



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgrfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 474/28.09.2015

privind soluționarea contestației depuse de SC X SRL, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../13.08.2015.

DGRFP Timișoara, Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, a fost sesizat cu adresa nr. .../12.08.2015 de către AJFP Timis, asupra contestației formulate de SC X SRL, cu sediul ..., județul Timiș, înmatriculată la ORC sub nr. ... având CUI RO..., reprezentată prin dl. Z, în calitate de administrator.

SC X SRL, solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-TM .../20.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../20.07.2015, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând TVA și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../20.07.2015.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../20.07.2015, contestația urmează să fie privită ca fiind o contestație împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .../20.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la baza emiterii acesteia stând Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../20.07.2015.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 – 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată petenta susține următoarele:

În perioada mai-noiembrie 2014 societatea petentă a înregistrat facturi de energie electrică emise de EF SA în valoare de ... lei pentru care a dedus integral TVA aferent. În cursul anului 2014 societatea a alocat pe baza de estimări consumul de energie electrică între antreprenorii care executau lucrări și clienții care au închiriat spații de birouri comerciale în baza contractelor încheiate între părți.

Consumul alocat antreprenorilor a fost refacturat în mod direct către acestia. Consumul alocat chiriașilor pentru spațiile închiriate a fost de asemenea refacturat în mod direct către acestia. Consumul de electricitate aferent spațiilor comune a fost inclus în calculul taxei de servicii care se facturează în fiecare luna chiriașilor sub forma unei sume fixe pe metrul pătrat de suprafață închiriată.

În 30.06.2014 societatea petentă a emis către antreprenorul A SRL factura nr. ... în valoare de ... lei plus TVA prin care se recupera consumul de electricitate aferent antreprenorului conform estimărilor de consum.

În luna aprilie 2015 societatea a procedat la regularizarea consumului de energie electrică din anul 2014.

În urma acestei regularizări, în data de 01.04.2015 societatea a stonat integral factura nr..../30.06.2015 și a emis o factură nouă având nr. ..., în sumă de ... plus TVA și reprezentând consumul efectiv de energie electrică al A SRL în anul 2014.

Ca urmare a acestei regularizări, din consumul total facturat de EF SA, societatea a rămas cu un consum efectiv de energie electrică nerecuperat prin refacturare directă. Datorita gradului relativ redus de ocupare înregistrat în anul 2014 pentru suprafețele totale închiriabile, consumul de energie electrică nerecuperat prin refacturare directă nu a putut fi acoperit integral nici din taxa de servicii facturată chiriașilor. Prin urmare societatea petentă a rămas cu un cost nerecuperat cu energia electrică aferent anului 2014 în cuantum de ... lei căruia îi corepunde o valoare a TVA de ... lei.

Consideră netemeinică și nelegală măsura prin care inspectorii fiscali au impus, prin RIF nr. F-TM-.../20.07.2015 și prin decizia de impunere nr. F-TM-.../20.07.2015 ca societății X SRL să-i fie redusă suma reprezentând TVA de rambursat aferent lunii aprilie 2015 cu valoarea de ... lei pentru următoarele motive:

Obiectul de activitate al societății X SRL este dezvoltarea și operarea proiectelor imobiliare reprezentând în special spații de birouri și într-o mai mica

masură spații comerciale. Principala sursă de venit a societății o reprezintă așadar închirierea spațiilor deținute.

Pentru aceste venituri SC X SRL colectează TVA, societatea încheind doar în mod excepțional cu clienții săi contracte de închiriere fără TVA. Ca urmare a acestui fapt SC X SRL are din perspectiva fiscală drept integral de deducere și/sau rambursare a TVA aferent tuturor cheltuielilor înregistrate pentru desfasurarea obiectului de activitate al societății.

Cheltuiala cu energia electrică reprezintă în mod incontestabil un cost aferent desfășurării activității X SRL. Decizia de a refactura (parțial sau integral) acest cost către clienții și/sau furnizorii societății este o decizie strict comercială neexistând în Codul Fiscal niciun argument pentru a stabili o relație de condiționare între refacturarea propriu-zisă a unui cost aferent activității de baza și deductibilitatea TVA aferent respectivului cost.

Prin urmare, este irelevant din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea TVA aferentă unei cheltuieli înregistrată în scopul obținerii de venituri impozabile (chirii purtatoare de TVA), dacă există sau nu TVA colectată rezultată din refacturarea directă a cheltuielii respective. Criteriul esențial care trebuie avut în vedere în această speță este dacă cheltuiala pentru care se deduce/rambursază TVA a fost sau nu efectuată în vederea generării de venituri impozabile (purtatoare de TVA).

Cu alte cuvinte, TVA aferenta costurilor cu energia electrică a anului 2014 este integral deductibilă chiar și în situația în care nici o parte a acestor costuri nu ar fi fost refacturate către antreprenori și chiriași, datorită simplului fapt că aceste costuri cu energia electrică au contribuit la generarea de venituri impozabile reprezentând chirii purtatoare de TVA.

Pe cale de consecință, având în vedere argumentele expuse mai sus, petenta solicită organului competent să anuleze Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM-.../20.07.2015 și Decizia de impunere nr. F-TM-.../20.07.2015.

II. Organele fiscale din cadrul DGFP Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Referitor la regularizarea facturilor de energie electrică, emise în perioada mai - noiembrie 2014 de către SC EF SA Cluj, se arată că societatea petentă a înregistrat cheltuieli cu energia electrică aferentă acestei perioade, în valoare de ... lei, repartizate pe lucrările efectuate de antreprenori și pe clienții care au închiriat spații de birouri comerciale, în baza contractelor încheiate între părți.

În luna aprilie 2015 societatea a procedat la regularizarea consumului de energie electrică din anul 2014, prin stornarea parțială a consumului recuperat de la antreprenorul SC A SRL.

Din verificarea efectuată s-a constatat că prin această regularizare nu a fost recuperată valoarea de ... lei, căreia îi corespunde o TVA colectată în sumă de ... lei.

La detenninarea valorii nerecuperate a energiei electrice organul de inspecție fiscală a luat în considerare valoarea facturilor emise către antreprenori și a facturilor emise către clienții chiriași reprezentand consumul de energie electrica în baza citirii contoarelor și cota parte de energie electrică din taxa servicii, pentru perioada mai - noiembrie 2014, iar suma de ... lei reprezintă diferența de TVA colectată.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele invocate de contestator, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente la dosarul cauzei, se retin următoarele:

SC X SRL, are sediul în ..., județul Timiș, înmatriculată la ORC sub nr. ... având CUI RO...

Cauza supusă soluționarii DGRFP Timișoara, Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este dacă petenta datorează bugetului de stat suma de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăgată colectată suplimentar, stabilită prin decizia de impunere nr. F-TM .../20.07.2015.

Perioada supusă verificării în ceea ce privește taxa pe valoare adăgată a fost cuprinsă între: 01.04.2014 – 30.04.2015

În fapt, inspecția fiscală a avut ca obiectiv verificarea realității datelor înscrise în decontul de TVA, cu obțiune de rambursare, depus și înregistrat la AJFP Timiș sub nr. .../21.05.2015, pentru perioada 01.04.2014 – 30.04.2015, soldul sumei negative a TVA fiind de ... lei, precum și datele din deconturile aferente perioadei respective.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Timiș, Activitatea de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .../20.07.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. .../20.07.2015, prin care față de TVA solicitată la rambursare de societate în sumă de ... lei, au aprobat la rambursare TVA în sumă de ... lei și au respins la rambursare TVA în sumă de ... lei.

Pentru valoare nerecuperată a energiei electrice, organele de inspecție fiscală stabilesc prin decizia de impunere nr. .../20.07.2015, baza impozabilă suplimentară în sumă de ... lei, căreia îi corespunde o TVA colectată în sumă de ... lei.

La determinarea valorii nerecuperate a energiei electrice de ... lei, organul de inspecție fiscală a luat în considerare valoarea facturilor emise către antreprenori și a facturilor emise către clienții chiriași reprezentand consumul de energie electrică, precum și cota parte de energie electrică din taxa servicii, pentru perioada mai-noiembrie 2014.

Prin contestația formulată, petenta nu este de acord cu măsurile stabilite prin decizia de impunere nr. .../20.07.2015, respectiv cu respingerea la rambursare a TVA în sumă de ... lei, considerand că TVA aferentă costurilor cu energia electrică este integral deductibilă.

În drept, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 137 alin.1 lit.a, art. 138 și art. 140 alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 137

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

(...)

ART. 138 - Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:

a) dacă au fost emise facturi fiscale și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;

c) în situația în care reducerile de preț, prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a), sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, precum și în cazul majorării prețului ulterior livrării sau prestării;

d) contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului; ajustarea este permisă începând cu data de la care se declară falimentul;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

ART. 140 Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse. (...)”

Potrivit prevederilor legale anterior citate, reducerea bazei de impunere se poate face doar în anumite situații, aceste situații fiind enumerate de legiuitor.

Analizand documentele care formează dosarul cauzei, vis-a-vis de susținerile petentei și constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

În anul 2014 facturile de energie electrică, în sumă totală de ... lei, au fost înregistrate de societatea petentă pe cheltuieli cu energia electrică și au fost repartizate pe lucrările efectuate de antreprenori la investiția în curs de execuție și pe clienții care au închiriat spații de birouri/comerciale, în baza contractelor încheiate între părți, fiind emise facturi către aceștia.

În luna aprilie 2015 societatea a stornat parțial consumul de energie electrică facturat către antreprenorul SC A SRL, motivand că a procedat la regularizarea consumului de energie electrica din anul 2014.

Se reține că această operațiune de stornare nu are la baza un document justificativ, respectiv o factură de regularizare emisă de furnizorul de energie electrică, în baza căreia să aibă loc stornarea facturii inițiale și emiterea unei alte facturi, de valoare mai mica. Suma de ... lei reprezintă diferența între valoarea facturată în anul 2014, mai mare, și cea refacturată în aprilie 2015.

Analizând modul de calcul al valorii de energie electrică înregistrată pe locuri de consum, rezultă faptul că nu a fost recuperată prin refacturarea consumului de energie electrică, suma de ... lei, căreia îi corespunde o TVA colectată în sumă de ... lei.

În concluzie, suma de ... lei reprezintă baza de impozitare stabilită conform prevederilor legale mai sus citate, asupra căreia s-a aplicat cota de TVA de 24%, rezultând TVA suplimentar în sumă de ... lei.

Suștinerea petentei prin care consideră netemeinică și nelegală măsura calculării TVA colectată în sumă de ... lei, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât petenta nu poate justifica în ce bază a regularizat valoarea energiei electrice în anul 2015 pentru anul 2014, neexistând din partea furnizorului de energie electrică, un document care să stea la baza acestei regularizări.

Mai mult, se reține că societatea petentă se limitează doar la precizarea că a procedat la regularizarea consumului de energie electrică din anul 2014, fără să înțeleagă să probeze această afirmație cu documente.

Având în vedere situația prezentată și actele normative mai sus citate, motivațiile petentei referitoare la taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, nu au nici o relevanță asupra stării de fapt de natură să modifice măsura aplicată de organul de control asupra situației fiscale a petentei, faptele petentei constituind abateri de la prevederile legale așa cum au fost menționate în prezenta decizie, motiv pentru care taxa pe valoare adăugată colectată suplimentar la control, a fost în mod corect stabilită.

Față de cele prezentate, urmează a se dispune respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../20.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../20.07.2015, care vizează suma de ... lei, reprezentând TVA.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. X/ 24.09.2015 se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../20.07.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către

Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../20.07.2015, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând TVA.

2. Prezenta decizie se comunică la: - SC X SRL;
- A.J.F.P. Timis, cu aplicarea
prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,