațiuni taxabile.”

- dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de demolare - cheltuieli care sunt atribuite imobilelor deținute de societate potrivit legislației în vigoare – nu poate fi transferat terenului care ar rezulta din demolarea unei clădiri. Aceasta pentru ca terenul nu-și modifică categoria juridică ca urmare a acestor cheltuieli realizate (teren constructibil) și nu-și modifică valoarea - neexistând dovezi în acest sens.

- referitor la activitate de valorificare a bunurilor societății în condițiile stării de faliment, se reține că aceasta este un atribut exclusiv al lichidatorului societății, în baza reglementărilor legale incidente respectivei situații.

Mai mult de atât, așa cum menționează și organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare, în condițiile în care, în inventarul preluat la 03.10.2013 (data de la care este în faliment), societatea nu mai deține construcțiile care au fost demolate (dar care figurează în evidența contabilă la 30.09.2013), societatea lichidatoare nu poate valorifica aceste bunuri. Astfel, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, aceste imobile desființate vor fi scăzute din gestiune, urmând a fi aplicate măsurile legale de ajustare a TVA asupra lor și a cheltuielilor care sunt în legătură cu bunurile imobile desființate.

În atare situație, afirmația că se vor realiza pe viitor operațiuni taxabile prin vânzarea terenului constructibil, conduce la ideea că se confundă propriile obligații în materia ajustării TVA pentru construcțiile care își încetează existența cu propriile obligații în materia colectării TVA în cazul vânzării terenului eliberat urmare a demolării construcțiilor (*teren constructibil*).

5. Contrar susținerilor contestatoarei că s-a condiționat deductibilitatea TVA de respectarea destinației creditului contractat de societate pentru conservarea și derularea activității curente, organele de inspecție fiscală au analizat, în vederea stabilirii destinației cheltuielilor cu demolarea clădirilor, care a fost sursa de finanțare a acestor cheltuieli, iar consemnarea acestei stări de fapt, în raportul de inspecție fiscală, s-a făcut pentru o prezentare cât mai fidelă a stării de fapt a societății și condițiilor care au dus la starea de faliment a societății.

6. În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia organul de inspecție fiscală a invocat prevederilor lit.d) a alin. (4) al art. 149 din Codul Fiscal, care nu are legătură cu cauza, aceasta este eronată, întrucât așa cum rezultă din decizia de impunere contestată, temeiul de drept, în cauza analizată îl reprezintă art. 145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

7. Referitor la susținerea contestatoarei cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală ar fi acordat drept de deducere parțială, pentru suma de X lei, pentru activitatea de demolare a construcțiilor, se reține în acest sens, precizările aduse de organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, și anume: „ În fapt, societatea face confuzie între suma de X lei TVA deductibilă înregistrată de societate aferentă activității de demolare derulate de societatea X și TVA dedusă de societate în cuantum de X lei aferentă acestei activități. Diferența reprezintă TVA neexigibilă în suma de X lei pentru care societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere în perioada verificată, așa cum este menționat la pagina 22 din raportul de inspecție fiscală. Deasemenea, în diferența de X lei este inclusă și TVA, în sumă de X lei aferentă cheltuielilor cu obținerea autorizațiilor de demolare. Astfel, s-a ajuns la concluzia eronată că suma de X lei (X lei-TVA neexigibil - X lei-diferența TVA) ar fi fost admisă la rambursare.”

Având în vedere cele arătate mai sus, se reține că societatea contestatoare nici la momentul controlului, nici cu ocazia contestației formulate nu a prezentat dovezi obiective din care să rezulte intenția că terenul eliberat în urma demolării construcțiilor continuă să fie utilizat în scopul operațiunilor sale taxabile, prin edificarea altor construcții destinate realizării de operațiuni taxabile, propriile afirmații nefiind de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat corect stabilind că societatea nu are drept de deducere a TVA aferentă operațiunilor de demolare (achiziții de servicii de demolare și achiziții de servicii cu obținerea autorizației de demolare) a unor imobile din patrimoniul societății, care nu au fost justificate ca fiind destinate realizării de operațiuni taxabile, nefiind îndeplinită condiția stipulată expres de art.145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

În raport de cele arătate, contestația societății pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată, respectiv pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **X lei**,
Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de cazare, în condițiile în care nu face dovada că aceste achiziții de servicii sunt efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada 01.04.2013-30.06.2013 societatea a dedus TVA în sumă de X lei aferentă unor cheltuieli pentru care nu se poate identifica dacă achizițiile sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile derulate de agentul economic verificat, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Astfel, societatea înregistrează:

- a) TVA în sumă de X lei aferentă cheltuielilor de cazare hotel pentru angajați ai societății în localitatea în care își au locul permanent de muncă;
- b) TVA în sumă de X lei aferentă cheltuielilor de închiriere a două apartamente în X de

la SC X SRL.

De asemenea, în perioada 01.07.2013-30.09.2013 societatea a dedus TVA în sumă de X lei aferentă unor cheltuieli pentru care nu se poate identifica dacă achizițiile sunt efectuate în folosul operațiunilor taxabile derulate de agentul economic verificat, în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Astfel, societatea înregistrează TVA în sumă de X lei aferentă cheltuielilor de închiriere a două apartamente în X de la SC X SRL.

Situația în detaliu a facturilor care nu îndeplinesc condițiile legale de deducere este prezentată în Anexa nr. 7.

Organele de inspecție fiscală menționează că TVA aferentă cheltuielilor de mai sus, a fost dedusă pentru cazarea angajaților în localitatea în care își au locul permanent de muncă. În contractele de muncă ale celor doi angajați, precum și în contractul de management al administratorului societății, nu se prevede faptul că aceste cheltuieli vor fi suportate de către societatea verificată, și în consecință, impozitate la angajat. Contractul de management al administratorului prevede la art. IV, alin. 4, că acesta are dreptul de "decontare a cheltuielilor de cazare, diurnă, transport și a altor cheltuieli cu documente justificative, pentru deplasările în interes de serviciu în țară și în străinătate", fără a fi menționate alte drepturi privind închirierea de apartamente sau cazare în localitatea în care își au locul permanent de muncă.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

"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; "

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind operațiuni taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.X/09.01.2014 se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.04.2013-30.09.2013 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor cheltuieli de cazare hotel pentru angajați ai societății în localitatea în care își au locul permanent de muncă și cheltuieli de închiriere a două apartamente în X de la SC X SRL, cheltuieli care nu sunt în scopul operațiunilor sale taxabile, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli.

Prin contestația formulată, contestatoarea susține că în mod eronat organele fiscale nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă cheltuielilor de cazare, întrucât taxa pe valoare adăugată aferentă achizițiilor este deductibilă dacă acestea sunt utilizate pentru realizarea unor operațiuni dintre cele prevăzute de art. 145 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, iar cei doi angajați și administratorul societății realizează operațiuni taxabile.

Față de cele ce preced, argumentele societății contestatoarei, fără a fi susținute cu documente probante nu sunt în măsură să înlăture și să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Se reține că angajații societății, respectiv administratorul societății au dreptul la

decontarea cheltuielilor de cazare în condițiile în care se află în deplasare în interesul serviciului, dovedite cu documente prevăzute de legislația privind deplasarea și delegarea personalului, or, în cauza analizată contestatoarea nu a prezentat astfel de documente.

În speță, aceste cheltuieli de cazare hotel, respectiv închiriere apartamente sunt pentru angajații societății și a administratorului acesteia în localitatea în care își au locul permanent de muncă și nicidecum pentru deplasarea în interes de serviciu în afara localității.

De asemenea, de subliniat este și faptul că, așa cum a fost menționat anterior, dreptul de deducere a a taxei pe valoarea adăugată este condiționat și de, obligația societății contestatoare să facă dovada că serviciile în cauză sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, or simpla afirmație că cei doi angajați și administratorul societății realizează operațiuni taxabile nu este suficientă pentru a demonstra scopul achiziționării acestor servicii de cazare și de a asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă.

Având în vedere cele precizate, prevederile legale în materie se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu cazarea personalului în localitatea în care au locul permanent de muncă, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia - constatările organelor fiscale întemeiate pe prevederile „ lit. (I) a alin. 4) al art. 21” din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt aplicabile în vederea determinării corecte a profitului impozabil și nicidecum la stabilirea deductibilității taxei pe valoarea adăugată, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât așa cum rezultă și din decizia de impunere contestată, neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată s-a realizat în baza prevederilor art. 145 alin.(2) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și nu în baza art. 21 alin.(4) lit.a) din același act normativ, acest din urmă articol de lege fiind invocat tocmai pentru a sublinia natura nedeductibilă a unor astfel de cheltuieli.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei,

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor servicii de consultanță, în condițiile în care argumentele aduse în susținerea cauzei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la suma contestată.

În fapt, societatea deduce TVA în sumă de X lei aferentă facturii nr.X/08.05.2013 de la SC X SRL, reprezentând consultanță în construcții, pentru care nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de lucru, nerespectându-se prevederile legale în vigoare. Situația în detaliu a facturilor care nu îndeplinesc condițiile legale de deducere este prezentată în Anexa nr. 7.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală stabilesc că societatea nu beneficiază de drept de deducere conform prevederilor legale în vigoare, conform căruia dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Prin contestație, contestatoarea susține că prevederea legală invocată de organele de inspecție fiscală nu este aplicabilă societății, întrucât în speță

decontarea/plata între societate și prestator s-a efectuat printr-o singură decontare/plată și nu prin decontări/plăți succesive, astfel că societatea nu are obligația legală de a prezenta situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare. Mai mult, consideră că baza legală aplicabilă și relevantă pentru a analiza dacă sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA la beneficiar se regăsește la Capitulul 10 - Regimul deducerilor - art. 145 și art. 146 din Codul Fiscal, iar societatea îndeplinește ambele condiții, a achiziționat serviciile de consultanță în scopul activității sale economice, și deține o factură corectă, fapt necontestat de organele de inspecție fiscală.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 134¹, art. 145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“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.

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 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 obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, 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 propriilor operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere 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 să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective. Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în suma de X lei aferentă unei facturi reprezentând consultanță în construcții, emisă de SC X SRL, pentru care nu au fost prezentate situații de lucrări, rapoarte de lucru, conform prevederilor legale în vigoare, „conform cărora dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

În primul rând, așa cum rezultă din decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au judecat dreptul de deducere a TVA aferentă facturii reprezentând consultanță în construcții, exclusiv prin prisma criteriilor de fond și formă prezentate în cuprinsul Titlului VI din Codul fiscal, respectiv în baza prevederilor art.145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin.(1) lit. a), obligativitatea deținerii rapoartelor de lucru sau a altor documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile de consultanță *efectuate* fiind stipulată la art. 134¹ alin. (7) din același act normativ, contrar motivației invocate de societate prin contestație.

Se reține totodată că, atât cu ocazia inspecției fiscale, cât și în susținerea contestației, contestatoarea a prezentat doar factura reprezentând consultanță în construcții și chitanța de plată a acestei facturi.

În situația dată, simpla prezentare a unei facturi reprezentând servicii de consultanță în construcții *nu este suficientă* pentru a demonstra scopul achiziției acestora, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident rambursarea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege. Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă.

De asemenea, se reține că, din documentele anexate la dosarul cauzei (factura și chitanța), **nu rezulta** unde, când și pentru ce au fost efectuate aceste servicii, respectiv în ce au constat serviciile prestate de SC X SRL și că acestea au fost achiziționate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Or, așa cum s-a aratat și la pct. 1 din prezenta decizie, jurisprudența comunitară în materie, obligă persoanele impozabile să prezinte, la solicitarea autorităților fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente și concludente, care să susțină intenția declarată a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, simpla prezentare a unei facturi emise pe numele persoanei impozabile, neputând asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă.

Dreptul de deducere a TVA nu este condiționat doar de existența unei facturi ci și de obligația ca societatea să facă dovada că serviciile în discuție au fost efectiv prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel că, afirmația contestatoarei potrivit căreia nu are obligația de a prezenta situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare, întrucât plata între societate și prestator s-a efectuat printr-o singură decontare, nu se justifică.

În cauza analizată, se rețin și precizările organelor de inspecție fiscală făcute prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, legate de îndeplinirea condițiilor de formă a facturii în discuție, și anume: „... documentul prezentat de societate organului fiscal avea deficiențe cu privire la modul de întocmire a acestuia, respectiv lipsa data facturii și adresa completă a destinatarului, motiv pentru care organul fiscal a barat și semnat aceste deficiențe. Acesta deficiență contravine prevederilor art 146 alin.(1) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii reprezentând consultanță în construcții, motiv pentru care contestația societății pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată, respectiv pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar.

În concluzie, având în vedere cele arătate la punctul 1, punctul 2 și punctul 3 din prezenta decizie, organele de inspecție fiscală legal au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de **X lei** (X lei + X lei + X lei).

Având în vedere că prin contestația formulată societatea precizează că „prezenta are și caracter de cerere de acordare a dobânzilor pentru suma de **X lei** solicitată a fi restituită prin deconturile înregistrate la A.F.P.C.M. Timiș sub nr. X - X-2013/19.07.2013 pentru suma de X lei, și sub nr. X - X-2013/25.10.2013, pentru suma de X lei,” organul de soluționare a contestației va înainta, în conformitate cu prevederile pct. 9.8. din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, această cerere la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș.

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 SA**, prin lichidator judiciar, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/09.01.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/09.01.2014, pentru suma totală de **X lei** reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

Prezenta decizie se comunică la:

- X lichidator judiciar al SC X SA,
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice 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,