



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

D E C I Z I A NR. 218/80/12.02.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL**
înregistrată la D.G.F.P. Timiș sub nr. X/13.06.2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1 prin adresa nr. X/26.06.2013, înregistrată la D.G.F.P.Timiș sub nr. X/27.06.2013, asupra contestației formulate prin avocat, de **SC X SRL**, cod de înregistrare fiscală X, ORC X, cu sediul în X, str. X, nr.X, cam.X, jud. X și cu sediul procesual ales la SCA X, str.X, nr. X, ap. X, jud. X.

SC X SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/29.04.2013, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/29.04.2013, pentru suma totală de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data comunicării actelor administrativ fiscale prin remitere sub semnătura contribuabilului în data de 10.05.2013 (adresa de înaintare anexată la dosarul cauzei) și înregistrarea contestației la D.G.F.P. Timiș în data 13.06.2013, potrivit ștampilei aplicată pe originalul contestației. Contestația este autenticată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal Societatea Civilă de Avocați X, care a depus în acest sens împuternicirea avocațială în original.

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

I. SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/29.04.2013 și a Raportului de

inspecție fiscală nr.X/29.04.2013, solicitând anularea în parte a actelor menționate cu privire la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare, invocând următoarele motive:

În fapt, contestatoarea arată că prin decontul de TVA depus la organul fiscal sub nr. INTERNET - X-2013/25.01.2013 a solicitat rambursarea sumei de X lei reprezentând soldul sumei negative de TVA, aferent perioadei 01.10.2007-31.12.2012. Ca urmare a cererii formulate pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată, societatea a fost supusă unei inspecții fiscale care s-a desfășurat în perioada 04.04.2013-16.04.2013, finalizată prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din data de 29.04.2013 (anexa 1) și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. X din data de 29.04.2013 (anexa 2).

Prin decizia susmenționată s-a respins TVA la rambursare în quantum de X lei, fiind admisă la rambursare suma de X lei, astfel:

- suma de X lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de către SC X SRL pentru recuperarea unor cheltuieli a fost respinsă pentru că nu s-a justificat care sunt cheltuielile respective.
- din suma de X lei reprezentând TVA aferentă facturii nr. X/28.06.2011 emisă de către SC X SRL, s-a admis numai rambursarea sumei de X lei, TVA aferentă cheltuielii efectuată pentru societate, restul sumei fiind respinsă ca fiind aferentă cheltuielilor efectuate în beneficiul unor alte societăți.
- suma de X lei reprezentând TVA aferentă facturilor nr. X/26.02.2009 și nr. X/01.03.2010 emise de către X a fost respinsă la rambursare pentru că nu s-au prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea serviciilor facturate.
- pentru suma de X lei reprezentând soldul taxei pe valoarea adăugată de rambursat la data de 31.12.2007, organul fiscal a constatat că s-a pierdut dreptul de rambursare, solicitarea fiind efectuată la 25.01.2013, după termenul de 5 ani prevăzut de art.135 din O.G. nr.92/2003.
- cu privire la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor legate de achiziția și transformarea bunurilor de capital din cadrul societății, organul fiscal a procedat la ajustarea TVA-ului pentru că a considerat că intenția de a utiliza bunurile și serviciile în folosul activității taxabile ulterioare nu este dovedită cu suficiente dovezi obiective.

Contestatoarea înțelege să conteste decizia de impunere susmenționată cu privire la următoarele sume respinse la rambursare:

- suma de X lei reprezentând TVA aferentă facturilor nr.X/26.02.2009 și nr. X/01.03.2010 emise de către X,
- suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor legate de achiziția și transformarea bunurilor de capital din cadrul societății.

Contestatoarea arată că, în cele ce urmează va analiza pe rând sumele care i-au fost respinse la rambursare de către organul fiscal competent și va prezenta care sunt motivele pentru care înțelege să conteste decizia de impunere emisă cu privire la sumele susmenționate:

1. Cu privire la suma de X lei reprezentând TVA aferentă facturilor nr. X/26.02.2009 și nr. X/01.03.2010 emise de către X.

Contestatoarea arată că organul fiscal competent a respins la rambursare suma de X lei reprezentând TVA aferentă facturilor nr.X/26.02.2009 (anexa 3) și nr. X/01.03.2010 (anexa 4) emise de către X, reținând în motivarea deciziei faptul că justificarea prestării serviciilor nu s-ar fi efectuat în conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. (7) Cod Fiscal, prestarea nefiind justificată cu contracte și rapoarte de lucru.

Contestatoarea susține că, contrar alegațiilor organelor fiscale competente, în speță, sunt îndeplinite condițiile legale pentru a putea solicita deducerea TVA-ului în discuție.

Astfel, contestatoarea susține că decizia luată de către organul fiscal competent cu privire la suma X lei este eronată, neținându-se cont de următoarele aspecte cu privire la dreptul său de rambursare:

► Raportarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată la prevederile dreptului național.

În cazul de față, contestatoarea susține că îndeplinește toate condițiile pentru deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, așa cum sunt ele stipulate de art. 145 și urm. din Codul fiscal.

Societatea îndeplinește cele două condiții necesare stabilite prin articolele menționate, respectiv:

- Taxa pe valoarea adăugată este aferentă unei achiziții, fiind aferentă unor servicii prestate societății de către o altă entitate juridică;

- Serviciile prestate au fost utilizate în scopul realizării unor operațiuni taxabile, și anume în scopul desfășurării activității comerciale, serviciile de consultanță solicitate vizând aspecte în materie fiscală cu privire la cesiunea părților sociale ale societății și diverse alte aspecte în materie de drept societar - a se vedea în acest sens Mandatul profesional acordat d-nei X, în data de 15.01.2008 (anexa 5).

Astfel, contestatoarea precizează că deține pentru întreaga sumă în discuție facturi care cuprind toate informațiile prevăzute la art. 155 din Codul fiscal. Acest aspect este recunoscut de organul de control care nu a contestat existența facturilor susmenționate sau lipsa vreunor informații solicitate în mod expres prin prevederile legale în materie fiscală.

Astfel că, o primă condiție impusă de prevederile legale în materie de TVA este îndeplinită.

În ceea ce privește scopul pentru care au fost prestate servicii în discuție, este evident că se circumscrie condiției impuse de către prevederile legale în materie, serviciile fiind solicitate în folosul operațiunilor taxabile, respectiv pentru a obține consultanță fiscală cu privire la activitatea comercială desfășurată de către societate.

Pe cale de consecință, și această a doua condiție impusă de lege este îndeplinită.

Contestatoarea susține de asemenea că, prevederile legale de care s-a prevalat organul de control pentru a respinge cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nu impun condiții suplimentare raportat la dreptul de rambursare ci stabilesc criteriile prin care se determină data la care devine exigibilă taxa pe valoarea adăugată.

Totodată, subliniază faptul că organul de control nu a luat în considerare documentele pe care le-a pus la dispoziție, respectiv contractul încheiat cu furnizorul de servicii și anexele la facturile susmenționate în care se detaliază serviciile prestate și orele facturate, anexate prezentei contestații.

► Raportarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată la prevederile dreptului comunitar.

Contestatoarea invocă Directiva 2006/112/CE - Articolul 178, lit. a) care prevede că: „Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240", susținând că în speță, condițiile prevăzute de Directiva 2006/112/CE sunt îndeplinite, societatea a

prezentat facturile solicitate expres în lege, menționând faptul că organele fiscale competente nu au contestat acest aspect.

Pe cale de consecință, singurele documente justificative cerute sunt facturile de achiziție, care să cuprindă toate elementele prevăzute în prevederile legale menționate mai sus.

Contestatoarea susține că, după cum se poate observa din cele menționate, decizia organului fiscal în această chestiune este lipsită de bază legală, fiind îndeplinite toate condițiile pentru deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, așa cum sunt ele stipulate de prevederile interne și comunitare menționate și nu are obligația de a depune alte documente justificative, respectiv rapoarte de lucru, devize de lucrări, autorizații, procese verbale de recepție, etc., astfel cum s-a reținut în actele de control contestate.

Cu privire la cele arătate mai sus, contestatoarea înțelege să invoce și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, care a arătat în mai multe rânduri că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile (Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, Rep., p. 1-3457, punctul 63, Hotărârea din 21.06.2012 Mahageben KFT și Peter David C-80/11, C-142/11).

Contestatoarea susține că, îndeplinirea cumulativă a celor două condiții susmenționate determină automat, în baza legii, deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în discuție. Mai mult, elementul necesar dar și suficient pentru a putea să deducă TVA este prezentarea unei facturi emisă în conformitate cu prevederile art. 155 Cod Fiscal, condiție îndeplinită și necontestată de către organele fiscale.

Față de aceste considerente, contestatoarea solicită admiterea contestației cu privire la suma de X lei.

2. Cu privire la suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor legate de achiziția și transformarea bunurilor de capital din cadrul societăți, contestatoarea arată că organul de inspecție fiscală a hotărât să procedeze la ajustarea TVA în conformitate cu prevederile art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 2 Cod Fiscal.

Potrivit prevederilor menționate, contestatoarea arată că "ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

- a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:
 - 1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;
 - 3. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei; "

2.1. Contestatoarea susține că în cazul de față, nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru a fi aplicabile prevederile art.149 alin. (4) lit. a) pct. 2 Cod Fiscal.

Condițiile legale pentru recunoașterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt prevăzute la art. 145 și urm. Cod Fiscal:

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

a) operațiuni taxabile;"

Cu privire la ajustarea taxei pe valoarea adăugată, prevederile art. 149 alin. (4) lit. a) pct. 2 Cod Fiscal stabilesc următoarele:

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

- a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:
 - 1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;
 - 2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;"

Contestatoarea susține că, în prezenta speță, nu este îndeplinită condiția legală pentru a putea pune în discuție ajustarea taxei pe valoare adăugată pentru că lipsește

elementul principal, respectiv utilizarea bunului în operațiuni care să ducă la schimbarea regimului de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată.

Contestatoarea precizează că nu a utilizat bunul și nu a întreprins operațiuni în alte scopuri decât în folosul operațiunilor taxabile. În situația de fapt, trebuie să se țină cont și de următorul aspect: vânzarea parcelelor de teren obținute ca urmare a demersurilor efectuate este o operațiune taxabilă, la fel ca și efectuarea unor construcții și vânzarea construcțiilor. Prin demersurile efectuate, precizează că nu a schimbat regimul de deductibilitate privind taxa pe valoarea adăugată, bunurile în discuție nefiind utilizate în operațiuni cu regim diferit de deductibilitate sau în operațiuni scutite, fără drept de deducere.

Astfel, contestatoarea susține că față de cele de mai sus, este evident că nu îi sunt opozabile prevederile legale în materia ajustării taxei pe valoarea adăugată, lipsind condiția principală și necesară, respectiv efectuarea unei operațiuni care să ducă la schimbarea regimului de deductibilitate aplicabil.

2.2. Contestatoarea susține că în speța de față, are dreptul la a solicita rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor privind bunurile imobiliare în discuție.

Contestatoarea arată că a solicitat rambursarea sumei susmenționată cu titlu de TVA aferentă serviciilor și operațiunilor privind imobilele (terenuri) în suprafață de 346.400 mp situate pe raza localității X din județul X, iar respectivele servicii și operațiuni au vizat două perioade, perioadă anterioară încheierii contractului de vânzare cumpărare autentic cu privire la imobilele respective și perioada ulterioară încheierii contractului susmenționat.

► *Scurtă prezentare a stării de fapt cu privire la dobândirea dreptului de proprietate asupra imobilelor respective:*

Contestatoarea arată că, în anul 2007 a solicitat societății SC X SRL să efectueze o cercetare de piață cu privire la posibilitatea de a achiziționa terenuri construibile sau cu potențial în acest sens în jurul unor centre urbane importante din România (oferta nr. X/15.10.2007 comunicată societății anterior menționate -anexa 6).

Urmare a studiului efectuat, s-a dorit achiziționarea unui teren în apropierea orașului X, respectiv un teren situat pe raza localității X, în aceste condiții, s-a încheiat cu societatea SC X SRL contractul de intermediere imobiliară nr. X/10.12.2007 (anexa 7). Obiectul contractului a constat în intermedierea de către societatea susmenționată a cumpărării unui teren în suprafața de X ha în localitatea X, jud. X.

În anul 2007 s-a încheiat Promisiunea bilaterală de vânzare cumpărare autenticată de către BNP X sub număr X/11.12.2007 (anexa 8) cu privire la o serie de terenuri din categoria pășune în extravilanul localității X, jud. X, prețul total pentru achiziționarea respectivelor terenuri a fost stabilit la suma de X Euro, cu un avans achitat în cuantum de X Euro la data încheierii promisiunii de vânzare cumpărare.

Având în vedere anumite probleme care au apărut ulterior încheierii promisiunii de vânzare cumpărare, din cauza cărora era pusă sub semnul întrebării perfectarea contractului de vânzare cumpărare autentic cu privire la terenul în discuție, s-a apelat la serviciile de consultanță juridică ale SCA X (contractul de asistență juridică nr.X/17.12.2007 și actele adiționale aferente - anexa 9).

De asemenea, în vederea punerii în aplicare a celor menționate în promisiunea de vânzare cumpărare încheiată, s-a apelat la serviciile Societății Civile Profesionale de Executori Judecătorești X și X (convenția încheiată cu societatea anterior menționată - anexa 10), contestatoarea anexând cu titlu de exemplu acte de executare silită întocmite de către respectiva societate civilă profesională în vederea îndeplinirii obiectului contractului încheiat (anexa 11).

Pentru perioada în care au fost prestate consultanța și servicii de specialitate în

baza contractelor susmenționate, s-a achitat un quantum de X lei din care TVA în quantum de X lei.

În anul 2009 s-a ajuns la un acord final cu promitentul vânzător și la data de 05.02.2009 se încheie contractul de vânzare cumpărare autentificat de către BNP X sub nr. X/05.02.2009 (anexa 12) la care se va încheia Actul adițional autentificat de către BNP X sub nr. X/28.06.2011 (anexa 13).

Ulterior încheierii contractului de vânzare cumpărare autentic s-a achitat societății intermediare a vânzării, comisionul de intermediere imobiliară în quantum de X lei la care s-a adăugat TVA în quantum de X lei.

În 10.03.2009 s-a încheiat cu societatea SC X SRL contractul de prestări servicii nr. X(anexa 14), al cărui obiect a constat în elaborarea P.U.Z.-ului, scoaterea din circuitul agricol și parcelarea terenului achiziționat pe raza localității X, iar în perioada 2009-2012, societatea susmenționată își îndeplinește obligațiile contractuale, respectiv pentru terenul în discuție este elaborat PUZ, este scos din circuitul agricol, se efectuează parcelarea.

Contestatoarea consemnează că anexează la contestația formulată documentele din care rezultă că s-au efectuat demersurile susmenționate, respectiv actele notariale, documentațiile tehnice, documentațiile cadastrale obținute pentru a putea utiliza terenul în discuție conform scopului pentru care a fost achiziționat, respectiv dezvoltare imobiliară (anexa 15).

Contestatoarea arată că, în perioada supusă inspecției fiscale, pentru demersurile întreprinse pentru a putea utiliza terenul în conformitate cu scopul pentru care a fost achiziționat, contravaloarea serviciilor, a taxelor achitate a fost următoarea:

- contravaloarea serviciilor notariale a fost în quantum de X lei la care s-a adăugat TVA în quantum de X lei,
- contravaloarea serviciilor prestate de către SC X SRL a fost în quantum de X lei la care s-a adăugat TVA în quantum de X lei,
- contravaloarea diferitelor taxe achitate către instituții cu competențe în acțiunile întreprinse cu privire la terenul în discuție a fost de X lei la care s-a adăugat TVA în quantum de X lei.

Contestatoarea arată de asemenea că, în ceea ce privesc sumele susmenționate, organele de control au decis că nu se poate rambursa TVA ci se impune ajustarea respectivei taxe întrucât bunul de capital ar fi folosit pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, însă contrar alegațiilor organelor de control, din toate acțiunile întreprinse se poate observa că s-a urmărit îndeplinirea scopului pentru care a fost achiziționat respectivul teren, respectiv un plan de dezvoltare imobiliară a zonei care să ducă la obținerea unui profit.

Contestatoarea precizează că în raportul de inspecție fiscală se arată că avizul autorităților locale de aprobare a planului urbanistic zonal nu este suficient pentru a proba intenția privind destinația respectivelor imobile.

Astfel, contestatoarea susține că în primul rând, organul de control fiscal nu a ținut cont de toată documentația pusă la dispoziție, minimalizând demersurile efectuate.

De asemenea, arată că primul pas și cel mai important pentru a putea dezvolta din punct de vedere imobiliar o anumită zonă este elaborarea PUZ-ului, scoaterea terenului din circuitul agricol, parcelarea terenului. Numai fiind îndeplinite aceste demersuri, se poate dezvolta și se poate construi în zona respectivă, contestatoarea precizând că, în speță, este vorba atât despre dezvoltarea unei zone de spații comerciale - intenția acesteia, cel puțin pentru o parte din teren cât și de construcții de imobile în regim de P+2 etc., imobile destinate pentru locuit.

Totodată, arată că, este evident din cele expuse mai sus, că a angajat costuri și a efectuat investiții tocmai în scopul și pentru realizarea activității sale economice principale, iar fără demersurile și cheltuielile angajate susmenționate, este imposibil,

pentru orice persoană implicată, să demareze un proiect de dezvoltare imobiliară.

Astfel, contestatoarea susține că toate acțiunile întreprinse de către aceasta, respectiv angajarea unor cheltuieli pentru prospectarea pieței imobiliare, achiziționarea imobilului, acțiuni privind recuperarea unor sume de bani avansate, cheltuielile angajate pentru întocmirea documentației cadastrale, tehnice, etc. sunt circumscrise sferei noțiunii de operațiune taxabilă astfel cum este prevăzută de Codul fiscal. Respectiv acțiuni constituie etape necesare în dezvoltarea proiectului imobiliar și au sporit valoarea terenului în discuție. Fără aceste cheltuieli efectuate nu se putea ajunge la stadiul actual, respectiv la stadiul la care pe respectivul teren se pot efectua construcții, intenția fiind una și aceeași de la început - achiziționarea unui teren pentru a putea dezvolta un proiect imobiliar iar demersurile efectuate în perioada supusă inspecției fiscale se circumscriu voinței inițiale, fiind acțiuni premergătoare unei activități economice. Or, în aceste condiții, nu se poate nega dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În susținerea celor arătate contestatoarea, înțelege să facă apel și la jurisprudența constantă a Curții de Justiție a Uniunii Europene, potrivit căreia dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii.

Dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 112/2006 se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p I-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 C-440/04, Rec., p. I- 6161, punctul 47, precum și Hotărârea Mahageben și David).

Potrivit prevederilor art. 168 din Directiva 112/2006 rezultă că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, trebuie să fie îndeplinite două condiții:

- persoana interesată să fie „persoană impozabilă” în sensul acestei directive și,
- bunurile și serviciile în cauză să fie utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Contestatoarea consemnează faptul că ceea ce interesează în prezenta speță este definirea noțiunii de activitate economică, acest aspect fiind pus la îndoială de către organele de control fiscal.

Astfel, arată că potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, *noțiunea de activitate economică poate consta în mai multe acte consecutive, iar, printre aceste acte, activitățile pregătitoare, precum achiziționarea mijloacelor de exploatare și, prin urmare, cumpărarea unui bun imobil, trebuie considerate drept activități economice* (a se vedea Hotărârea Rompelman, citată anterior, punctul 22, Hotărârea Lennartz, citată anterior, punctul 13, Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, Rec., p. I-857, punctul 15, precum și Hotărârea Fini H.). *Orice persoană care îndeplinește acte pregătitoare este, în consecința, considerată drept persoană impozabilă în sensul acestei dispoziții și are dreptul de a deduce TVA-ul datorat sau achitat asupra cheltuielilor de investiții efectuate în considerarea operațiunilor pe care intenționează să le realizeze și care dau naștere dreptului de deducere. În analiza spețelor deduse judecării, Curtea a decis că dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar și atunci când activitatea economică avută în vedere nu a determinat operațiuni taxabile* (a se vedea Hotărârea INZO, punctele 20 și 21, Hotărârea Ghent Coal Terminal, punctele 19-23, Hotărârea Schlobstrasse, Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec.).

Contestatoarea arată că, în susținerea punctului său de vedere, respectiv a faptului că are dreptul de deducere a TVA pentru cheltuielile efectuate în legătură cu

imobilele în discuție, înțelege să facă trimitere și la Hotărârea Curții pronunțată la 29.11.2012 în Cauza C-257/11 SC Gran Via Moinești SRL în care Curtea a subliniat următoarele aspecte aplicabile și în cazul său:

Achiziționarea acestor bunuri imobile și distrugerea lor ulterioară în vederea realizării unor construcții mai moderne pot fi considerate astfel ca fiind o serie de operațiuni legate între ele având ca obiect realizarea de operațiuni taxabile în aceeași măsură ca și achiziționarea de bunuri imobile noi și utilizarea lor directă. În aceste condiții, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o societate care a achiziționat o suprafață de teren și construcții edificate pe aceasta din urmă, în vederea demolării acestor construcții și a realizării unui complex rezidențial pe suprafața de teren respectivă, are dreptul de a deduce TVA-ul aferent achiziționării construcțiilor menționate.

Astfel, contestatoarea susține că, în condițiile în care societății în cauză, Curtea i-a recunoscut dreptul de deducere al TVA aferent operațiunilor de desființare a unor construcții aflate pe suprafața de teren achiziționată în vederea realizării unui complex rezidențial, cu atât mai mult are dreptul de a i se recunoaște dreptul de deducere al TVA-ului aferent unor operațiuni prin care a sporit valoarea terenului în discuție și a făcut posibilă și a creat premisele necesare pentru construirea complexului rezidențial în discuție.

Față de aceste motive, contestatoarea solicită admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

În drept, invocă prevederile legale invocate în cadrul contestației.

La contestația formulată, contestatoarea anexază, în copie, următoarele înscrisuri:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X din data de 29.04.2013 emisă de către DGFP Timiș (anexa 1),
- Raportul de Inspecție Fiscală nr. X din data de 29.04.2013 emis de către SAF-AIF - DGFP Timiș (anexa 2),
- Factura nr.X/26.02.2009 emisă de către X (anexa 3),
- Factura nr.X/01.03.2010 emisă de către X (anexa 4) - Mandatul profesional acordat d-nei X în data de 15.01.2008 (anexa 5),
- Oferta nr.X/15.10.2007 pe care a comunicat-o societății anterior menționate (anexa 6),
- Contractul de intermediere imobiliară nr. X/10.12.2007 (anexa 7),
- Promisiunea bilaterală de vânzare cumpărare autenticată de către BNP X sub număr X/11.12.2007 (anexa 8),
- Contractul de asistență juridică nr.X/17.12.2007 și actele adiționale aferente încheiate cu SCA X (anexa 9),
- convenția încheiată cu Societatea Civilă Profesională de Executori Judecătorești X și X (anexa 10),
- acte de executare silită întocmite de către respectiva societate civilă profesională în vederea îndeplinirii obiectului contractului încheiat (anexa 11),
- Contractul de vânzare cumpărare autenticat de către BNP X sub nr. X/05.02.2009 (anexa 12),
- Actul adițional autenticat de către BNP X sub nr. X/28.06.2011 (anexa 13),
- Contractul de prestări servicii nr. X/10.03.2009 încheiat cu societatea SC X SRL (anexa 14),
- Documentele din care rezultă că s-au efectuat demersurile susmenționate, respectiv actele notariale, documentațiile tehnice, documentațiile cadastrale obținute pentru a putea utiliza terenul în discuție conform scopului pentru care a fost achiziționat, respectiv dezvoltare imobiliară (anexa 15).

II. Organele de inspecție fiscală au efectuat, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală privind taxa pe valoarea adăugată la SC X SRL, urmare a depunerii de către societate a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.INTERNET-X-2013/25.01.2013, prin care a solicitat soldul sumei negative de TVA în sumă de X lei aferent perioadei 01.10.2007-31.12.2012.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X/29.04.2013, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/29.04.2013, prin care s-a stabilit diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, pentru perioada 01.10.2007-31.12.2012, 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. INTERNET-X-2013/25.01.2013, și aprobarea la rambursare a sumei de X lei.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.10.2007-31.12.2012.

În cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.X/29.04.2013, organele de inspecție fiscală consemnează următoarele:

Societatea a fost înființată prin înscrierea la ORC Timiș în data de X.2007, și nu a mai fost verificată de organele DGFP Timiș, până la data prezentei inspecții fiscale.

Societatea este plătitoare de TVA din data de 04.10.2007 conform certificat de înregistrare fiscală seria X nr.X, iar perioada fiscală este trimestrul calendaristic conform art 156² alin. (2) din Legea 571/2003.

Societatea nu realizează venituri în perioada verificată, fiind în perioada de efectuare de investiții, respectiv de achiziționare a trei parcele de teren extravilan și efectuarea de lucrări de scoatere din circuitul agricol, unificarea parcelelor și de parcelare în vederea realizării obiectului de activitate: lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale.

TVA de rambursat aferentă perioadei verificate provine din achiziții de prestări servicii reprezentând comision imobiliar, consultanță și reprezentare juridică, executare judecătorească, prestări de servicii privind scoaterea din circuitul agricol și intabularea celor 46 de parcele rezultate în urma unificării și parcelării terenului intravilan rezultat după achiziționarea a trei terenuri extravilane aflate în raza localității X, jud. X cu o suprafața totală de X mp.

În timpul controlului au fost prezentate organului de control copii ale documentelor care dovedesc proprietatea societății asupra terenurilor respectiv: promisiunea de vânzare autenticată sub nr. X/11.12.2007, contractul de vânzare-cumpărare autenticat sub nr.X/05.02.2009, actul adițional la contractul de vânzare-cumpărare încheiat la 05 februarie 2009 autenticat sub nr.X/28.06.2011, extrasele de carte funciară a celor 46 de parcele din data de 23.10.2012- anexe de lucru.

În timpul controlului s-a verificat calitatea de proprietar a societății X SRL asupra terenurilor achiziționate în aplicația AGENȚIA NAȚIONALĂ DE CADASTRU ȘI PUBLICITATE IMOBILIARĂ (ANCPİ) și a rezultat ca societatea este proprietara la zi a terenurilor achiziționate - anexa nr. 3. Terenurile achiziționate au fost achitate prin finanțări efectuate de către asociații societății conform contractelor de creditare în valoare totală de X Euro menționate în anexa 16.

Cu privire la dreptul de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

SC X SRL , conform Contractului de vânzare-cumpărare autenticat sub nr. X/05.02.2009, la Biroul Notarului Public - X din X, a achiziționat de la persoana fizică X trei terenuri extravilane în suprafață totală de X mp (X mp - X mp - X mp), cu numerele de cadastru X, X, X și X, X și X, X și X, X, X înscrise în CF-urile nr.X, X și X pe teritoriul

localității X, județul X. Conform extraselor de CF nr. X, X și X terenurile achiziționate sunt situate pe teritoriul localității X, județul X și au categoria de folosință pășune.

Organele de inspecție fiscală consemnează că TVA-ul dedus provine în special din următoarele operațiuni:

- Servicii intermediere conform contract nr. X/10.12.2007 încheiat cu SC X SRL.
- Autentificare promisiune vânzare-cumpărare X/11.12.2007 încheiat cu Biroul Notarului Public - X.
- Autentificare contract vânzare-cumpărare X/05.02.2009 încheiat cu Biroul Notarului Public - X.
- Autentificare act dezmembrare teren încheiat cu Biroul Notarului Public-X.
- Asistență juridică conform contract X/2007 încheiat cu Cabinet avocatură X.
- Onorariu executare silită dosar X/2008 Cabinet executor judecătoresc X.
- Prestări servicii scoatere din circuit agricol conform Contract X/10.03.2009 încheiat cu SC X SRL.

În perioada verificată, respectiv octombrie 2007- decembrie 2012, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

-societatea deduce tva din facturile emise de societatea X SRL (anexa 4) având înscris pe acestea "recuperarea unor cheltuieli " fără a anexa copii ale documentelor care să justifice care sunt aceste cheltuieli, mărimea acestora precum și faptul că se referă la activitatea societății X SRL. Taxa pe valoarea adăugată care nu este justificată ca fiind pentru activitatea societății, conform prevederilor art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, este în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a sumei de X lei în conformitate cu art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-societatea deduce tva în sumă de X lei din factura nr.X/28.06.2011 (anexa 5) emisă de SC X SRL în care sunt facturate servicii privind verificări fiscale și contabile pentru trei societăți: X SRL, X SRL și X SRL. Din factura emisă, pentru societatea X SRL se justifică doar cheltuiala în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, diferența de cheltuială în sumă de X lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de X lei nu se justifică a fi dedusă în conformitate cu prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-societatea deduce tva pentru facturile : nr. X/26.02.2009 a cărei valoare este de X euro (X lei) și nr.X/01.03.2010 a cărei valoare este de X euro (X lei) emise de prestatorul X din Italia.

Taxa pe valoarea adăugată a fost înscrisă atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată în evidența contabilă cât și în decontul de TVA al societății verificate conform art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Prestarea nu a fost justificată cu contracte și rapoarte de lucru iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu s-a efectuat în condițiile prevăzute de art. 134¹ alin.(7) din Codul Fiscal. În aceste condiții, taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru factura nr. X/26.02.2009 în sumă de X lei și pentru factura nr.X/01.03.2010 în sumă de X lei nu este deductibilă, justificarea prestării serviciilor enumerate nu s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 134¹ alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar dreptul de deducere nu s-a efectuat în conformitate cu art. 134² alin.(1) coroborat cu art. 145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- organele de inspecție fiscală au constatat că suma de X lei reprezintă soldul taxei pe valoarea adăugată de rambursat la data de 31.12.2007 și a fost solicitat la rambursare prin decontul de TVA de la organul fiscal teritorial sub nr. INTERNET-X-

2013/25.01.2013 fiind cuprins în suma solicitată de X lei. Având în vedere prevederile art.135 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, - " dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire ", precum și prevederile art. 147¹ alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru suma de X lei reprezentând soldul sumei negative de tva la data de 31.12.2007 contribuabilul și-a pierdut dreptul de rambursare, data de 25.01.2013 fiind după scurgerea celor cinci ani prevăzuți de actul normativ menționat mai sus.

- organele de inspecție fiscală, având în vedere că taxa deductibilă în sumă de X lei (anexa 8) este aferentă operațiunilor legate de achiziția și transformarea bunurilor de capital prevăzută de art. 149 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pentru că intenția societății de a utiliza bunurile și serviciile în folosul activității taxabile ulterioare nu este dovedită cu suficiente dovezi obiective din care să reiasă indubitabil intenția acesteia la momentul achiziției de diverse servicii pentru care a dedus TVA, au procedat la ajustarea TVA prevăzută de art. 149 alin.(4) lit.a) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru suma de X lei.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, avizul autorităților locale de aprobare a planului urbanistic zonal pentru construcții acordat terenurilor în cauză nu sunt dovezi sau informații suficiente întrucât nu rezultă intenția privind destinația acestor imobile așa cum prevede codul CAEN 4120 - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, pentru care s-au achiziționat serviciile pentru care s-a dedus TVA, chiar dacă în timpul controlului conform notei explicative a reprezentantului administratorului societății d-na X în baza procurii speciale autentificată sub nr.X/31.01.2013 înregistrată la D.G.F.P.-Timiș sub nr. X/09.04.2013, declara că " Terenul situat pe teritoriul localității X, județul X, achiziționat prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X/05.02.2009 este destinat o parte pentru dezvoltare imobiliară, și anume construcția unui outlet, gen Pandorf. În acest sens am luat legătura cu mai mulți retaileri care ar putea fi interesați de proiectul nostru. În cazul în care nu va fi necesară toată suprafața pentru construcția outletului, restul parcelelor vor fi vândute. În susținere vă prezentăm o listă a diverșilor investitori care operează în acest sector și în alte țări din estul Europei, pe care i-am contactat și care în principiu s-au arătat interesați de proiectul nostru, precum și o scurtă prezentare a locației de la X făcută pentru investitori, cu principalele date demografice și de infrastructură relevante".

Având în vedere prevederile art. 149 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală consemnează că: "(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin.(4) lit.a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;".

De asemenea, arată că în cazul în care apar evenimente care să necesite ajustarea în favoarea persoanei impozabile se vor aplica prevederile art. 149 alin. (5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „(5¹) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul

perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente."

Conform art. 149 alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă."

Referitor la intenția societății de a desfășura operațiuni taxabile utilizând terenurile achiziționate pentru care au fost efectuate cheltuieli privind scoaterea din circuitul agricol și dobândirea categoriei de teren constructibil precum și parcelarea acestuia, organele de inspecție fiscală precizează că există Nota explicativă luată reprezentantului administratorului societății privind intenția de a desfășura operațiuni taxabile în imobilul pentru care se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru edificarea imobilului (anexa 6).

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/29.04.2013 a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/29.04.2013, prin care s-a stabilit diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, pentru perioada 01.10.2007-31.12.2012, 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. INTERNET-X-2013/25.01.2013, și aprobarea la rambursare a sumei de X lei.

Prin contestația formulată SC X SRL contestă doar taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei aferentă facturii nr. X/26.02.2009 și facturii nr. X/01.03.2010 emise de X din Italia și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei reprezentând ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor și operațiunilor legate de bunurile de capital (terenuri).

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 taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate, în condițiile în care prestarea serviciilor facturate nu este justificată cu documente, potrivit prevederilor legale.

În fapt, societatea deduce TVA pentru factura nr.X/26.02.2009 a cărei valoare este de X euro (X lei) și factura nr.X/01.03.2010 a cărei valoare este de X euro (X lei), emise de prestatorul X din Italia.

Taxa pe valoarea adăugată a fost înscrisă atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată în evidența contabilă cât și în decontul de TVA al societății verificate conform art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de control au constatat că prestarea nu a fost justificată cu contracte și rapoarte de lucru iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu s-a efectuat în condițiile prevăzute de art. 134¹ alin.(7) din Codul Fiscal. În aceste

condiții, au stabilit că taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru factura nr. X/26.02.2009 în sumă de X lei și pentru factura nr.X/01.03.2010 în sumă de X lei nu este deductibilă, justificarea prestării serviciilor nu s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 134¹ alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar dreptul de deducere nu s-a efectuat în conformitate cu art. 134² alin. (1) coroborat cu art. 145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 134¹ alin. (1) și alin. (7), art.134² alin. (1), art. 145 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 134¹

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

(...)

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

“ART. 134²

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

“ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”

Conform dispozițiilor legale de mai sus, se reține că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege.

În cazul serviciilor de construcții-montaj, *consultanță*, cercetare, expertiză și alte servicii similare, aceste servicii sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.

De asemenea, se reține că, exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, iar dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.”

În speță, societatea a dedus TVA pentru factura nr.X/26.02.2009 a cărei valoare este de X euro (X lei) și factura nr.X/01.03.2010 a cărei valoare este de X euro (X lei), emise de prestatorul X din Italia; taxa pe valoarea adăugată fiind înscrisă atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată în evidența contabilă cât și în decontul de TVA, conform art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA în sumă de X lei pentru factura nr.X/26.02.2009 și factura nr.X/01.03.2010 emise de prestatorul X din Italia, motivat de faptul că prestarea nu a fost justificată cu contracte și rapoarte de lucru, justificarea prestării serviciilor nu s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 134¹ alin.(7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar dreptul de deducere nu s-a efectuat în conformitate cu art. 134² alin.(1) coroborat cu art. 145 alin.(1) din același act normativ.

Prin contestația formulată, contestatoarea susține că “decizia organului fiscal în această chestiune este lipsită de bază legală, fiind îndeplinite toate condițiile pentru deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, așa cum sunt ele stipulate de prevederile interne și comunitare menționate și nu are obligația de a depune alte documente justificative, respectiv rapoarte de lucru, devize de lucrări, autorizații, procese verbale de recepție, etc., astfel cum s-a reținut în actele de control contestate.”

Se reține că, în susținerea cauzei, societatea prezintă factura nr.X/26.02.2009 la care anexează traducerea din limba italiană cu privire la descrierea prestării și factura nr.X/01.03.2010 emise de către X, precum și Mandatul profesional acordat d-nei X în data de 15.01.2008, redactat în limba italiană și traducerea acestuia în limba română.

Din analiza Mandatului profesional acordat d-nei X în data de 15.01.2008, se reține că obiectul acestuia constă în “Consultanță fiscală cu privire la cesiunea părților sociale ale societății SC X Srl ” și “Consultanță societară diversă”, iar, “ Prețul contractului va fi stabilit în funcție de lucrările executate în baza facturii emise de d-na X, la încheierea lucrărilor, cu posibilitatea acordării de avansuri care vor fi deduse din suma finală.”

De asemenea, potrivit anexei la factura nr.X/26.02.2009, se reține că aceasta se referă la descrierea prestării de servicii, și anume:

- redactare prospect cesiune părți sociale - data 12.01.2009,
- controlul societăților participante și realizarea primelor contracte - data 15.01.2009,
- corespondență mail diverse în vederea cesiunii părților sociale - data 19.01.2009,
- întocmire documentație asociați pentru realizare cesiune - data 21.01.2009,
- verificare act cesiune părți sociale – data 23.01.2009,
- verificare documentație pentru cesiunea părților sociale 26-27.01.2009,
- comunicări cu asociații privind finanțarea societății – data 28.01.2009,
- deplasare în România pentru perfectarea documentației privind cesiunea – data 04-06.02.2009.

Astfel, se constată că a fost prezentată doar o singură anexă, respectiv cea aferentă facturii nr.X/26.02.2009 care nu conține alte informații decât cele arătate anterior, contrar afirmațiilor contestatoarei potrivit cărora în anexele la facturile menționate se detaliază serviciile prestate și orele facturate.

Deși, potrivit facturii nr.X/26.02.2009 și facturii nr.X/01.03.2010 au fost facturate prestări servicii în baza mandatului profesional acordat d-nei X în data de 15.01.2008, societatea nu a prezentat la contestația formulată situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate, în condițiile în care, potrivit dispozițiilor art. 134[^]1 din Codul fiscal, în funcție de data emiterii sau data acceptării acestora de către beneficiari se stabilește exigibilitatea TVA.

Simpla prezentare a unui mandat profesional, a două „facturi” emise în baza acestuia și a unei anexe la una din facturile în discuție care cuprinde o descriere sumară a prestării de servicii, nu este suficientă pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată, întrucât aceasta devine exigibilă numai în măsura în care societatea justifică cu documente:

- prestarea efectivă în folosul operațiunilor sale taxabile a achizițiilor de servicii facturate,
- numărul de ore prestate pentru fiecare operațiune în parte,
- resursele umane și materiale folosite în vederea prestării serviciilor în cauză,
- tariful stabilit pentru fiecare operațiune și modalitatea de calcul pentru serviciile prestate facturate, etc.

Mai mult, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.X/26.06.2013, față de susținerea contestatoarei referitoare la faptul că „organul de control nu a luat în considerare documentele pe care le-a pus la dispoziție, respectiv contractul încheiat cu furnizorul de servicii și anexele la facturile susmenționate în care se detaliază serviciile prestate și orele facturate...”, organele de inspecție fiscală precizează: “ ... mandatul profesional precum și anexa la factura X/26.02.2009 prezentate în copie, traduse, . . . au fost prezentate doar odată cu contestația depusă și se constată că serviciile facturate sunt legate de interesele acționarilor și nu sunt pentru activitatea societății.”

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în perioada verificată, documentele anexate la dosarul cauzei precum și faptul că acestea nu înlătură constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația se va respinge ca neîntemeiată, respectiv pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Referitor la susținerile contestatoarei potrivit cărora “decizia organului fiscal în această chestiune este lipsită de bază legală, fiind îndeplinite toate condițiile pentru deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, așa cum sunt ele stipulate de prevederile interne și comunitare menționate și nu are obligația de a depune alte documente justificative, respectiv rapoarte de lucru, devize de lucrări, autorizații, procese verbale de recepție, etc., astfel cum s-a reținut în actele de control contestate”, acestea nu pot fi reținute în cauză, având în vedere tocmai situația de drept și de fapt prezentată mai sus.

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

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere integrală a TVA aferentă serviciilor și operațiunilor legate de bunurile de capital (terenuri) achiziționate, în condițiile în care nu prezintă dovezi obiective care să susțină intenția de a utiliza bunurile și serviciile în folosul activității taxabile ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală, au constatat că SC X SRL, conform Contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/05.02.2009, la Biroul Notarului Public - X din X, a achiziționat de la persoana fizică X trei terenuri extravilane în suprafață totală de X mp (X mp - X mp - X mp), cu numerele de cadastru X, X, X și X, X și X, X și X, X, X înscrise în CF-urile nr.X, X și X pe teritoriul localității X, județul X. Conform extraselor de CF nr. X, X și X terenurile achiziționate situate pe teritoriul localității X, județul X au categoria de folosință pășune.

De asemenea, au constatat că societatea nu realizează venituri în perioada verificată, fiind în perioada de efectuare de investiții, respectiv de achiziționare a trei parcele de teren extravilan și efectuarea de lucrări de scoatere din circuitul agricol, unificarea parcelelor și de parcelare în vederea realizării obiectului de activitate: lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale.

Se reține că, TVA -ul dedus de societate provine din achiziții de prestări servicii reprezentând intermediere, consultanță și reprezentare juridică, executare judecătorească, prestări de servicii privind scoaterea din circuitul agricol și intabularea celor 46 de parcele rezultate în urma unificării și parcelării terenului intravilan rezultat după achiziționarea celor trei terenuri extravilane cu o suprafață totală de X mp.

Având în vedere că taxa deductibilă în sumă de X lei (prezentată în structură în anexa 8) este aferentă operațiunilor legate de achiziția și transformarea bunurilor de capital prevăzută de art. 149 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, și pentru că intenția societății de a utiliza bunurile și serviciile în folosul activității taxabile ulterioare nu este dovedită cu suficiente dovezi obiective din care să reiasă indubitabil intenția acesteia la momentul achiziției de diverse servicii pentru care a dedus TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA prevăzută de art. 149 alin.(4) lit.a) pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru suma de X lei.

Organele de inspecție fiscală consemnează că avizul autorităților locale de aprobare a planului urbanistic zonal pentru construcții acordat terenurilor în cauză nu sunt dovezi sau informații suficiente întrucât nu rezultă intenția privind destinația acestor imobile așa cum prevede codul CAEN 4120 - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, pentru care s-au achiziționat serviciile pentru care s-a dedus TVA, chiar dacă în timpul controlului conform notei explicative a reprezentantului administratorului societății d-na X (anexa nr.6) în baza procurii speciale autentificată sub nr.X/31.01.2013 înregistrată la D.G.F.P. - Timiș sub nr. X/09.04.2013, declară că: "Terenul situat pe teritoriul localității X, județul X, achiziționat prin contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.X/05.02.2009 este destinat o parte pentru dezvoltare imobiliară, și anume construcția unui outlet, gen Pandorf. În acest sens am luat legătura cu mai mulți retaileri care ar putea fi interesați de proiectul nostru. În cazul în care nu va fi necesară toată suprafața pentru construcția outletului, restul parcelelor vor fi vândute. În susținere vă prezentăm o listă a diverșilor investitori care operează în acest sector și în alte țări din estul Europei, pe care i-am contactat și care în principiu s-au arătat interesați de proiectul nostru, precum și o scurtă prezentare a locației de la X făcută pentru investitori, cu principalele date demografice și de infrastructură relevante".

Totodată, organele de inspecție fiscală consemnează că, potrivit prevederilor art. 149 alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel: a) pentru cazurile prevăzute la alin.(4) lit.a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;".

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că, în cazul în care apar evenimente care să necesite ajustarea în favoarea persoanei impozabile se vor aplica prevederile art. 149 alin. (5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „(5¹) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente."

Iar, în conformitate cu art. 149 alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "(6) Persoana impozabilă trebuie să păstreze o situație a bunurilor de capital care fac obiectul ajustării taxei deductibile, care să permită controlul taxei deductibile și al ajustărilor efectuate. Această situație trebuie păstrată pe o perioadă care începe în momentul la care taxa aferentă achiziției bunului de capital devine exigibilă și se încheie la 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii. Orice alte înregistrări, documente și jurnale privind bunurile de capital trebuie păstrate pentru aceeași perioadă."

Prin contestația formulată, contestatoarea susține că în cazul de față, nu îi sunt opozabile prevederile legale în materia ajustării taxei pe valoarea adăugată.

În drept, potrivit art.145, art.146 și art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile; “

“ART. 146

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

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

“ART. 149

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

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial.”

Potrivit pct.45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“ 45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa 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. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din

Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) *bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;*

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Conform dispozițiilor legale enunțate mai sus, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de imobile sau altor bunuri de capital este condiționat de folosirea acestora în scopul unor operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, în caz contrar legislația fiscală prevăzând un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat în momentul achizițiilor, în favoarea statului când bunurile se folosesc apoi în scop neeconomic sau pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, respectiv în favoarea contribuabilului, când bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat inițial sunt folosite ulterior pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile își pot justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept la deducere și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală. În situația în care achizițiile nu sunt folosite pentru realizarea de operațiuni care dau drept la deducere sau sunt folosite, integral ori parțial, în alte scopuri decât activitățile economice, taxa dedusă inițial este supusă mecanismului de ajustare stabilit de legislația fiscală, în cazul bunurilor de capital mecanismul fiind cel prevăzut la art. 149 din Codul fiscal.

În cauza analizată, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor și operațiunilor legate de achiziția și transformarea bunurilor de capital (terenuri), întrucât au constatat că intenția societății de a utiliza bunurile și serviciile în folosul activității taxabile ulterioare nu este dovedită cu suficiente dovezi obiective, din care să rezulte indubitabil intenția acesteia la momentul achiziției de diverse servicii pentru care a dedus TVA.

Totodată, se reține consemnarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că avizul autorităților locale de aprobare a planului urbanistic zonal pentru construcții, acordat terenurilor în cauză, nu constituie dovezi sau informații suficiente pentru a proba intenția privind destinația acestor imobile (terenuri) așa cum prevede codul CAEN 4120 - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, pentru care s-au achiziționat serviciile în discuție și pentru care s-a dedus TVA.

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

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

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

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

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo, și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că *este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.*

În sârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul *luptei împotriva fraudei*, a evaziunii fiscale și a *eventualelor abuzuri*. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, *aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.*

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

Cu privire la deductibilitatea TVA în raport cu destinația bunurilor de capital se reține că la determinarea situației fiscale a unui contribuabil, organele de inspecție fiscală au obligația să-și exercite rolul activ și să țină cont nu numai de intențiile declarate cu privire la destinația achizițiilor realizate de contribuabil, ci și de modul efectiv în care aceste intenții s-au transpus în practică și s-au derulat operațiunile. Astfel, în cazul în care un contribuabil realizează o achiziție, pentru deducerea taxei nu este suficientă doar declarația contribuabilului și deținerea facturii, ci și demonstrarea, cu dovezi obiective, a faptului că achiziția *este destinată realizării de operațiuni cu drept de deducere.*

Se reține că, prin contestația formulată, societatea contestatoare precizează că „în speță este vorba atât despre dezvoltarea unei zone de spații comerciale – intenția

mea, cel puțin pentru o parte din teren cât și de construcții de imobile în regim de P+2, etc, imobile de locuit ”.

Din nota explicativă dată de reprezentantul administratorului societății (anexată la dosarul cauzei) reiese că trenul este destinat o parte pentru dezvoltare imobiliară, și anume construcția unui outlet, gen Pandorf, iar în cazul în care nu va fi necesară toată suprafața pentru construcția outletului, restul parcelelor vor fi vândute.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că nu a fost prezentată nici o dovadă obiectivă care să susțină intenția de a utiliza bunurile și serviciile achiziționate aferente bunului de capital (terenuri) în folosul activității taxabile ulterioare.

De asemenea, nu a fost prezentată nici o dovadă obiectivă care să susțină intenția privind destinația acestor bunuri de capital în folosul operațiunilor taxabile (vânzare, construire); avizul autorităților locale de aprobare a planului urbanistic zonal pentru construcții, acordat terenurilor în discuție, nu constituie dovezi suficiente pentru a proba intenția privind destinația acestor imobile (terenuri) potrivit obiectului de activitate al societății - lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, pentru care au fost achiziționate serviciile în discuție și pentru care s-a dedus TVA.

Mai mult, din referatul cauzei, se reține și precizarea organelor de inspecție fiscală, și anume: “ Subliniem încă odată că documentele anexate în susținerea intenției de a desfășura activități taxabile au fost analizate în timpul inspecției fiscale și au fost menționate în raportul de inspecție fiscală, iar odată cu contestația depusă nu s-au prezentat alte documente.”

Cum scopul pentru care au fost achiziționate terenurile este cel de realizare a unui plan de dezvoltare imobiliară, contestatoarea însăși este cea care nu poate demonstra, la momentul controlului și nici cu ocazia contestației formulate, destinația acestor terenuri în folosul operațiunilor taxabile viitoare, pentru care s-au achiziționat serviciile în cauză și pentru care s-a dedus TVA.

Potrivit jurisprudenței comunitare constante în materie este obligația persoanei impozabile să prezinte dovezi obiective care să demonstreze dreptul său de deductibilitate și legătura lor indisolubilă cu desfășurarea de operațiuni taxabile, ceea ce nu este în cazul în speță.

Prin urmare, întrucât taxa pe valoarea adăugată este aferentă serviciilor și operațiunilor legate de achiziția și transformarea bunurilor de capital (terenuri), și ținând seama că nu se prezintă dovezi obiective care să susțină intenția de a utiliza bunurile și serviciile în folosul activității taxabile ulterioare, respectiv intenția privind destinația acestor imobile (terenuri) așa cum prevede codul CAEN 4120 - Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale, pentru care s-au achiziționat serviciile în discuție și pentru care s-a dedus TVA, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat corect la ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată exercitat în momentul achizițiilor.

Se reține totodată că, în situația în care apar evenimente care să necesite *ajustarea în favoarea persoanei impozabile* se vor aplica prevederile art. 149 alin. (5¹) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: „Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care vor genera ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.”

De altfel, această mențiune este făcută de organele de inspecție fiscală și în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.X/29.04.2013.

Față de cele anterior reținute, contestația societății cu privire la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor și operațiunilor legate de achiziția și transformarea bunurilor de capital (terenuri) stabilită suplimentar în sumă de **X lei** se va respinge ca neîntemeiată.

În concluzie, având în vedere cele arătate la punctul 1 și punctul 2 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).

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/29.04.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/29.04.2013, pentru suma totală de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL
- 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,