

DECIZIA nr..... din.....
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AJFP Ilfov, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x si cu adresa nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **23.12.2014**, inregistrata la AJFP Ilfov sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x, comunicata in data **27.11.2014**, emisa de AJFP Ilfov in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei (x lei + x lei + x lei).

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor prestate in favoarea altor persoane juridice:

Organele de inspectie fiscala au invocat prevederi legale neincidente spetei, respectiv art. 21 din Codul fiscal si pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aplicabile in cazul impozitului pe profit.

De asemenea, nu sunt incidente nici prevederile art. 129 alin 4 lit a) din Codul fiscal, potrivit carora constituie o prestare de servicii cu plata utilizarea bunurilor, altele decat cele de capital, care fac parte din activele folosite in cadrul activitatii economice a persoanei impozabile in folosul propriu sau de catre personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispozitie in vederea utilizarii in mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decat desfasurarea activitatii sale economice. Bunurile imobile reabilitate de x au o durata normala de utilizare mai mare de 5 ani.

Societatea detine facturi intocmite potrivit prevederilor legale, aspect necontestat de organele de inspectie fiscala, iar serviciile au fost utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, intrucat realizarea investitiilor (reabilitatea drumurilor de acces la magazinele detinute, amenajarea intersectiilor, inclusiv sensuri giratorii, amenajarea / extinderea spatiului de parcare, amenajarea spatiilor de transport public) pe teren strain a condus la cresterea volumului inchirierilor la nivelul societatii, respectiv s-a facilitat accesul la magazinele sale, s-a fluidizat traficul si s-au obtinut beneficii comerciale, precum si posibilitatea de a inchiria spatiile comerciale.

Legislatia prevede posibilitatea de a deduce TVA chiar daca achizitiile realizate nu dau nastere in mod direct unor operatiuni taxabile din perspectiva TVA, insa sunt realizate in scopul desfasurarii activitatii economice a societatii; in acest sens sunt dispozitiile art. 145 alin 3 din Codul fiscal, coroborat cu art. 128 alin 8 din acelasi act normativ si cu pct. 6 alin 7 si alin 14 lit c) din HG nr. 44/2004.

Aceasta investitie nu poate avea decat o ratiune economica, singura metoda pentru a le putea utiliza in desfasurarea activitatii sale era prin reabilitarea bunurilor imobile respective din fondurile proprii.

Societatea invoca jurisprudenta CEJ, respectiv hotararile pronuntate in cazurile C-255/02 Halifax si C-97/90 Lennartz.

2. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor de expansiune prestate de x:

Si in acest caz, organele de inspectie fiscala au invocat eronat dispozitii legale aplicabile in cazul impozitului pe profit, respectiv in cazul verificarii preturilor de transfer.

Contestatarea a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturilor emise de catre x, acestea continand toate elementele obligatorii, potrivit prevederilor legale, aspect necontestat de organele de control.

De asemenea, serviciile au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, intrucat acestea sunt necesare contestatarei in scopul desfasurarii operatiunilor de inchiriere spatii.

Pana in luna iunie 2011, aceasta a avut personal angajat care era responsabil pentru monitorizarea lucrarilor aflate in desfasurarea si administrarea imobilelor inchiriate, precum si pentru suportul administrativ pentru activitatea curenta. Personalul angajat se ocupa si de identificarea spatiilor adecvate pentru deschiderea de noi magazine pe teritoriul Romaniei care presupune analiza detaliata a unei localitati din punct de vedere al puterii de cumparare, al concurentei, al fluxului de cumparatori sau al dezvoltarii sale economice. De asemenea, era necesara si o analiza juridica si tehnica a terenurilor din localitatile respective.

Urmare unei decizii de management menita sa optimizeze si costurile x, la sfarsitul lunii iunie 2011 s-a decis incheierea contractelor de munca cu angajatii societatii responsabili cu activitatile anterior descrise.

Intrucat x avea personal calificat care putea sa presteze servicii de natura celor mentionate anterior, contestatarea a decis sa incheie in data de 20.06.2011 un contract cu x.

Serviciile de expansiune nu se limiteaza doar la identificarea de noi spatii in vederea expansiunii, ci presupun si dezvoltarea unor strategii privind etapele ce trebuie parcurse pentru a deschide noi magazine, incepand cu realizarea studiului de fezabilitate, avizele care trebuie obtinute, intocmirea documentatiei care sta la baza executiei lucrarilor de amenajare necesare, contractarea constructorilor, verificarea respectarii planului de deschidere al magazinelor.

Societatea invoca jurisprudenta CEJ, respectiv hotararile pronuntate in cazurile C-285/11 Bonik si C- 435/05 Investrand BV; de asemenea, aceasta invoca faptul ca organele de inspectie fiscala au incalcat principiul neutralitatii taxei, al certitudinii impunerii si al proportionalitatii.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-IF x, AJFP Ilfov a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.

F-IF x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei (x lei + x lei + x lei).

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarii, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei) aferenta serviciilor de expansiune achizitionate de la x:

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de servicii de expansiune, in conditiile in care societatea nu justifica faptul ca achizitia respectiva a fost efectuata in scopul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada 01.06.2014 - 31.08.2014, **SC x** a dedus TVA in suma totala de x lei aferenta achizitiei de servicii de expansiune, conform contractului din data de 20.06.2011 incheiat cu SC x SRL.

Intrucat societatea nu a facut dovada ca detine rapoarte de lucru detaliate din care sa rezulte ca aceste servicii au fost efectiv prestate de catre furnizor, respectiv nu a facut dovada ca serviciile au fost achizitionate strict in beneficiul sau pentru realizarea de operatiuni taxabile, AJFP Ilfov nu a acordat drept de deductie si implicit nu a aprobat rambursarea de la bugetul de stat pentru aceasta TVA, in baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a), coroborate cu prevederile art.11 alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, potrivit prevederilor art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 134. - (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. “

“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. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

“Art. 145 (1) Dreptul de deductie 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 deductie a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

“**Art. 156.** - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, **în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.** (...)

(4) **Evidențele prevăzute la alin. (1)-(3) trebuie întocmite și păstrate** astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, **în conformitate cu prevederile din norme.**”

Conform prevederilor pct. 45 alin. (2) și pct. 79 alin (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“**45.** (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-1471 din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.”

“**79.** (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

- a) evidențe contabile ale activității sale economice;
- b) al doilea exemplar al facturilor sau **altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică,** conform prevederilor pct. 76;
- c) facturile sau **alte documente primite și legate de activitatea sa economică.**”

Referitor la justificarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor de bunuri si servicii se retin urmatoarele:

In conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din**

punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

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

Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

Astfel, in hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati *care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile*, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, *si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile*. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru**

supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

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

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, in perioada 01.06.2014 - 31.08.2014, **SC x** a dedus TVA in suma totala de x lei aferenta achizitiei de servicii de expansiune, conform contractului din data de 20.06.2011 incheiat cu SC x SRL.

Astfel, potrivit contractului din data de 20.06.2011 incheiat intre **SC x**, in calitate de beneficiar si SC x SRL, in calitate de prestator, prestatorul va furniza servicii si asistenta profesionala catre beneficiar; in acest sens, conform anexei 1 la contract, sfera serviciilor cuprinde printre altele si:

- dezvoltarea sincronizarii optime a actiunilor majore, incluzand achizitii sau vanzari;
- furnizarea serviciilor administrative si de procesare date in masura ceruta;

- asistarea beneficiarului la verificarea necesitatii aprobarii statutare si continutul cererilor de planificare;
- consilierea si asistarea beneficiarului cu privire la managementul practic, programe de mentenanta, furnizarea personalului de mentenanta si stadiul serviciilor in cursul ocuparii;
- consilierea si asistarea beneficiarului in relatia sa cu clientii/agentii/consultantii cu privire la programele de punere in functiune si dotare; etc.

In legatura cu aceste servicii, prin nota explicativa nr. 31.10.2014, societatea a subliniat ca *“Societatea x este o societate imobiliara. Astfel, aceasta achizitioneaza terenuri pe care construiește magazine si le inchiriaza societatii x. Datorita acestor investitii este necesara o monitorizare a lucrarilor aflate in desfasurare, o administrare a imobilelor inchiriate si suport administrativ. Mentionam ca x nu are angajati.*

x presteaza servicii de expansiune, constand in serviciile detaliate in anexa 1 la contract, societatii x.

Mentionam ca la factura care se emite lunar de catre x catre x exista o anexa care detaliaza serviciile prestate in perioada facturata.

Atasam prezentei contractul de servicii, precum si o anexa la factura.”

In cuprinsul anexei la factura atasata la dosarul cauzei, denumita “detaliere factura nr. (...) in valoare de (...) lei”, se regasesc urmatoarele informatii:

“Aceasta detaliere a fost intocmita pentru serviciile de asistenta si expansiune prestate de x SRL catre x in perioada (...), conform contractului incheiat intre cele doua societati in data de 20.06.2011.

Serviciile prestate in perioada de facturare au fost dupa cum urmeaza:

1. Servicii de expansiune si constructii (management al proprietatii):

- *administrarea imobilelor;*
- *asistenta in negocierea cu antreprenori si furnizorii de materiale necesare constructiei magazinelor, conform standardelor LidJ;*
- *consultanta in negocierea contractelor cu furnizorii de servicii (...).”*

Totodata, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea a dedus TVA provenind din facturi emise de SC x SRL, care au ca obiect “decontare conform documentatie atasata”, care au anexate ca justificare deconturi de cheltuieli si facturi diverse emise de terti reprezentand: facturi notariale, facturi energie electrica, facturi salubritate, facturi obtinere autorizatii, avize, etc.

Din analiza fisei furnizor SC x SRL, pusa la dispozitia organelor de control de catre reprezentantul legal al societatii, a rezultat faptul ca in perioada supusa verificarii, au fost emise facturi avand ca obiect bransament instalatie gaz, energie electrica, apa canal, taxa aviz mediu, amenajari exterioare, tablou electric, sistem incendiu, etc.

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

1. Simpla contractare a serviciilor de catre societatea contestatara **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident rambursarea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii

precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

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

- facturile **nu contin detalii** privind modalitatea de realizare a contractului din data de 20.06.2011, data/ora/locatia desfasurarii activitatilor, etc.

- societatea nu a facut dovada ca au fost intocmite rapoarte detaliate de activitate sau orice alte documente din care sa rezulte serviciile achizitionate; mai mult, in cuprinsul contractului (pct. 7.4) se mentioneaza expres ca *“prestatorul va pastra registre corecte si exacte ale tuturor costurilor efectuate in furnizarea serviciilor si va atasa facturii aferenta pretului **o anexa ce va detalia valoarea tuturor costurilor** accesorii efectuate, per natura acestora (spre exemplu, deplasare si cazare, taxe si impozite). In situatia in care prestatorul va suporta costuri specifice, precum si taxe si alte cheltuieli reflectate prin intermediul documentelor justificative emise direct pe numele beneficiarului, copii ale unor asemenea documente vor fi anexate facturii emisa de catre prestator”*; or, asa cum am aratat anterior, anexa facturilor cuprinde **o simpla insiruire de activitati** care nu este suficienta pentru a justifica faptul ca serviciile facturate/refacturate au si fost prestate efectiv in folosul propriilor operatiuni;

- simpla prezentare a contractului de prestări de servicii si a facturilor emise în baza acestuia care nu prezinta in detaliu modalitatea de realizare a contractului , nu este suficientă pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă **numai în măsura în care** societatea **justifică cu documente:**

A – realitatea prestării serviciilor achizitionate:

B - numarul de ore prestate pentru fiecare operatiune in parte;

C - resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza;

D - modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru serviciile prestate facturate;

s.a.

3. Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarei.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

4. In ceea ce priveste principiile reliefate in jurisprudenta europeana in materie de TVA se retine ca principiul neutralitatii TVA nu este unul absolut, el actionand doar atunci cand cumparatorii sunt persoane impozabile care achizitioneaza in mod efectiv bunuri si servicii al caror cost sa se regaseasca in elementele de pret ale bunurilor livrate si serviciilor prestate in etapa urmatoare, astfel ca **persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri ori servicii sunt obligate sa demonstreze ca acestea sunt**

efective si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile proprii. In acest context, asa cum rezulta si din jurisprudenta comunitara anterior evocata, **statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care sa reiasa ca achizitiile efectuate** sunt destinate realizarii unor operatiuni taxabile ulterioare, care dau dreptul la deducerea integrala a taxei achitate in amonte, **principiul neutralitatii taxei neputand fi aplicat unor tranzactii artificiale**, fara legatura cu activitatile taxabile proprii ale persoanelor impozabile. Mai mult, **neutralitatea taxei implica si indeplinirea conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile sa fie efective si sa se repercuteze in valoarea operatiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective.**

5. In ceea ce priveste invocarea de catre societate a principiului certitudinii in sensul ca in situatia de fapt a contribuabilului organele de inspectie fiscala au refuzat dreptul de deducere a TVA in baza unor conditii suplimentare impuse de legislatia specifica impozitului pe profit, se retine ca organele de inspectie fiscala au invocat in cuprinsul actelor administrative fiscale incheiate si temeiuri de drept ce reglementeaza impozitul pe profit, pe langa cele care reglementeaza TVA, tocmai pentru a demonstra o anumita abatere a **SC x** de a respecta in toate cazurile obligatiile sale fiscale.

6. Contrar sustinerilor societatii, conditionarea acordarii dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor achizitionate de cerinta probarii acesteia cu documentatia ceruta de legislatia fiscala, respecta principiul proportionalitatii recunoscut de dreptul comunitar, societatii contestatoare revenindu-i in intregime obligatia de a proba dreptul la deducere de taxa pe baza documentelor prescrise de legislatia fiscala in materie.

In sfarsit, referitor la principiile comunitare invocate prin contestatia formulata se retine ca acestea, desi perfect valabile, au caracter cu totul general si **fara o legatura directa cu jurisprudenta comunitara in materia exercitarii dreptului de deducere in raport de afectarea bunurilor in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, in raport de motivatiile dezvoltate prin contestatia formulata, invocarea unor concluzii din jurisprudenta comunitara in materie de TVA, altminteri corecte, **este insuficienta in masura in care contestatara nu a prezentat si dovezi** din care sa reiasa ca serviciile au fost achizitionate in folosul propriilor operatiuni taxabile, desi potrivit art. 206 alin. 1 lit d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 206. – (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:
[...] d) dovezile pe care se intemeiaza".

Drept pentru care, contestatia formulata de **SC x**, urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente in ceea ce priveste TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei) aferenta serviciilor de expansiune achizitionate de la x, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x emisa de AJFP Ilfov.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei (x lei + x lei +x lei) aferenta serviciilor prestate in favoarea altor persoane juridice (investitii pe teren strain):

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat corect la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de x lei aferenta cheltuielilor cu investitiile efectuate de societate pe un teren care nu se afla in patrimoniul sau, in conditiile in care nu au analizat daca investitiile respective sunt utilizate de contestatara pentru activitatea sa economica, respectiv daca sunt destinate utilizarii in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada 01.06.2014 - 31.08.2014, **SC x** a dedus TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei +x lei) aferenta serviciilor prestate in favoarea altor persoane juridice (Primarii, x, etc), fiind inregistrate in evidenta financiar contabila drept investitii pe teren strain.

Intrucat societatea a declarat ca intre aceasta si proprietarii terenului strain pe care s-au efectuat amenajari/investitii nu exista contracte/conventii, AJFP Ilfov nu a acordat drept de deducere si implicit nu a aprobat rambursarea de la bugetul de stat pentru aceasta TVA, in baza prevederilor art. 129 alin. 4 lit. a), coroborate cu prevederile art.11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) si art. 146 alin. 1 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, potrivit prevederilor art. 126, art. 129 si art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată.”

“Art. 129 (4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

(...) b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

(5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin. (4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin norme;

b) serviciile care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor;

c) serviciile prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.”

“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. (...)

(3) Dacă nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 128 alin. (8) și la art. 129 alin. (5).“

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori **pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.**

Prin urmare, serviciile prestate gratuit de o persoana impozabila pentru uzul altor persoane nu sunt asimilate prestarilor de servicii cu plata, in sensul art. 129 alin 4 din Codul fiscal, daca prestarea acestora este efectuata in scopul desfasurarii activitatii economice a persoanei impozabile.

Totodata, persoana impozabila isi pastreaza dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate in vederea prestarii gratuite a serviciilor respective, in situatia in care poate demonstra ca serviciile prestate gratuit au fost efectuate in scopul desfasurarii activitatii sale economice.

Prin urmare, realizarea de investitii de natura lucrarilor de constructii pentru infrastructura realizate pe un teren care nu se afla in patrimoniul societatii reprezinta operatiuni efectuate in vederea realizarii activitatii economice a societatii, **daca activitatea societatii nu s-ar putea desfasura (in conditii optime) in lipsa acestor investitii**. Astfel ca, in masura in care investitiile efectuate sunt utilizate de persoana impozabila pentru activitatea sa economica, aceasta are drept de deducere a TVA aferente lucrarilor de investitii mentionate, in conditiile legii, chiar daca intentia societatii este de la inceput aceea de a preda investitiile realizate catre autoritatile locale, conform obligatiilor impuse prin legislatia specifica si prin autorizatiile de construire.

In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei generale de legislatie Cod fiscal si reglementari vamale din cadrul MFP exprimat prin adresele nr. 409636/05.12.2013, nr. 675311/25.05.2015, nr. 676/02.07.2015.

In speta, in perioada 01.06.2014 - 31.08.2014, **SC x** a dedus TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei +x lei) aferenta serviciilor prestate in favoarea altor persoane juridice (Primarii, CNADR, etc), fiind inregistrate in evidenta financiar contabila drept investitii pe teren strain. AJFP Ilfov nu a acordat drept de deducere si implicit nu a aprobat rambursarea de la bugetul de stat pentru aceasta TVA, avand in vedere **numai simpla explicatie a societatii** potrivit careia intre aceasta si proprietarii terenului strain pe care s-au efectuat amenajari/investitii nu exista contracte/conventii, invocand in acest sens prevederile art. 129 alin. 4 lit. a), coroborate cu prevederile art.11 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. m) si art. 146 alin. 1 lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cele mai sus prezentate si intrucat organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Ilfov nu au verificat toate aspectele legate de achizitiile care fac obiectul prezentei cauze, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, rezulta ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la legalitatea stabilirii nedeductibilitatii TVA in suma de x lei (x lei + x lei +x lei), avand in vedere ca pe de-o parte documentele existente la dosarul cauzei sunt insuficiente, iar pe de alte parte constatarile organelor de inspectie fiscala sunt incomplete.

Se retine ca in cuprinsul raportului de inspectie fiscala **nu exista constatari privind:**

- realitatea lucrarilor/prestarilor achizitionate;
- daca cheltuielile angajate pentru realizarea investitiilor, predate gratuit autoritatilor locale - primarii, x, etc, sunt in stransa legatura cu exercitarea activitatii economice a societatii, respectiv daca acestea sunt sau nu sunt indispensabile pentru desfasurarea in conditii optime a activitatii societatii.

Trebuie subliniat și faptul că, deși au solicitat contestarea unei serii de informații/documente suplimentare, niciuna dintre solicitări nu a vizat clarificarea aspectelor de mai sus.

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

“**Art. 94 (2)** Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse (...).”

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-menționat **“organul fiscal este îndreptat să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”**, iar conform art. 65 alin. (2) **“organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii”**.

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligentele pentru **determinarea corectă a situației fiscale** a societății și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptat să obțină și să utilizeze **toate informațiile și documentele** pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Se reține și faptul că **societatea are obligația de a prezenta dovezi obiective în susținerea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor angajate pentru realizarea investițiilor predate gratuit autorităților locale, respectiv să facă dovada că aceste cheltuieli sunt în strânsă legătură cu exercitarea activității economice a societății**.

Ținând cont de aspectele prezentate, urmează a se aplica dispozițiile art. 216 alin. (3) din Codul de procedura fiscală, republicat, respectiv urmează a se **desființa în parte** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr. F-IF x emisă de AJFP Ilfov, cu privire la TVA în suma de x lei (x lei + x lei +x lei) aferentă serviciilor prestate în favoarea altor persoane juridice (investiții pe teren străin).

În speta sunt aplicabile și prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, unde se stipulează:

„ **11.5.** În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Prin urmare, organele de inspectie fiscala vor proceda la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin solicitarea de documente suplimentare contestatarei in vederea verificarii tuturor conditiilor legale privind deductibilitatea TVA.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11, art. 126, art. 129, art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 146 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 si pct. 79 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, art. 7 alin. (2), art. 94, art. 206, art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

1. Respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC x** cu privire la TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei) individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x emisa de AJFP Ilfov.

2. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-IF x emisa de AJFP Ilfov, cu privire la TVA in suma de x lei (x lei + x lei +x lei), urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.