

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 60 din 17.02.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC GR SRL**,
cu sediul in str., nr., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. /12.01.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. /11.01.2010, inregistrata sub nr. /12.01.2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector x cu privire la contestatia SC GR SRL inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. /23.12.2009.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.11.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/30.11.2009 si comunicata sub semnatura in data de 30.11.2009.

SC GR SRL contesta suma de **R lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare.

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, coroborate cu pct. 5.4 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC GR SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x au efectuat inspectia fiscala partiala la SC GR SRL, pentru perioada 01.01.2004-31.12.2008, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr. /26.01.2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.11.2009, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.11.2009, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de RT lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de RT lei si la aprobarea la rambursare a TVA in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata SC GR SRL solicita anulara in parte a deciziei de impunere contestate pentru TVA respinsa la rambursare in suma de R lei, aratand urmatoarele:

1. Pentru suma de R1 lei respinsa pe motiv ca societatea nu detine documente justificative care sa ateste ca serviciile au fost efectiv prestate, contestatoarea arata ca indeplineste toate conditiile legale pentru deducerea TVA, intrucat detine facturi in original care indeplinesc conditiile de forma prevazute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal si serviciile sunt destinate operatiunilor taxabile, fiind vorba de avize si certificate obtinute de SC As SRL necesare elaborarii documentatiei PUZ pentru terenul din str. Bt.

Societatea arata ca a prezentat organelor de inspectie fiscala, in original, contractul, actul aditional si facturile emise de prestator, respectand obligatiile prevazute de legea fiscala, iar faptul ca avizele si autorizatiile au fost prezentate in copie nu poate conduce la indoieli in ceea ce priveste veridicitatea lor, organele de inspectie incalcand prevederile art. 7 din Codul de procedura fiscala, in conditiile in care puteau sa solicite informatii privind veridicitatea documentelor de la organe ale statului (de exemplu, primarii).

In ceea ce priveste faptul ca pe documentele prezentate apare societatea Ac, societatea sustine ca aceasta este un subcontractor al SC As SRL, iar solicitarea prezentarii contractului din care sa rezulte relatia de subcontractare constituie un abuz din partea organelor de inspectie fiscala, in conditiile in care nu poate solicita prestatorului sau contractele, de natura confidentiala, pe care acesta le-a incheiat cu terti, iar organele fiscale puteau solicita ele inele aceste informatii si sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, in temeiul art. 56 si art. 105 din Codul de procedura fiscala.

2. Pentru suma de R2 lei reprezentand TVA aferenta facturilor emise de Ts LTD, societatea arata ca detine documentele justificative care dovedesc ca prestatorul si-a indeplinit in parte serviciile de proiectare aferente proiectului imobiliar, pana la schimbarea actionariatului societatii, care a decis schimbarea proiectantului. Toate documentele justificative (memoriu tehnic de prezentare - arhitectura, proiect arhitectura parter, schite), contractele, precum si contractul incheiat cu subcontractorul Ms SRL, impreuna cu notele explicative au fost puse la dispozitia organelor de control.

Serviciile de arhitectura au fost achizitionate si achitate de societate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, conform art. 145 din Codul fiscal si pct. 45 din Normele metodologice, iar faptul ca noul asociat a decis, in baza studiului de fezabilitate realizat de Colliers International, schimbarea proiectantului investitiei nu inseamna ca serviciile respective nu au fost destinate realizarii proiectului imobiliar.

In sustinerea contestatiei, SC GR SRL invoca hotararile Curtii Europene de Justitie date in cazurile C-110/94 (Inzo) si C-37/95 (Ghent Coal), potrivit carora este suficient ca o societate sa dovedeasca intentia de a realiza operatiuni taxabile pentru a deduce TVA aferenta investitiei, chiar si in situatia in care investitia nu se realizeaza, astfel ca societatea si-a exercitat in mod corect dreptul de deducere, deoarece schimbarea prestatorilor a intervenit din motive obiective, si anume schimbarea actionariatului care a venit cu idei si obiective noi.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.11.2009, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de RT lei si au aprobat la rambursare TVA in suma de A lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.11.2009 rezulta ca SC GR SRL are ca obiect principal de activitate "dezvoltare (promovare) imobiliara" (cod CAEN 4110) si nu a realizat venituri in perioada verificata.

Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de RT lei, prin diminuarea TVA deductibila cu aceasta suma, respectiv:

- R3 lei TVA aferenta unei perioade prescrise;
- R1 lei TVA aferenta facturilor emise de SC As SRL, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative in original care sa ateste ca serviciile au fost efectiv prestate;
- R2 lei aferenta facturilor emise de Ts LTD prin reprezentant fiscal, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative care sa ateste ca serviciile au fost efectiv prestate, iar pentru aceleasi servicii a fost contractat un alt proiectant general Westfourth Architecture SRL.

Din totalul diferentei stabilite la control, SC GR SRL contesta neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor facturate de SC As SRL si Ts LTD prin reprezentant fiscal.

3.1. Referitor la TVA in suma de R1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru servicii de proiectare si pregatire documentatie in vederea eliberarii planului urbanistic zonal necesar demararii unui proiect imobiliar, pe considerentul ca acestea nu au fost justificate cu documente in original, in conditiile in care nu au intreprins propriile demersuri pentru clarificarea situatiei de fapt fiscale.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere nr. xxx/30.11.2009 o diferenta suplimentara de TVA in suma de R1 lei, aferenta facturilor nr./13.04.2005 si nr./22.05.2006 emise de SC As SRL, pe motiv ca aceasta societate nu a realizat serviciile prevazute in contractul nr./12.04.2005, nici in tot, nici in parte, intrucat nu s-au prezentat documentele justificative in original, care sa ateste ca s-au realizat serviciile inscrise in etapele prezentate in contract.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, societatea a prezentat in copie certificatul de urbanism, documentatia PUZ si PUD, intocmite de SC Ac SRL, societate care nu se regaseste in contractele incheiate de SC GR SRL si nici in facturile de achizitie primite de aceasta.

Prin notele explicative nr./27.08.2009 si nr./03.09.2009, societatea sustine ca obiectul contractului initial a fost redus, prestatorul urmand doar sa pregateasca documentatia necesara obtinerii PUZ-ului pentru obiectul rezidential Bt pentru un pret de 15% din valoarea initiala a contractului.

In acest sens a fost prezentata documentatia PUZ si PUD emisa pe numele SC PC SRL (fosta denumire a societatii), la solicitarea SC Ac SRL, in calitate de subcontractor al prestatorului SC As SRL, cu precizarea ca nu poate pune la dispozitia inspectiei contractul si documentatia dintre aceste doua societati, acestea avand natura confidentiala fata de societate ca terta parte.

In sustinerea contestatiei, SC GR SRL a prezentat, in copie conforma cu originalul, contractul nr./12.04.2005 si actul aditional nr. 1/22.05.2006 incheiate cu SC As SRL, Hotararea Consiliului General al Municipiului Bucuresti nr./.....2006 pentru aprobarea PUZ-ului, avize si acorduri obtinute de la A....., D..... SA, E..... Sud, Inspectoratul pentru Situatii de Urgenta, R....., avizul de urbanism nr. din2007 s.a., eliberate pe numele SC PC SRL, unele purtand mentiunea "proiectant: Ac".

In referatul ce insoteste dosarul cauzei, organele de inspectie fiscala precizeaza ca societatea nu a prezentat documente care sa dovedeasca calitatea de subcontractor a SC Ac SRL, iar documentele justificative nu au fost prezentate in original ca sa ateste prestarea serviciilor si implicit ca prestatorul este SC As SRL.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) **operatiuni taxabile;** [...].

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

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

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

Conform pct. 46 din Normele metodologice, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"46. (1) **Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original** al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78. In cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va mentiona ca inlocuieste factura initiala".

De asemenea, 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 aceeasi hotarare).

Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile. Astfel, solicitarea organelor de inspectie fiscala adresata societatii contestatoare, aceea de a prezenta si alte documente care sa demonstreze ca prestarea efectiva a serviciilor, este pe deplin justificata si in conformitate cu legea fiscala.

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, 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.*

De asemenea, conform prevederilor art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**".

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au stabilit ca serviciile de proiectare si pregatire documentatie in vederea eliberarii PUZ-ului necesar demararii proiectului rezidential Bt facturate de SC As SRL nu au fost efectiv prestate, pe motiv ca documentele justificative nu au fost prezentate in original, iar din ele nu rezulta ca prestatorul este intr-adevar societatea care a facturat serviciile, ci o alta societate Ac, cu mentiunea ca in evidenta contabila a societatii verificate nu s-au regasit facturi emise de aceasta ultima societate.

De asemenea, din nota explicativa nr./03.09.2009 rezulta ca reprezentantii SC GR SRL au invederat organelor de inspectie fiscala faptul ca documentatia originala se afla in posesia prestatorului SC As SRL, ca Ac este un subcontractor al acestuia si ca nu poate pune la dispozitie contractul dintre cele doua entitati din motive de confidentialitate, in conditiile in care nu este parte in contract.

Astfel, se retine ca, in conditiile in care au avut suspiciuni cu privire la "prestatorul in fapt" al serviciilor de proiectare si pregatire documentatie pentru obtinerea PUZ-ului, organele de inspectie fiscala nu au intreprins propriile demersuri pentru a stabili **daca Ac a prestat contestatoarei serviciile respective cu titlu gratuit sau in temeiul relatiei de subcontractare** cu SC As SRL si **nu au efectuat controlul incrucisat al operatiunilor la prestator si/sau subcontractor**, cu atat mai mult cu cat au folosit acest procedeu pentru a investiga relatiile de afaceri ale contestatoarei cu o alta societate SC RP SRL (pg. 11 din raportul de inspectie fiscala nr. yy/30.11.2009).

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au solicitat institutiilor si persoanelor implicate in procedura de autorizare (primarii, furnizori de utilitati etc.) informatii cu privire exactitatea si/sau realitatea datelor inscrise in documentatia prezentata in fotocopie de contestatoare, in masura in care unele documente erau ilizibile sau cu text incomplet, iar legislatia fiscala conditioneaza exercitarea dreptului de deducere a TVA doar de existenta si prezentarea, **in original, a facturii**, nu si a documentatiei justificative aferente care, in functie de circumstante, poate fi prezentata si in fotocopie.

Avand in vedere cele anterior prezentate, se retine ca organul de solutionare a contestatiilor nu se poate pronunta cu privire la deductibilitatea serviciilor de proiectare si pregatire documentatie in vederea eliberarii PUZ-ului, cata vreme organele de inspectie fiscala au avut suspiciuni cu privire la prestarea acestor servicii de catre persoana care le-a facturat, dar nu au investigat si clarificat relatiile dintre societatile implicate pentru a stabili situatia de fapt fiscala.

Ca atare, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de R1 lei facturate de prestatorul SC As SRL, urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care precizeaza ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, **situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare***".

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in **termen de 30 de zile de la data comunicarii**, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*".

Pe cale de consecinta, urmeaza a se desfiinta in parte decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.11.2009, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. yyy/30.11.2009 pentru TVA stabilita ca diferenta suplimentara si respinsa la rambursare in suma de **R1 lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin efectuarea de investigatii fiscale suplimentare pentru clarificarea situatiei de fapt, inclusiv prin controlul incrucisat al operatiunilor la prestatorul SC As SRL si la alte persoane implicate in prestarea serviciilor respective.*

3.2. Referitor la TVA in suma de R2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca ramane mentinut dreptul de deducere pentru serviciile de proiectare-arhitectura achizitionate in vederea realizarii unui proiect imobiliar, in conditiile in care serviciile nu au fost utilizate in folosul proiectului, iar persoana impozabila nu a adus dovezi din care sa rezulte ca aceasta situatie tine de motive de circumstanta aflate dincolo de controlul sau.

In fapt, prin decizia de impunere nr. xxx/30.11.2009 organele de inspectie fiscala au respins la deducere, in temeiul art. 145, alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, TVA in suma de R2 lei, pe motiv ca SC GR SRL nu a prezentat documente justificative care sa ateste ca serviciile au fost efectiv prestate si ca acestea sunt destinate utilizarii in scopul unor operatiuni taxabile.

Din raportul de inspectie fiscala nr. yyy/30.11.2009 rezulta ca TVA este in suma de R2 lei este aferenta serviciilor prestate de firma Ts LTD din Belfast, in calitate de proiect general si facturate cu TVA prin reprezentant fiscal, cu urmatoarele mentiuni:

- prin adresa din data de 05.01.2007 este confirmata firma straina drept "consultanti sefi si arhitecturali" ai proiectului rezidential Bt, pentru servicii de evaluare santier, pregatire proiect conceptual, solicitare PUD, pregatirea detaliilor arhitecturale si proiectelor tehnice in vederea obtinerii autorizatiei de construire;

- prin nota explicativa nr./27.08.2009 societatea a precizat ca serviciile au fost prestate si facturate in parte de firma straina, care a subcontractat prestarea serviciilor altor societati, dupa cum rezulta din documentele emise pe numele altor proiectanti decat Ts LTD;

- prin nota explicativa nr./03.09.2009 societatea a prezentat traducerea autorizata a subcontractului dintre Ts LTD si firma Ms SRL din data de 24.01.2007 si a anexei din data 07.01.2008, din care rezulta ca proiectul se va opri in faza H referitoare la licitatie, cu mentiunea ca societatea nu se afla in posesia documentelor originale intrucat nu sunt proprii acesteia, calificate de organul de inspectie fiscala drept "adrese";

- nu s-au prezentat documente din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor facturate de Ts LTD, respectiv servicii de design legate de aplicatia PUD, servicii pana la etapa D de proiectare, servicii pana la etapa E de design si autorizatie de construire si servicii pana la etapa F/G design;

- prin aceeași nota explicativă nr./03.09.2009, completată cu adresa nr./06.11.2009 societatea a precizat că, urmare modificării compoziției acționariatului din luna iulie 2008, contractul cu Ts LTD a fost reziliat în mod tacit și pe cale amiabilă, noii acționari hotărând încheierea unui nou contract cu proiectantul AF SRL în baza studiului de fezabilitate întocmit de societatea IC SRL;

- deoarece studiul de fezabilitate prezentat avea ca beneficiar pe SC RP SRL, s-a efectuat o verificare încrucișată la această societate prin procesul-verbal nr./24.11.2009, din care a rezultat că RP contract servicii de consultanță imobiliară pentru două proiecte din București cu societatea IC în baza contractului/11.07.2008, pentru care s-au emis facturi în 30.07.2008 și 30.09.2008, o parte din servicii fiind refacturate către SC GR SRL cu factura nr./16.10.2009;

- din nota explicativă nr./17.11.2009 rezultă că SC RP SRL a refacturat serviciile imobiliare prestate de IC către societatea contestatoare, urmare unei inspecții fiscale desfășurate în anul 2009 la RP, care a constatat că unul din cele două studii de fezabilitate a fost efectuat în beneficiul GR;

- studiul de fezabilitate face recomandări cu privire la clienții țintă și la analiza locației, fără ca din el să rezulte că era necesară încetarea colaborării cu Ts și alegerea unui nou proiectant;

- în data de 08.09.2008 societatea a încheiat un nou contract pentru servicii de proiectare cu SC AF SRL în calitate de proiectant general, cu aceleași obiective ca și ceilalți proiectanți, finalizat prin prezentarea proiectului preliminar și realizarea documentației necesare obținerii autorizației de construire din data de 03.09.2009.

În susținerea contestației SC GR SRL a prezentat facturile emise de Ts LTD, confirmarea din data de 05.01.2007, comunicările din 24.01.2007 și 07.01.2008 dintre Ts LTD și subcontractorul SC Ms SRL, memoriul tehnic de prezentare - arhitectura elaborat de SC Ms SRL, referate privind verificarea de calitate, planșe arhitectura.

In drept, potrivit art. 127, art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 127. Persoane impozabile și activitatea economică

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate".

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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; [...].

(4) *In condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."*

"Art. 146. Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) [...]."

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

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care aceasta persoana intentionează să desfășoare o activitate economică**, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2)

din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) **Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:**

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

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

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

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului 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.

2. 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.

3. 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*** (paragr. 20 din hotarare).

4. In al patrulea rand, 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 hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si 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* si 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 fraudă 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.

5. 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 operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, 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.*

In speta, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru serviciile de proiectare-arhitectura facturate de firma Ts pe motiv ca documentele prezentate nu justifica prestarea efectiva a serviciilor si ca, oricum, aceste servicii nu au fost folosite in folosul operatiunilor taxabile, fiind contractate aceleasi obiective cu un alt proiectant general, nefiind indeplinita conditia prevazuta de art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. La randul sau, societatea contestatoare sustine ca serviciile au fost efectiv prestate in folosul operatiunilor taxabile, iar schimbarea proiectantului initial si alegerea noului proiectant SC AFe SRL este justificata de schimbarea structurii actionariatului, care a avut noi idei de dezvoltare a ansamblului rezidential, bazate pe un nou design.

Se retine ca renuntarea la serviciile de proiectare-arhitectura ale proiectantului initial Ts LTD si contractarea acelorasi servicii cu un nou proiectant SC AF SRL sunt aspecte recunoscute atat de organele de inspectie fiscala, cat si de societatea contestatoare.

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, invocata si de societatea contestatoare, reiese ca persoanele impozabile beneficiaza de deducerea aferenta achizitiilor care urmeaza a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile, pe baza intentiei declarate si dovedite a acestora de a desfasura activitati economice supuse taxei. Principiul neutralitatii in materia taxei pe valoarea adaugata implica faptul ca dreptul de deducere ramane dobandit chiar si in situatia in care bunurile si serviciile nu s-au folosit niciodata in scopul realizarii de operatiuni taxabile, **din motive de circumstanta ce nu depind de vointa persoanelor impozabile** (lipsa de profitabilitate a activitatii preconizate a se realiza pe baza rezultatelor studiului comandat - cazul C-110/94 Inzo ori neutilizarea investitiilor realizate pe un teren schimbat urmare deciziei primariei - cazul C-37/95 Ghent).

Prin urmare, in conditiile in care serviciile de proiectare-arhitectura furnizate de Ts LTD nu au mai fost folosite in folosul operatiunilor taxabile, proiectul rezidential din Bt fiind autorizat in baza serviciilor furnizate de noul proiectant general, societatea contestatoare **are obligatia sa demonstreze ca aceasta situatie este datorata unor circumstante aflate dincolo de controlul sau.**

Se retine ca SC GR SRL nu a prezentat studiul de fezabilitate intocmit initial, analiza proiectului din punct de vedere tehnic si financiar, politica de preturi si conditiile de vanzare propuse etc., pe baza carora a comandat catre Ts LTD serviciile in discutie si analiza comparativa a acestora in raport cu cele rezultate in urma achizitionarii serviciilor de la celalalt proiectant general SC AF SRL.

Studiul de fezabilitate intocmit de firma IC la comanda SC RP SRL, astfel cum a fost prezentat in sustinerea contestatiei analizeaza clientii tinta, profilul zonei, descrierea locatiei si face recomandari cu privire la proiect, fara sa faca nicio referire la proiectul in curs de derulare, la necesitatea schimbarii lui si la inlocuirea proiectantului initial. De asemenea, schimbarea actionariatului si ideile noi de dezvoltare a proiectului imobiliar nu pot constitui ele insele circumstante aflate dincolo de controlul societatii contestatoare, care sa justifice mentinerea dreptului de deducere pentru servicii achizitionate si neutilizate in folosul operatiunilor taxabile, cata vreme ideile invocate nu sunt prezentate si nu sunt analizate comparativ cu cele avute in vedere la contractarea serviciilor initiale, astfel incat sa rezulte imposibilitatea obiectiva de a mai utiliza aceste servicii.

Rezulta ca, in conditiile in care SC GR SRL nu a demonstrat ca neutilizarea serviciilor de proiectare-arhitectura furnizate de Ts LTD este justificata si se datoreaza unor cauze care nu depind de vointa sa, dreptul de deducere a taxei aferente nu poate fi mentinut, iar cercetarea efectivitatii prestarii serviciilor ramane de prisos, motiv pentru care contestatia societatii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA respinsa la rambursare in suma de R2 lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 127 alin. (2), art. 145 alin. (2) lit. a) si (4) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 alin. (1) si (2) lit. a) si pct. 46 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005

DECIDE:

1. Desfiinteaza decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.11.2009, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector x pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de **R1 lei**, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia SC GR SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. xxx/30.11.2009, pentru TVA respinsa la rambursare in suma de **R2 lei**.

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.