

DECIZIA nr. 438/29.06.2016
privind solutionarea contestatiei formulata de
X,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sectorului 3 a Finantelor Publice cu adresa nr. X, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X, cu privire la contestatia formulata de catre X prin X, cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura in X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia sector 3 a Finantelor Publice sub nr. X, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. X si comunicate sub semnatura la data de X, prin care organele fiscale au stabilit urmatoarele:

- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei = majorari de intarziere aferente TVA;

X contesta suma de X lei compusa din X lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata si X lei reprezentand soldul TVA de plata la x precum si accesoriile in suma de x lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin.(1), art. 207 alin.(1) si art. 209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr.207/2015, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre x.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, X solicita desfiintarea in parte a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X si a raportului de inspectie fiscala nr. X pentru obligatii principale

in suma de **X lei** reprezentand TVA respinsa la rambursare si pe cale de consecinta si pentru dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, invocand urmatoarele motive, dupa cum urmeaza:

- TVA in suma de **X lei** de pe facturi reprezentand achizitia de combustibil si piese auto (x) si TVA in suma de **x lei**, aferenta achizitiei unui autoturism in leasing invocand prevederile art.145¹, alin.(1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare *“prin exceptie de la prevederile art.145 se limiteaza la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de de vehiculele aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice”*;

- TVA in suma de **x lei** de pe facturi de achizitii reprezentand servicii de evaluare a actiunilor societatii (X) sustinand ca aceste servicii au fost necesare si inevitabile prin prisma obligativitatii cerintelor unei oferte publice obligatorii;

- TVA in suma de **x lei** reprezentand comandarea unor studii de piata pentru a aprofunda profitabilitatea investitiilor de pe piata energiei regenerabile, avand in vedere ca societatea detine un teren in X, fezabil pentru o investitie in acest domeniu, incheind cu X contractele nr. x si nr. x al caror obiect constau in furnizarea de servicii de consultanta pentru ca X sa dezvolte proiecte de energie solara/fotovoltaica in Romania;

- TVA in suma de **x lei** reprezentand servicii constand in consilierea societatii pentru a investi fondurile rezultate din emisiunea de obligatiuni pana cand acestea sunt alocate cresterii capitalului social, incheind cu X contractul nr. X sustinand ca aceste servicii sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile;

- TVA in suma de **x lei** de pe facturi de achizitii reprezentand servicii de consultanta juridica (X), sustinand ca serviciile juridice achizitionate au fost atrase in scopul desfasurarii activitatii economice cu scopul final de a obtine venituri taxabile;

- TVA in suma de **x lei** de pe facturi de achizitii reprezentand servicii de consultanta (X), sustinand ca aceste servicii sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile;

- TVA in suma de **x lei** aferenta facturilor intocmite in baza contractelor de subinchiriere incheiate cu societati afiliate, intrucat documentele prezentate de societate sunt corect intocmite, complete;

- TVA in suma de **X lei** reprezentand soldul TVA de plata la x care a fost achitat in data de x si care din cauza unei greseli de evaluare, (auditorii societatii au solicitat constituirea unui provizion pentru TVA „prescris”, societatea prevazand o suma diferita, eronata), o suma de X lei din TVA de rambursat a fost pusa in mod eronat pe cheltuiala si raportata in decontul aferent lunii x la capitolul regularizari taxa dedusa.

De asemenea contestatara sesiseaza faptul ca organele fiscale nu au respectat prevederile art. 109 alin. (2) din Codul de procedura fiscala.

In concluzie, X solicita admiterea contestatiei si desfintarea in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x si a considerentelor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr. x intocmite de Administratia Sectorului 3 a Finantelor Publice, pentru suma de X lei, reprezentand TVA respinsa la rambursare.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, Administratia sector 3 a Finantelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X emisa pentru **X** prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- X lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- X lei= majorari de intarziere aferente TVA;

Organele de inspectie fiscala precizeaza urmatoarele:

„X a depus la Administratia Sector 3 a Finantelor Publice decontul de TVA, cu suma negativa si optiune de rambursare X, aferent lunii x, solicitand rambursarea sumei de x lei.

Echipele de control au aprobat la rambursare TVA in suma de x lei si au respins la rambursare TVA in suma de **X lei** astfel:

- TVA in suma de **x lei**, pentru care nu a prezentat exemplarul original al documentelor justificative prevazute la art.146, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 46 (1) Titlul VI din H.G. nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA in suma de **x lei** de pe facturi reprezentand achizitia de combustibil si piese auto (x). Mentionam ca, in timpul controlului, societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala diagrame si foi de parcurs necesare pentru justificarea consumului de combustibil, incalcannd prevederile art.145¹ alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA in suma de **x lei**, aferenta achizitiei unui autoturism in leasing, pentru care contribuabilul nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei conform art. 146, alin. (1), lit. a) si art. 145¹, alin. (1) din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA in suma de **x lei**, pentru care nu a prezentat documente justificative de achizitie prevazute la art.146 (1), lit.a), din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA in suma de **x lei** de pe facturi de achizitii servicii de consultanta (X), pentru care societatea nu a prezentat documente justificative (contracte incheiate cu partenerii, situatii de lucrari, rapoarte de lucru), nerespectand prevederile art.134¹, alin. (7) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, neputand justifica realitatea prestarii serviciilor de consultanta, respectiv faptul ca aceste achizitii sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile, in sensul art. 145 (2), lit. a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45 (1) Titlul VI, din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 , cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA in suma de **x lei** de pe facturi de achizitii reprezentand servicii de evaluare a actiunilor societatii (X) care nu se incadreaza in obiectul de activitate al societatii, respectiv „Activitati ale holdingurilor-cod CAEN 6420”, neputand justifica faptul ca aceste achizitii sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile, in sensul art. 145 (2), lit. a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45 (1) Titlul VI, din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 , cu modificarile si completarile ulterioare;

- TVA in suma de **x lei** de pe facturi de achizitii reprezentand servicii de consultanta din care pentru X in suma de x lei si pentru X in suma de x lei, neputand justifica faptul ca aceste achizitii sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile, in sensul art.145 (2), lit. a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45(1) Titlul VI , din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Xa incheiat cu X contractul nr. x, obiectul contractului constand in consilierea societatii pentru a investi fondurile rezultate din emisiunea de obligatiuni pana cand acestea sunt alocate cresterii capitalului social.

X a incheiat contractul nr. x, respectiv nr. x, cu X al caror obiect consta in furnizarea de servicii de consultanta pentru ca X sa dezvolte proiecte de energie solara/fotovoltaica in Romania. Urmare efectuarii inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat servicii de consultanta, fara ca sa se materializeze aceste servicii in realizarea de operatiuni impozabile, din momentul achizitionarii acestora (2012) si pana in prezent.

Societatea nu prezinta suficiente dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia declarata a acesteia la momentul achizitiei serviciilor de a le utiliza in scopul

desfasurarii de operatiuni ce dau drept de deducere a taxei si din acest motiv, la data prezentei inspectii fiscale, societatea nu are drept de deducere in sensul prevederilor art.145, alin.(2), lit.a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat reprezentantul legal al societatii declara doar la nivel de intentie dezvoltarea unor proiecte de energie solara/fotovoltaica, inasa din 2012 si pana la data prezentei inspectii fiscale, nu s-a realizat niciun proiect.

- TVA in suma de **x lei** de pe facturi de achizitii reprezentand servicii de consultanta juridica (X), neputand justifica faptul ca aceste achizitii sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile, in sensul art. 145 (2), lit. a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45(1) Titlul VI, din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma verificarii documentelor (rapoartelor de lucru) prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile de consultanta juridica efectuate de X, au constatat in formalitati pentru emisiunea de obligatiuni, suport juridic pentru terenul din X, raspunsuri la diverse e-mail-uri, etc.

Mentionam ca, de la data achizitiei serviciilor de consultanta mai sus mentionate si pana in prezent societatea nu a facut demersurile necesare in vederea obtinerii de venituri, neputand demonstra ca aceste costuri sunt destinate in folosul realizarii de operatiuni taxabile, incalcand prevederile art. 145, alin.(2), lit.a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza ca „orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:a) operatiuni taxabile”.

Ca urmare, rezulta ca dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii este conditionat de efectuarea acestora in scopul operatiunilor taxabile ale societatii.

Prevederile comunitare in ceea ce priveste TVA, stabilesc ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritatile fiscale au dreptul sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile care au legatura cu costurile inregistrate.

Conform art. 134, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare „faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei”, care conform prevederilor art. 145, alin. (1) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, „dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei”.

In consecinta, la momentul desfasurarii inspectiei fiscale, Xnu a prezentat suficiente dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia declarata a acesteia la momentul achizitiei serviciilor de consultanta de a fi utilizate in scopul desfasurarii de operatiuni ce dau drept de deducere a taxei, si din acest motiv, acest drept poate fi acordat numai la momentul indeplinirii conditiilor prevazute de legislatia in vigoare.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere suma de x lei reprezentand servicii de consultanta realizate de: X, X, x, X.

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada x - x, societatea a subinchiriat o parte din imobilul situat x, catre persoane juridice romane. In urma verificarii contractelor de subinchiriere, s-a constatat ca X a subinchiriat spatiile respective catre societati afiliate (x euro+TVA, respectiv x euro+TVA pe spatiu/ pe luna), facturandu-se serviciile de inchiriere sub pretul pe care il plateste catre x (in calitate proprietar) in baza contractului de inchiriere nr. x, respectiv x euro + TVA mp pe luna.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea TVA datorata la bugetul de stat, prin estimare, conform art. 67, alin.(1) si art. 67, alin.(2), lit. b) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificarile si completarile ulterioare,

coroborat cu pct. 65.2 din HG nr.1050/2004, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , precum si prevederile art.1 din Ordinul ANAF nr.3389/2011.

In scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere si in baza prevederilor Ordinului nr.3389/2011, organele de control au folosit metoda produsului/serviciului și a volumului.

Metoda constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

Numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate poate fi estimat pe baza evidenței în condițiile în care registrele întocmite conțin informații privind costul bunurilor vândute (cost de achiziție, cost de producție) și/sau folosind date și informații din diverse surse.

După estimarea numărului produselor/serviciilor comercializate/prestate și/sau volumul activității desfășurate se aplică prețul de vânzare practicat pe unitate de produs/serviciu sau volum de activitate, determinându-se astfel venitul brut.

Determinarea veniturilor suplimentare se realizează prin compararea veniturilor înregistrate în evidențe contabile cu veniturile determinate, ca urmare a aplicării prețurilor de vânzare asupra unităților și volumului activității.

In vederea aplicării metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de control au determinat starea de fapt fiscală în care se afla contribuabilul.

Ca urmare, organele de control au procedat la :

-identificarea elementelor sau criteriilor care conduc la concluzia că veniturile ori cheltuielile înregistrate de contribuabil sunt incorecte sau incomplete față de activitatea desfășurată;

-identificarea și examinarea oricăror înscrisuri sau surse de informații referitoare la activitatea desfășurată de contribuabil pe perioada verificată;

-analizarea și selectarea elementelor probatorii în vederea alegerii metodei adecvate surselor cu cele mai relevante informații pentru determinarea situației fiscale de fapt pe perioada verificată.

Organele de inspecție fiscală au identificat acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare costul pe care societatea îl plătește către proprietar, în baza contractului de închiriere, precum și informații și documente prezentate de contribuabil care sunt relevante pentru impunere.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentar în suma de **x lei**, aferentă unei baze de impozitare în suma de x lei, prin aplicarea sumei de x euro + TVA pe mp pentru fiecare spațiu subînchiriat conform art. 140 alin. (1) Legea 571/ 2003 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în perioada supusă inspecției fiscale, X a dedus TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate acțiunilor de protocol în cadrul exercițiilor financiare a anilor verificați, fără respectarea prevederilor privind limitele legale conform art.128,alin.8,lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și pct.6, alin.14, și pct.6 alin. 15 Titlu VI din HG nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare.Ca urmare, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în suma de **x lei**, cu o bază impozabilă aferentă în suma de x lei.”

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

3.1 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă persoana impozabilă poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor servicii de evaluare și consultanță, în condițiile în care nu a prezentat nicio dovadă obiectivă

care sa-i sustina intentia declarata de a le utiliza in folosul unor operatiuni taxabile viitoare in beneficiul sau si nici nu a demonstrat ca nematerializarea acestor intentii se datoreaza exclusiv unor circumstante independente de vointa sa.

In fapt, prin adresa inregistrata la Administratia sector 3 a Finantelor Publice sub nr. x, contribuabila contesta suma de x lei reprezentand TVA deductibila aferenta achizitiilor de servicii, care se compune din:

- xlei - servicii de consultanta (X);
- xlei - servicii de evaluare a actiunilor societatii (X);
- xlei - servicii de consultanta (X);
- xlei - servicii de consultanta (x);
- xlei - servicii de consultanta juridica (X).

Organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor efectuate, motivat de faptul ca societatea nu a justificat ca acestea sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal si pct. 45 din Normele metodologice de aplicare.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"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 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 [...]."

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. În cazul persoanelor impozabile nestabilite pe teritoriul României se aplică prevederile art. 147² din Codul fiscal în perioada în care nu au fost înregistrate în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, în situația în care persoanele respective au solicitat rambursarea taxei în baza art. 147² din Codul fiscal și în perioada respectivă îndeplineau condițiile pentru a beneficia de rambursare conform prevederilor art. 147² din Codul fiscal. Persoanele impozabile nestabilite în România, dar înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, aplică prevederile art. 147¹ din Codul fiscal inclusiv

pentru achizițiile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, în situația în care pentru respectivele achiziții nu au solicitat rambursarea taxei conform art. 147² din Codul fiscal.

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

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare sau după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. **Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian.(...).**"

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

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

În același sens pledează și dispozițiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează: [...]"

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc ca:

"În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice".

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, după cum reiese chiar din prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice anterior citate.

Astfel, la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să sustină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile**. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, persoana impozabilă ce acționează ca atare are dreptul să deducă TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării unui proces investitional, și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere **ramane dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, **persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie 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, statele

membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca X nu indeplineste conditiile de rambursare a TVA pentru achizitiile de servicii de evaluare si consultanta efectuate in perioada supusa verificarii, in suma totala de x lei pe motiv ca societatea nu a prezentat suficiente dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia declarata a acesteia la momentul achizitiei serviciilor de a fi utilizate in scopul desfasurarii de operatiuni ce dau drept de deducere a taxei, drept ce poate fi acordat doar la momentul indeplinirii conditiilor prevazute de legislatia in vigoare.

Din constatările prezentate în raportul de inspectie fiscala și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la susținerile contestatarei se rețin următoarele:

- susținerea contestatarei ca serviciile de consultanta prestate de X sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile, nu a fost luata in considerare de organele de inspectie fiscala intrucat societatea nu a prezentat documente justificative (contracte incheiate cu partenerii, situatii de lucrari, rapoarte de lucru), nerespectand prevederile art.134¹, alin. (7) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care specifica urmatoarele: *“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”*, neputand justifica realitatea prestarii serviciilor de consultanta, respectiv faptul ca aceste achizitii sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile, in sensul art. 145 (2), lit. a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45 (1) Titlul VI, din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 , cu modificarile si completarile ulterioare;

- susținerea contestatarei ca serviciile de evaluare a actiunilor societatii prestate de X sunt necesare si inevitabile prin prisma obligativitatii cerintelor unei oferte publice obligatorii, nu a fost luata in considerare de organele de inspectie fiscala intrucat in urma verificarii documentelor de evidenta contabila au constatat ca achizitia serviciilor mentionate nu se incadreaza in obiectul de activitate al societatii, respectiv „Activitati ale holdingurilor – cod CAEN 6420”, neputand justifica faptul ca serviciile prestate sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile, in sensul art. 145 (2), lit. a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45 (1) Titlul VI, din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 , cu modificarile si completarile ulterioare;

- susținerea contestatarei ca serviciile de consultanta prestate de X sunt necesare pentru studiul pietei pentru a aprofunda profitabilitatea investitiilor de pe piata energiei regenerabile, sa dezvolte proiecte de energie solara/fotovoltaica in Romania, avand in vedere ca societatea detine un teren in X, fezabil pentru o investitie in acest domeniu, nu a fost luata in considerare de organele de inspectie fiscala intrucat societatea nu prezinta suficiente dovezi obiective din care sa reiasa indubitabil intentia declarata a acesteia la momentul achizitiei serviciilor de a le utiliza in scopul desfasurarii de operatiuni ce dau drept de deducere a taxei si din acest motiv, la data prezentei inspectii fiscale, societatea nu are drept de deducere in sensul prevederilor art.145, alin.(2), lit.a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat reprezentantul legal al societatii declara doar la nivel de intentie dezvoltarea unor proiecte de energie solara/fotovoltaica, in sa din 2012 si pana la data prezentei inspectii fiscale, nu s-a realizat niciun proiect;

- susținerea contestatarei ca serviciile de consultanta prestate de X sunt necesare in consilierea societatii pentru a investi fondurile rezultate din emisiunea de obligatiuni pana cand acestea sunt alocate cresterii capitalului social, sunt destinate realizarii de

operatiuni impozabile in vederea realizarii de operatiuni impozabile nu a fost luata in considerare de organele de inspectie fiscala intrucat contestatara nu poate justifica faptul ca aceste achizitii sunt destinate realizarii de operatiuni impozabile, in sensul art. 145 (2), lit. a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45 (1) Titlul VI, din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 , cu modificarile si completarile ulterioare;

- sustinerea contestatarei ca serviciile de consultanta juridica prestate de X au fost atrase in scopul desfasurarii activitatii economice cu scopul final de a obtine venituri taxabile nu a fost luata in considerare de organele de inspectie fiscala intrucat in urma verificarii documentelor (rapoartelor de lucru) prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile de consultanta juridica efectuate de X, au constat in formalitati pentru emisiunea de obligatiuni, suport juridic pentru terenul din X, raspunsuri la diverse e-mail-uri, etc, contestatara nu a facut demersurile necesare in vederea obtinerii de venituri, neputand demonstra ca aceste costuri sunt destinate in folosul realizarii de operatiuni taxabile, in sensul art.145 (2),lit. a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si pct.45 (1) Titlul VI , din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 , cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere cele mai sus prezentate nu pot fi retinute argumentele contestatarei din urmatoarele considerente:

Simpla contractare si achizitie a unor bunuri si servicii de catre o societate comerciala **nu sunt suficiente pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea**, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...).**" Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere si in beneficiul persoanei impozabile.

Caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane astfel incat sa depaseasca caracterul „pro causa” al inscrisurilor/sustinerilor emaneate exclusiv de la Xsi sa ateste fapte care s-au produs in realitate in sensul initierii efective a demersurilor in vederea materializarii intentiei exprimate de contestatara.

Se retine ca, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA societatilor pentru achizitiile de bunuri si/sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca ulterior acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, **dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei, de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare si, din motive obiective, acest lucru nu a mai fost posibil, acestea datorandu-se unor circumstante obiective ce nu depind de vointa sa.**

Or, in speta, societatea nu a prezentat nici cu ocazia desfasurarii inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei dovezi obiective care sa sustina continuitatea intentiei declarate, iar motivatiile societatii privind schimbarile legislative si de piata nu pot fi retinute in favoarea deducerii TVA, contestatara nedemonstrand ca din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, a fost imposibila realizarea investitiei propuse

sau care au determinat-o sa nu mai intreprinda vreun demers pana la data realizarii inspectiei fiscale, in vederea valorificarii in orice mod, in cadrul activitatii economice, a serviciilor achizitionate.

Se retine ca jurisprudenta comunitara in materie recunoaste, intr-adevar, dreptul persoanelor impozabile de a-si pastra dreptul de deducere atunci cand bunurile si serviciile achizitionate, pentru care s-a nascut dreptul de deducere in amonte nu mai sunt utilizate in scopul activitatilor economice taxabile din aval, insa **sub conditia ca aceasta situatie sa se datoreze unor circumstante care nu depind de vointa persoanelor impozabile, respectiv unor motive obiective, exterioare vointei acestor persoane** (cauzele C-37/95 Ghent Coal Terminal NV si C-110/94 Inzo).

In consecinta, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia X pentru TVA neacceptata la deducere in suma de x lei.

3.2 Cu privire la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la plata in suma de x lei.

Cauza supusa solutionarii este daca, contestatara datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de x lei în condițiile în care motivele invocate în susținerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, din verificarea efectuata de organele de inspectie fiscala ale Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice a rezultat ca in perioada x, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata, in suma totala de x lei, aferenta achizitiei unor bunuri si servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat documente justificative din care sa reiasa ca achizitiile inregistrate sunt aferente operatiunilor sale taxabile si are urmatoarea structura:

- x lei, taxa pe valoarea adaugata dedusa in cota de 100% aferenta achizitiilor de combustibil si piese auto pentru perioada x;
- x lei, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unui autoturism in leasing pentru perioada x.

Contestatara mentioneaza ca organele de inspectie fiscala au refuzat integral dreptul de deducere al TVA aferenta achizitiei de combustibil (x lei) si TVA aferenta achizitiei unui autoturism (x lei) pe motiv ca societatea nu a pus la dispozitia organelor de control foi de parcurs pentru justificarea consumului de combustibil si considera, invocand prevederile art. 145¹ alin.(1) din Codul Fiscal „*prin exceptie de la prevederile art.145 se limiteaza la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de de vehiculele aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice*”, ca societatea are dreptul de a deduce 50% din TVA aferenta achizitiei automobilului si a combustibilului, respectiv x lei (X lei TVA aferenta achizitiei de combustibil si 14.444,5 lei aferenta achizitiei automobilului).

In drept, potrivit art.145 alin.(2), lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

- a) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, iar justificarea

acestora ca fiind operatiuni taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata care a achizitionat bunurile/serviciile.

Mentiunea societatii ca organele de inspectie fiscala au refuzat integral dreptul de deducere al TVA aferenta achizitiei de combustibil (x lei) si TVA aferenta achizitiei unui autoturism (x lei) si ca societatea are dreptul de a deduce 50% din TVA aferenta achizitiei automobilului si a combustibilului, respectiv x lei (X lei TVA aferenta achizitiei de combustibil si x lei aferenta achizitiei automobilului) invocand prevederile art. 145¹ alin.(1) din Codul Fiscal „*prin exceptie de la prevederile art.145 se limiteaza la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de de vehiculele aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice*”, nu este justificata datorita urmatoarelor aspecte:

- prevederile art. 145¹ alin.(1) din Codul Fiscal prin care **se limiteaza la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de de vehiculele aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice** au intrat in vigoare incepand cu data de 01.07.2012;

- paragraful a fost modificat prin punctul 15. din Ordonanță de urgență [nr. 24/2012](#) incepand cu 01.07.2012, astfel, incat, societatea nu este indreptatita sa solicite dreptul de a deduce 50% din TVA aferenta achizitiei automobilului si a combustibilului, respectiv x lei, datorita faptului ca aceste cheltuieli au fost efectuate inainte de intrarea in vigoare a facilitatilor invocate, respectiv perioada x pentru achizitiile de combustibil si piese auto si perioada x pentru achizitia unui autoturism in leasing.

Prin urmare, se retine ca în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la plata aferenta achizitiei automobilului si a combustibilului, respectiv x lei (X lei TVA aferenta achizitiei de combustibil si x lei aferenta achizitiei automobilului), motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiata contestatia formulata de Xîmpotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice în baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, pentru suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata.

3.3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza obligatiile fiscale stabilite in sarcina sa prin estimare, in cazul contractelor de subinchiriere incheiate cu societati afiliate.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada x - x, societatea a subinchiriat o parte din imobilul situat in x, catre persoane juridice romane.

In urma verificarii contractelor de subinchiriere, s-a constatat ca Xa subinchiriat spatiile respective catre societati afiliate (x euro+TVA, respectiv x euro+TVA pe spatiu/pe luna), facturandu-se serviciile de inchiriere sub pretul pe care il plateste catre x(in calitate proprietar) in baza contractului de inchiriere nr.x, respectiv x euro+TVA mp pe luna.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea TVA datorata la bugetul de stat, prin estimare, conform art. 67, alin. (1) si art. 67, alin.(2), lit. b) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 65.2 din HG nr.1050/2004, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , precum si prevederile art. 1 din Ordinul ANAF nr. 3389/2011.

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere și în baza prevederilor Ordinului nr.3389/2011, organele de control au folosit metoda produsului/serviciului și a volumului.

In drept, potrivit art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 65.2 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care prevăd:

Codul de procedura fiscală:

Art. 67. Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Norme metodologice:

“65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

În speta organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea obligațiilor fiscale ale societății în conformitate cu art. 2 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere care prevede ca:

“În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

[...]

d) metoda produsului/serviciului și volumului;”

În vederea aplicării metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de control au determinat starea de fapt fiscală în care se afla contribuabilul.

Ca urmare, organele de control au procedat la :

-identificarea elementelor sau criteriilor care conduc la concluzia că veniturile ori cheltuielile înregistrate de contribuabil sunt incorecte sau incomplete față de activitatea desfășurată;

-identificarea și examinarea oricăror înscrisuri sau surse de informații referitoare la activitatea desfășurată de contribuabil pe perioada verificată;

-analizarea și selectarea elementelor probatorii în vederea alegerii metodei adecvate surselor cu cele mai relevante informații pentru determinarea situației fiscale de fapt pe perioada verificată.

Organele de inspectie fiscala au identificat acele elemente care sunt cele mai apropiate situatii de fapt fiscale, luand in considerare costul pe care societatea il plateste catre proprietar, in baza contractului de inchiriere, precum si informatii si documente prezentate de contribuabil care sunt relevante pentru impunere.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA colectata suplimentar in suma de **x lei**, aferenta unei baze de impozitare in suma de x lei, prin aplicarea sumei de x euro+TVA pe mp pentru fiecare spatiu subinchiriat conform art.140 alin. (1) Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatia formulata, Xconsidera ca obligatiile fiscale stabilite in sarcina sa sunt eronate, deoarece documentele prezentate de societate in aceasta speta sunt corect intocmite, complete si au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, fara sa prezinte documente sau situatii din care sa rezulte ca sumele incasate din subinchirieri de la societatile afiliate sunt altele decat cele prezentate de organele de inspectie fiscala si fara sa mentioneze care sunt motivele care au determinat ca sumele incasate din subinchirieri de la societatile afiliate sa fie mai mici decat sumele platite proprietarului .

Or, conform art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 269. - (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza”

Astfel, potrivit doctrinei juridice, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regasit si in art. 250 din Noul Cod de procedura civila care prevede ca “**dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri [...]**”.

Totodata, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 276. – (1) *În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării***”

Cum societatea este cea care a invocat in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, rezulta ca sarcina probei îi revine in totalitate nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al societatii, care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, motiv pentru care neargumentarea si neprobarea cu documente a sustinerilor din contestatie determina respingerea acesteia.

In consecinta, contestatia societatii va fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare se poate pronunta asupra taxei pe valoarea adugata in suma de X lei in conditiile in care aceasta suma nu a fost stabilita in sarcina societatii prin decizia contestata.

In fapt, prin adresa inregistrata la Administratia Sector 3 a Finantelor Publice sub nr. x contribuabila mentioneaza ca soldul TVA de plata la x in valoare de X lei a fost achitat in data de x si sustine ca din cauza unei greseli de evaluare, (auditorii societatii au solicitat constituirea unui provizion pentru TVA „prescris”, societatea prevazand o suma diferita, eronata), suma de X lei din TVA de rambursat a fost pusa in mod eronat pe cheltuiala si raportata in decontul aferent lunii x la capitolul regularizari taxa dedusa.

Contribuabila solicita corectarea/reversarea TVA in suma de X lei, astfel incat TVA de rambursat sa fie in mod corect evidentiat.

In drept, art. 268 alin. (1) si art. 269 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza:

„Art. 268 - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

„Art. 269 - (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanța sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal in titlul de creanța sau in actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, la pct. 11.1 lit. c) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 se precizeaza:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

(...)

c) fiind fara obiect, in situatia in care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat”

Prin decizia atacata s-a respins la rambursare TVA in suma de X lei.

In ceea ce priveste suma de x lei, aceasta suma nu este stabilita ca obligatie de plata suplimentara, neinfluentand obligatia de plata a societatii.

In referatul cauzei, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca „suma de X lei nu a facut obiectul solicitarii rambursarii sumei de x lei, reprezentand TVA solicitat prin decontul de TVA nr. x aferent lunii x.

In consecinta, tinand cont de faptul ca X contesta alta suma decat cea stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, stabilita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X si avand in vedere si dispozitiile art. 213 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se va respinge ca fiind fara obiect contestația formulata de X pentru TVA in suma de X lei.

3.5 Referitor la suma de X lei reprezentand accesorii aferente TVA stabilita suplimentar la plata.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile aferente TVA stabilita suplimentar la plata, in conditiile in care nu se contesta modul de calcul și stabilire a acestora iar contestația se respinge in privinta TVA stabilita suplimentar la plata.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, s-au calculat, pentru perioada x, accesorii in suma de X lei aferenta TVA stabilita suplimentar de plata.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

(...)

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.

In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile in suma de X leiaferente TVA individualizat prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care la pct. 3.1, 3.2, 3.3 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta ca aceasta datoreaza si suma de x lei, cu titlu majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca nemotivata contestatia formulata de x., cu privire la accesoriile in suma de X leiaferente TVA stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X.

3.6. Referitor la aspectele procedurale legate de modalitatea de desfasurare a inspectiei fiscale.

Cauza supusa solutionarii este daca motivele invocate de contestatara privind refuzul organelor de control de a lua in considerare punctul de vedere al contribuabilului sunt reale.

In fapt, contestatara mentioneaza ca in Raportul de inspectie fiscala nr. X organele de inspectie fiscala nu au avut catusi de putin in vedere lamuririle si aspectele prezentate de catre societate prin intermediul punctului de vedere depus.

In drept, potrivit dispozitiilor art.107 si art. 109 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 107 - *„(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.*

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 [alin. \(1\)](#), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

„Art. 109 – Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală sta la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențele de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Sustinerea contestatarii cum ca „organele de inspecție fiscală nu au avut catusi de putin in vedere lamuririle si aspectele prezentate de catre societate prin intermediul punctului de vedere depus” nu are justificare intrucat organele de inspecție fiscală mentioneaza in „Capitolul VI - Discutia finala cu contribuabilul” din Raportul de inspecție fiscală nr. X: „Conform prevederilor art.107, alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspecție fiscală au prezentat contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care contine constatările si consecințele fiscale, acordandu-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere in termen de 3 zile lucratoare de la data incheierii inspecției fiscale.

In urma discutiilor purtate, precum si conform punctului de vedere al reprezentantului societatii, nu au rezultat obiectiuni fata de modul de desfasurare a inspecției fiscale, dar au rezultat obiectiuni privind constatările stabilite de organele de inspecție fiscală in prezentul raport de inspecție fiscală, astfel:” si in consecinta mentioneaza obiectiunile contestatarii.

Trebuie retinut faptul ca atat in punctul de vedere al reprezentantului societatii cat si in continutul contestatiei depuse, contestatara nu prezinta documente sau situatii din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca argumentele societatii cu privire la modalitatea de efectuare a inspecției fiscale nu sunt de natura sa conduca la concluzia ca organele de inspecție fiscală au incalcat drepturile contestatarii legate de

modalitatea de desfasurare a inspectiei fiscale, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul dispozitiilor art. 11, art. 145, art. 146, art. 153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 si pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 67, art. 107, art. 109, art. 119, art. 120 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 268, art. 269, art. 276, art.279 alin.(1) si art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare pct. 65.2 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 2 din Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, pct. 11.1 lit. c) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 3741/2015

DECIDE

1. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de Ximpotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice pentru suma de **xlei** reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

2. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de Ximpotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice pentru suma de **xlei** reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

3. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de Ximpotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice pentru suma de **xlei** reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata.

4. Respinge ca fiind fara obiect contestatia formulata de X pentru suma de **X lei**

5. Respinge in parte ca nemotivata contestatia formulata de Ximpotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice pentru suma de **X lei** accesorii.

6. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X cu privire la invocarea incalcarii drepturilor contestatarei legate de modalitatea de desfasurare a inspectiei fiscale.

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