

**DECIZIA nr. 629 din 07.10.2016** privind solutionarea  
contestatiei formulată de **ABC SRL**, cu sediul în str. .... sector X, Bucuresti,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ...2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. .... 2016, înregistrată sub nr. .... 2016 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL – CUI ....., formulată prin reprezentant convențional SCA ..... în baza împuternicirii avocațiale nr. .... și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .... 2016.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx ttt/2016, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx uuu/2016 și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de ... 2016, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de **VTS lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

**I.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 4 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SRL pentru perioada 01.04.2014-31.10.2015 în vederea soluționării DNOR nr. ...2015.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx uuu/2016, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx ttt/2016, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de VTS lei, ceea ce a condus la diminuarea TVA solicitată la rambursare cu această sumă și la aprobarea la rambursare a TVA în sumă de ATS lei.

**II.** Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de VTS lei, arătând următoarele:

Actele atacate sunt lovite de nulitate absolută întrucât organele de inspecție fiscală au adus modificări raportului de inspecție fiscală aprobat față de proiectul comunicat subscrisei, fără ca această modificare să reprezinte consecința acceptării punctului său de vedere. Eliminarea unor paragrafe și

argumente din proiectul de raport i-a adus o vătămare prin privarea efectivă a dreptului de apărare în această etapă a procedurii, în condițiile în care nu a fost cunoscut temeiul juridic utilizat în raportul final. Societatea indică paragrafele eliminate din proiectul de raport, înlocuirea ori suplimentarea unor temeuri de drept și introducerea unor argumente noi.

Referitor la neacceptarea dreptului de deducere a TVA în sumă de V1+V2+V3+V6 lei societatea invocă, punctual, următoarele:

În cazul TVA aferentă facturilor de prestări de servicii emise de Pq1 SRL și Pw2 SRL în cuantum de V1 lei societatea arată că este vorba de servicii de consultanță în materia dezvoltării proiectului imobiliar, care puteau fi prestate chiar de asociații societăților prestatoare, cu activitate de specialitate în materie, așa cum se poate constata la o simplă căutare de informații publice, iar constatările organelor fiscale referitoare la lipsa achizițiilor din declarațiile informative 394 sunt nerelevante întrucât aceste declarații nu indică toate achizițiile și nici nu intră în obligația societății de a verifica cu ce resurse înțeleg prestatorii să-și execute obligațiile contractuale. Societatea susține că serviciile erau oportune pentru continuarea proiectului inițial de dezvoltare a unui parc industrial cu 12 module/hale și că faptul generator și exigibilitatea au intervenit la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fiind îndeplinite prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Față de susținerea organelor de inspecție fiscală privind lipsa rapoartelor de activitate societatea consideră că există trei elemente definitorii în probarea realității serviciilor - existența contractului, existența facturii și efectuarea plății -, iar art. 11 alin. (1) din Codul fiscal este invocat fără motivarea concluziilor organelor fiscale potrivit cărora operațiunea nu ar fi reală în funcție de criteriile de recunoaștere a tranzacțiilor artificiale.

Societatea susține că prestarea de servicii constă, în esență, în faptul de a se afla în permanență la dispoziția clientului pentru a-i furniza servicii de consultanță și care este remunerată prin plata periodică a unor sume forfetare, caz în care dreptul de deducere trebuie acordat în temeiul principiului neutralității TVA și a jurisprudenței europene din cauzele C-463/14 Asparuhovo, cauza 373/2012 a CJUE privind întrebările preliminare din cauzele C-80/11 și C-142/11 și hotărârea Ecotrade.

Referitor la TVA în sumă de V2 lei aferentă facturilor emise de Pk3 SRL societatea arată că din contractul încheiat cu acest prestator a fost achitată doar tranșa de 30% la încheierea contractului, nefiind parcurse următoarele etape ale acestuia. Obiectul contractului presupune obținerea autorizației definitive ISU, iar în prezent societatea se află în faza în care a obținut avizele ISU. Faptul că ulterior încheierii contractului de prestări de servicii, fazele contractului nu au putut fi executate până la finalizarea acestora din culpa autorităților statului, care nu au finalizat procedura de emitere a autorizațiilor definitive, nu poate avea vreun efect asupra caracterului deductibil al TVA deja plătită la data încheierii contractului, aspect asupra căruia organele fiscale nu prezintă niciun contraargument.

În privința TVA în sumă de V3 lei din facturile emise de societatea Pj4 SRL, societatea arată că are încheiate mai multe contracte pentru servicii întreținere spații comune – contract nr. 01/01.07.2015, servicii de intermediere în

domeniul imobiliar în scopul închirierii halei industriale 06 – contract nr. 02/14.03.2014, servicii de administrare a halei 06 – contract nr. 01/14.03.2014, servicii de management financiar – contractul nr. 02/2012, servicii de administrare a parcului industrial – contractul nr. 11/30.11.2012 și servicii de proiect management pentru lucrari la halele industriale 05 și 06 – contractul nr. 04/14.03.2014.

Societatea arată că nu are personal angajat pentru a efectua administrarea și mentenanța parcului industrial și a propriei hale, iar prestatoarea a desfășurat servicii de administrare financiară, administrare parc industrial și administrare hală, cu caracter de repetabilitate, nefiind necesară întocmirea de rapoarte de administrare lunară, așa cum au solicitat organele fiscale. Prin însuși plata facturilor beneficiarul acceptă serviciile prestate, iar prin specificul lor acestea nu sunt supuse recepționării, cum este cazul serviciilor de construcții-montaj pentru a fi incidente prevederile art. 134<sup>1</sup> alin. (1) și alin. (4) și art. 134<sup>2</sup> alin. (1) din Codul fiscal. Facturile îndeplinesc condițiile de formă și de fond, au fost înregistrate în contabilitatea furnizorului și cumpărătorului, iar scopul economic al achiziționării serviciilor este realizarea obiectului de activitate înscris în actul constitutiv.

În speță, organele de inspecție fiscală puteau constata, în timpul inspecției fiscale, că se poate identifica prestarea acestor servicii având în vedere că reprezentantul legal al subscrisei este domnul DL.H, care este administratorul societății prestatoare și care este persoana care a purtat discuții și a răspuns solicitărilor inspecției, iar în nota explicativă s-a arătat de ce a fost necesară încheierea contractului de intermediere și cu societatea Py5 SRL și care au fost obligațiile fiecărei părți.

În ambele situații anterior prezentate se invocă pentru acordarea dreptului de deducere principiul neutralității TVA și jurisprudența europeană din cauzele C-463/14 Asparuhovo, cauza 373/2012 a CJUE privind întrebările preliminare din cauzele C-80/11 și C-142/11 și hotărârea Ecotrade.

Referitor la deducerea în luna aprilie 2014 a TVA în sumă de V6 lei aferentă facturii nr. fct1/24.03.2014 emisă de societatea Pq1 SRL societatea invocă art. 6 din contractul de închiriere încheiat la data de 14 martie 2014, în temeiul căruia suma plătită nu are caracteristica unei veritabile garanții în sensul prevederilor art. 126 din Codul fiscal, ci a unui avans plătit de chiriaș la momentul încheierii contractului, ceea ce implică aplicarea TVA. În plus, nu s-a solicitat blocarea sumei în alt cont bancar decât cel curent al proprietarului și nici nu s-a prevăzut o astfel de obligație în contractul de închiriere. Potrivit principiului neutralității TVA aceasta nu trebuie să reprezinte un cost pentru afacere și nu trebuie limitat potrivit jurisprudenței din cauza Jeunehomme, C-174/08 NCC Construction Danmark A/S, cauza 373/2012 a CJUE privind întrebările preliminare din cauzele C-80/11 și C-142/11 și hotărârea Ecotrade.

În privința colectării suplimentare a TVA în sumă de T1 lei societatea arată că în parcul industrial există trei tipuri de construcții asupra cărora s-au efectuat lucrări ori s-au prestat construcții, și anume: construcția aflată în proprietatea subscrisei, construcțiile speciale care reprezintă părțile comune ale infrastructurii parcului și pentru care societatea și-a asumat, prin contractele de vânzare, păstrarea lor în bună folosință și construcțiile aflate în proprietatea altor agenți economici, dar care folosesc și au acces la părțile comune ale parcului.

Societatea invocă faptul că organele fiscale au concluzionat eronat că este vorba de servicii puse la dispoziția celorlalți proprietari și chiriașilor cu titlu gratuit, prin nerefacturarea lor și arată, punctual, următoarele:

În cazul avizelor ISU pentru beneficiarii Nq1 SRL, Nw2 SRL și Nk3 SRL, facturate de societatea Pk3 SRL, acestea reprezentau obligația legală a proprietarului imobilului conform legislației în materie și nu puteau fi imputate chiriașilor decât în măsura în care exista o înțelegere a părților în acest sens, iar prin adresa înregistrată la organul fiscal în data de 13.04.2016 a fost explicat modul cum au fost recuperate, prin refacturare, cheltuielile efectuate în numele proprietarilor din parcul industrial. Trimiterea organelor de inspecție fiscală la prevederile art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal este greșită, având în vedere că societatea desfășoară activități de închiriere bunuri imobile și era obligația proprietarului să asigure folosința liniștită și utilă a spațiilor închiriate.

Pentru TVA colectată în sumă de T3 lei aferentă facturilor emise de Nj4 SRL reprezentând lucrări instalație gaze, societatea susține că aprecierea organelor fiscale este greșită întrucât nu s-a tăgăduit realitatea lucrărilor, existând acte care probează existența lucrărilor, iar acestea au fost efectuate asupra imobilelor ce fac parte din patrimoniul de afecțiune al societății, justificând pe deplin caracterul deductibil al TVA aplicabilă facturilor emise pentru plata lucrărilor.

În ceea ce privește executate în temeiul contractului nr. 02/14.03.2014 de Pq1 SRL, constatarea este vădit lipsită de temei legal întrucât orice cheltuială efectuată pentru desfășurarea activității societății este purtătoare de TVA ce are caracter deductibil, iar în speță lucrarea de amenajare hale vizează tocmai bunurile din patrimoniu ce sunt destinate desfășurării activității societății. Lucrările nu s-au efectuat pentru desfășurarea activității chiriașului și nu au caracter de donație către chiriaș, ci au fost efectuate asupra bunurilor din patrimoniu, iar executarea lor după încheierea contractului de închiriere a asigurat folosința utilă a spațiului pentru chiriaș. De asemenea, s-a reținut greșit că nu a fost indicat locul executării contractelor, din facturi și anexe la contract reieșind numărul halelor, iar prin adresa depusă în data de 13.04.2016 s-au indicat chiriașii halelor, numerotarea actuală, numerotarea inițială și proprietarii imobilelor.

Și lucrările de instalații alimentare cu apă și înlocuire pompă efectuate de Ny5 SRL au fost efectuate pentru ca bunurile imobiliare să poată fi utilizate conform destinației, iar persoana indicată în actele de recepție este mandatată de societatea Pj4 SRL, care are atribuții de administrare a parcului industrial.

În privința TVA aferentă facturilor emise de Ns6 SRL reprezentând lucrări de consultanță instalații electrice halele 5 și 6, raționamentul este greșit întrucât din facturi reiese locul executării lucrării, iar realitatea acesteia nu este tăgăduită, invocându-se și motivele din precedent referitoare la deducerea TVA.

Același raționament se aplică și cazul lucrărilor executate de Nz7 SRL, iar pentru faptul că unele lucrări s-au efectuat, la cererea chiriașului Nq1 SRL care a dorit închirierea a două hale, și asupra halei aflate în proprietatea Pq1 SRL, subscrisa a procedat la refacturarea lor către proprietarul halei. Pentru

lucrările efectuate asupra halei aflate în proprietatea subscrisei, numai lucrările constând în investiții specifice activității acestui chiriaș au fost refacturate, iar lucrările pentru îmbunătățirea spațiului, care vor fi valorificate în viitor, au fost apreciate ca fiind efectuate pentru desfășurarea activității și calificate ca purtătoare de TVA deductibil.

Referitor la TVA în sumă de T7 lei achitate de subscrisă societății chiriașe Nk3 SRL pentru lucrări de refacere a pardoselii, societatea consideră că din succesiunea documentației reiese că deteriorarea pardoselii s-a datorat unor vicii ascunse și s-a convenit cu cumpărătoarea imobilului Pw2 SRL ca societatea, în calitate de vânzător, să încheie un contract direct cu chiriașul, care a efectuat lucrările de reparații direct pe cheltuiala societății vânzătoare, care răspunde de viciile ascunse. Întrucât valoarea părții de imobil ce prezenta viciul ascuns a făcut parte din prețul vânzării imobilului, preț încasat în desfășurarea activității economice a subscrisei, societatea apreciază că TVA aferentă facturii emise de Nk3 SRL este deductibilă.

În cazul lucrărilor facturate de societatea Ng8 SRL având ca obiect repararea și aducerea la parametri solicitați a grupului de pompe pentru stingerea incendiilor, subscrisa apreciază că în mod greșit nu s-a reținut caracterul deductibil al TVA întrucât lucrările pentru obținerea avizelor contra incendiilor sunt în sarcina proprietarului imobilului. Societatea și-a asumat obligația, prin contractele de vânzare a anumitor hale din cadrul parcului industrial, de a executa activitatea de mentenanță și de administrare a părților comune din întregul parc industrial și, deși organele de inspecție fiscală aveau la dispoziție documentele din care rezultă justetea deducerii TVA, acestea au apreciat eronat că TVA aplicabil asupra acestor operațiuni realizate în exercitarea activității ar fi, în realitate, nedeductibile.

În probațiune, societatea arată că înțelege să uzeze de proba cu înscrisuri și anexează delegația avocațială, decizia de impunere, raportul de inspecție fiscală și adresa de comunicare, solicitând și efectuarea unei cercetări la fața locului.

Societatea ABC SRL prin reprezentant convențional și-a susținut oral contestația în data de .....2016, prilej cu care a prezentat și note scrise cu privire la contestație, la care a atașat jurisprudență internă și europeană, fără să depună înscrisuri proprii în susținerea contestației.

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

### **3.1. Referitor la nulitatea absolută a deciziei de impunere**

*Cauza supusă soluționării este dacă unele modificări aduse în conținutul raportului de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere față de proiectul de raport comunicat societății înaintea discuției finale pot atrage nulitatea absolută a actelor emise în urma inspecției fiscale pe motivul nerespectării dreptului la apărare, în condițiile în care vătămarea societății în această privință nu este absolută de vreme ce consecințele fiscale ale*

*constatărilor din cuprinsul raportului nu au fost modificate față de proiect, iar dreptul la apărare a fost valorificat de către societate prin punctul de vedere exprimat cu prilejul discuției finale și prin intermediul contestației fiscale.*

**În fapt**, în urma inspecției fiscale realizate la ABC SRL în baza avizului de inspecție fiscală nr. ....2016 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector ... a Finanțelor Publice au încheiat raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx uuu/2016 în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. F-Sx ttt/2016.

La capit. VI din raport este prezentat pe larg punctul de vedere al societății față de concluziile reieșite în urma inspecției fiscale și reținerile organelor fiscale vis-a-vis de acest punct de vedere.

Prin contestația formulată societatea invocă nulitatea absolută întrucât organele de inspecție fiscală au adus modificări raportului de inspecție fiscală aprobat față de proiectul raportului comunicat în prealabil.

**În drept**, potrivit art. 49, art. 130 și art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**”Art. 49. - (1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:**

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

**c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.**

**(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu.** În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

**(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile.** Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător”.

**”Art. 130. - (1) Contribuabilul/plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.**

**(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.** În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

**(3) Contribuabilul/plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.**

(4) **Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală** cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) **Contribuabilul/plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.** În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

”Art. 131. - (1) **Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală,** în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factual și legal și consecințele lor fiscale.

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.** În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor”.

În speță, se reține faptul că societatea ABC SRL reclamă eliminarea sau modificarea unor paragrafe ori temeuri de drept în raportul de inspecție fiscală față de proiectul de raport primit înainte de discuția finală, spre exemplu eliminarea paragrafelor 5,6 și 7 din pg. 13 a proiectului, înlocuirea art. 129 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal cu art. 129 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, adăugarea unor paragrafe cu argumente suplimentare în legătură cu o garanție ș.a.

Însă, toate aceste aspecte reclamate, nedocumentate de societate și nerecunoscute în scris de organele de inspecție fiscală nu sunt de natură să atragă nulitatea absolută a actelor emise în urma inspecției fiscale (raport și decizie de impunere), **asa cum fără niciun temei susține societatea contestatoare.** dovadă fiind chiar lipsa invocării vreunei dispoziții legale în acest sens.

Astfel, potrivit doctrinei juridice **sanctiunea nulității absolute nu poate interveni decât atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță,** vătămarea contribuabilului fiind prezumată, fără a fi necesară dovedirea acesteia și putând fi constatată și din oficiu, fără chiar a fi invocată de contribuabil, cum este cazul situațiilor prevăzute expres la lit. a)-c) ale art. 49 alin. (1) din Codul de procedură fiscală. Este evident că aspectele reclamate nu implică nicidecum nici încălcarea prevederilor legale referitoare la competență, nici lipsa unuia din elementele indicate cu caracter obligatoriu din conținutul unui act administrativ fiscal și nici afectarea actului de o gravă și evidentă eroare ce ar fi condus la neemiterea actului administrativ fiscal, pentru a fi vorba de o nulitate absolută.

Cât privește faptul că raportul de inspecție fiscală conține unele modificări față de proiectul transmis înainte de discuția finală, se reține că o asemenea împrejurare nu atrage nici măcar anulabilitatea actului (nulitate relativă) în condițiile prevăzute de art. 49 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, având în vedere că societatea nu a indicat o dispoziție legală anume care să

reglementeze în mod expres identitatea de conținut a "proiectului" de raport cu raportul propriu-zis.

Dimpotrivă, **nefiind instituită o sancțiune anume**, inspecțiile fiscale finalizate în aceste condiții pot fi lovite de nulitate condiționată, astfel că actele emise în urma unor asemenea inspecții **sunt anulabile numai în măsura îndeplinirii condițiilor legale pentru incidența sancțiunii nulității condiționate**, și anume: **nerespectarea cerințelor legale ale unui act de procedură, existența unei vătămări determinate de nerespectarea condițiilor legale ale actului de procedură și vătămarea să nu poată fi înlăturată decât prin desființarea actului de procedură**. Cele trei condiții trebuie întrunite **cumulativ** pentru incidența sancțiunii nulității condiționate, lipsa uneia neputând fi complinită prin prezența celorlalte.

În raport de încălcarea ("vătămarea") dreptului de apărare efectivă invocată prin contestație, din exemplificarea modificărilor aduse proiectului de raport, așa cum sunt ele prezentate în contestație reiese că acestea au avut ca obiect doar suplimentarea unor argumentări ale organelor de inspecție fiscală ori trimiterea la temeiul de drept cel mai adecvat situației (legat de servicii, nu de bunuri), fără să schimbe cu nimic fondul problemei, respectiv tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală operațiunilor realizate de societate.

Că este așa rezultă chiar din **punctul de vedere al societății exprimat pe baza proiectului de raport, pe larg prezentat** la capit. VI "Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul" din raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx uuu/2016 (de la pg. 30 la pg. 36) **prin care societatea a combătut, punct cu punct, fiecare constatare a organelor de inspecție fiscală**. Or, **din simpla lectură a acestui punct de vedere reiese că acesta este adecvat tratamentului fiscal aplicat de organele de inspecție fiscală la capitolele anterioare ale raportului de inspecție fiscală finalizat**, de unde reiese că modificările aduse proiectului inițial nu au împiedicat societatea să-și exercite dreptul la o apărare efectivă chiar în etapa procedurii "discuția finală cu contribuabilul".

Un aspect edificator este și faptul că argumentele aduse prin contestația formulată sunt în cea mai mare măsură identice ori similare cu cele invocate în punctul de vedere înaintat pe baza proiectului de raport, de unde reiese că pretinsa încălcare a dreptului la apărare nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Ca atare, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

### **3.2. Referitor la TVA în sumă de V1 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru servicii de consultanță în domeniul imobiliar, în condițiile în care nu a prezentat niciun document care să facă dovada prestării efective a serviciilor, iar clauzele contractuale nu sunt de natură să contureze existența unui contract de tip abonament, în temeiul căruia societatea ar fi achitată contrapartida convenită independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate.*



**În fapt**, conform raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx uuu/2016 organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă V1 lei din facturile emise de prestatorii Pq1 SRL (factura nr. 25/31.12.2014 – V1<sub>1</sub> lei) și Pw2 SRL (facturile nr. 25/31.12.2014 – V1<sub>2</sub> lei și nr. 14/01.10.2015 – V1<sub>3</sub> lei).

În legătură cu TVA nedeductibilă în sumă de V1 lei, constatările privesc următoarele aspecte factuale:

- cu Pq1 SRL a fost încheiat contractul de prestări servicii de inginerie și consultanță nr. 1/14/30.09.2014 având ca obiect servicii de consultanță în vederea dezvoltării unei strategii eficiente și sustenabile pentru managementul calității în construcții pentru extinderea și dezvoltarea proiectului imobiliar, iar cu Pw2 SRL a fost încheiat contractul de prestări servicii dezvoltare imobiliară nr. 1401/03.10.2014 având ca obiect servicii de consultanță necesare extinderii și dezvoltării proiectului imobiliar;

- prețul serviciilor ori valoarea contractelor nu sunt precizate în contracte;  
- prezentarea serviciilor în contracte este la modul general, nu sunt stabilite date referitoare la termenele de execuție, perioada la care se analizează rezultatul prestării și alte elemente care ar permite justa evaluare a serviciilor;

- facturile nu au înscris elemente care să individualizeze serviciile prestate;  
- nu s-au prezentat rapoarte de activitate, situații de lucrări ori alte documente, din care să reiasă informații privind activitățile desfășurate persoana desemnată să presteze serviciile, data, durata, tarife, rezultate, recomandări, locul operațiunilor etc.;

- prin adresa înregistrată la organul fiscal în data de 28.03.2016 societatea a precizat că "atât contractul, cât și facturile emise în baza acestuia nu întrunesc condițiile prevăzute de legislația în vigoare pentru întocmirea de situații de lucrări/rapoarte de activitate. Pentru serviciile de asistență, respectiv consultanță, nu există nicio procedură de recepționare a acestor tipuri de servicii sau alte dispoziții legale. Contractele nu indică niciun rezultat concret de atins referitor la obiect, durată de execuție și mai ales recepție";

- cele două societăți nu au avut niciun salariat în anii 2014 și 2015 și nici nu au declarat achiziții de servicii de la vreun prestator în perioada analizată, astfel că nu dispuneau de resursele necesare prestării serviciilor.

**În drept**, potrivit art. 134<sup>1</sup>, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada analizată:

„Art. 134<sup>1</sup>. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță**, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari**”.

”Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

**a) operațiuni taxabile;**”.

”Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”.

”Art. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>^</sup>1 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”.

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.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 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 indeplinite 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.

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația

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

*Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: intrarile reprezinta achizitii de bunuri si servicii 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 si in folosul operatiunii taxabile respective.***

*Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, **simplic prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.***

De asemenea, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplic achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În speță, societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de V1 lei dintr-un număr de 3 facturi emise de Pq1 SRL și Pw2 SRL pentru prestări de servicii de consultanță în domeniul imobiliar, exclusiv pe baza facturilor și a contractelor, fără să prezinte ori să invoce vreo dovadă a prestării efective a serviciilor.

Nici cu prilejul formulării contestației societatea nu a înțeles să justifice **prestarea efectivă a serviciilor**, invocând argumente care nu schimbă cu nimic constatările organelor de inspecție fiscală și care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei pentru considerentele ce succed.

Astfel, în primul rând se reține că organele de inspecție fiscală **nu au pus în discuție faptul că serviciile de consultanță erau oportune** pentru continuarea proiectului imobiliar inițial de dezvoltare a parcului industrial cu 12 module/hale **ori că nu ar fi avut legătură cu operațiunile taxabile** ale contestatoarei, constatările acestora vizând exclusiv justificarea prestării efective a serviciilor. Organele de inspecție fiscală nu au pus în discuție nici calitatea de document justificativ a facturilor și nici nu au făcut constatări privind corecta ori incorecta ținere a contabilității, ci **au verificat deducerea TVA din facturile emise de cele două societăți în temeiul jurisprudenței comunitare** care recunoaște statelor membre prin autoritățile fiscale competente dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea deducerii, inclusiv efectivitatea prestării serviciilor pentru care s-au emis și există facturi întrucât numai serviciile efective pot fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

În al doilea rând, contrar afirmațiilor contestatoarei, cele trei elemente invocate pentru justificarea deducerii – existența contractului, existența facturii și efectuarea plății – **nu pot fi considerate ca fiind definatorii în probarea realității serviciilor** întrucât, dacă ar fi așa, simpla înregistrare în contabilitate a unei operațiuni pe bază de documente care îndeplinesc, formal, condițiile pentru a fi tratate drept documente justificative ar fi suficientă pentru transformarea unei operațiuni care nu a avut loc efectiv într-o operațiune reală.

Dimpotrivă, realitatea prestării serviciilor se dovedește, de la caz la caz, în funcție de natura serviciilor contractate, conținutul clauzelor contractuale convenite, documentația rezultată în urma prestării serviciilor, corespondența comercială aferentă derulării contractelor etc.

Or, **din elementele pretins definatorii în dovedirea realității serviciilor nu rezultă că serviciile de consultanță au fost prestate efectiv, constatările organelor de inspecție fiscală conturând suficient această stare de fapt**, având în vedere că:

- **obiectul contractelor a fost convenit la modul general**, respectiv servicii de consultanță în vederea dezvoltării unei strategii eficiente și sustenabile pentru managementul calității în construcții pentru extinderea și dezvoltarea proiectului imobiliar și servicii de consultanță necesare extinderii și dezvoltării proiectului imobiliar, **fără nicio detaliere din care să reiasă:**

a) elementele definatorii ale strategiei ce trebuia livrată de prestatorul Pq1 SRL: precizarea scopului, specificat sub formă de misiune și obiective, perioada vizată, sfera de cuprindere, conținutul strategiei ce ar fi trebuit urmată de societate pentru managementul calității în construcții, abordarea în raport cu mediul exterior, atributele pentru a o considera eficientă și sustenabilă etc.;

b) conținutul consultanței ce trebuia oferită de prestatorul Pw2 SRL;

- **nu există prevederi contractuale referitoare la modalitatea efectivă de prestare a serviciilor și de punere a lor la dispoziția beneficiarului** (sub formă de ghiduri, studii, rapoarte, sfaturi trimise prin email ori telefonic etc.);
- **nu există prevederi contractuale referitoare la termene de realizare a prestațiilor**, de predare a lucrărilor etc.;
- **prețul serviciilor ori valoarea contractelor nu sunt precizate în contracte.**

Totodată, conform art. 134<sup>1</sup> alin. (7) din Codul fiscal, în cazul serviciilor de consultanță, prestarea se consideră efectuată 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**, contrar susținerilor contestatoarei care a înțeles că invoce art. 64 alin. (1) din Directiva TVA, deși articolul respectiv se referă la "decontări sau plăți succesive", **contestatoarea omițând cu desăvârșire faptul că în cazul celor două contracte – unul încheiat în data de 30.09.2014, celălalt în data de 03.10.2014 – nici nu poate fi vorba de "decontări sau plăți succesive"**. Or, conform dicționarului explicativ al limbii române, adjectivul "succesiv" înseamnă "*care urmează unul după altul fără întrerupere sau la intervale scurte și regulate*", ceea ce nici nu poate fi vorba în speță de vreme ce în cazul primului contract s-a emis o singură factură în data de 31.12.2014, iar în cazul celui de-al doilea contract s-au emis două facturi, una în 31.12.2014 și celalaltă peste 9 luni, în data de 01.10.2015.

În privința constatărilor organelor de inspecție fiscală referitoare la lipsa resurselor celor două societăți pentru prestarea serviciilor – lipsă angajați, lipsă achiziții de pe plan intern – se reține că acestea doar circumstanțiază și vin în sprijinul celorlalte constatări. De altfel, și contraargumentul contestatoarei în sensul că serviciile puteau fi prestate chiar de asociații spanioli ai societăților prestatoare, cu activitate de specialitate în materie, așa cum se poate constata la o simplă căutare de informații publice nu este însoțit de vreo dovadă în acest sens, motiv pentru care nici nu poate fi considerat ca înlăturând în vreun fel constatarea organelor fiscale în această privință.

Referitor la criteriile de recunoaștere a tranzacțiilor artificiale, invocate în susținerea contestației, se reține că **societatea nu explică cum pot fi considerate cele două tranzacții ca nefiind derulate** "într-o manieră care în mod normal nu ar fi utilizată în cadrul unor practici comerciale considerate rezonabile", **în condițiile în care prin contracte nu se detaliază în ce anume concret, efectiv, constau serviciile și nici nu se prevede documentația pentru justificarea lor și nici în virtutea cărei "practici comerciale considerate rezonabile" un beneficiar s-ar angaja contractual să achiziționeze servicii fără o minimă stabilire a prețului/tarifului serviciilor ori a valorii globale a unui contract ce "nu indică niciun rezultat concret de atins referitor la obiect, durată de execuție și mai ales recepție"** (conform propriilor afirmații ale contestatoarei).

În sfârșit, referitor la jurisprudența din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD și pretinsul caracter de contract tip abonament al celor două contracte se rețin următoarele:

Prin hotărârea pronunțată în această cauză instanța europeană a hotărât că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde și contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului, iar faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

Pentru a pronunța această hotărâre instanța a reținut la situația de fapt (pct. 16-18) că societatea bulgară în cauză încheiase contracte de tip abonament pentru servicii de consultanță, în cadrul cărora prestatorii se obligaseră, între altele, **să se afle la dispoziția beneficiarului** pentru consultanță, reuniuni și angajamente în fiecare zi lucrătoare între orele 9-18 și, dacă este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminică și de sărbători legale și să nu încheie contracte similare cu terți care au interese contrare sau sunt în concurență directă cu beneficiarul. Drept contrapartidă, beneficiarul s-a obligat la plata unei remunerații săptămânale, plătită în fiecare zi de luni a săptămânii care urmează celei pentru care este datorată remunerația (pct. 19 din hotărâre). În urma controlului fiscal s-a stabilit că prestatorii dispuneau de un personal suficient de calificat pentru executarea serviciilor convenite (pct. 20) și că părțile nu au intenționat justificarea serviciilor în mod formal, pe bază de documente, comanda și furnizarea serviciilor menționate, sarcinile și problemele curente fiind examinate în cadrul reuniunilor, prin telefon sau e-mail (pct. 21).

Instanța europeană a statuat că, *în cazul unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cel în discuție în litigiul principal, a cărui existență efectivă revine însă instanței naționale să o verifice, în cadrul căruia clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate* în perioada la care se raportează această remunerație nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar (pct. 38 și pct. 40 din hotărâre).

Or, situația de fapt ce face obiectul contestației analizate prin prezenta **nu prezintă elemente similare cu situația de fapt** ce a condus la pronunțarea hotărârii în cauza C-463/14, cele două contracte nr. 1/14/30.09.2014 și nr. 1401/03.10.2014 **neavând nici pe departe caracterul unui contract de tip abonament** în condițiile în care societatea nu a invocat în susținere că cele două contracte conțin clauze privind:

- **obligația prestatorilor de a se afla la dispoziția beneficiarului pentru a oferi consultanță ori de câte ori este necesar, întâlnirile fiind stabilite de comun acord între părți, în cadrul unei anumite perioade contractuale;**

- **stabilirea condițiilor concrete în care consultanța urma a fi acordată: date, perioade, interval orar, personal disponibil, modalitatea de acordare – telefonic, fax, email;**

- **stabilirea unei remunerații forfetare anume pe o unitate de timp, adică plătită prin simplul fapt al curgerii timpului, independent de apelarea sau nu la o consultanță efectivă din partea beneficiarului, astfel încât determinarea contraprestației facturabile să poate fi evaluabilă;**
- **stabilirea persoanelor implicate în acordarea consultanței etc.**

Dimpotrivă, din expunerea clauzelor contractuale de către organele de inspecție fiscale, necontrazisă de societatea contestatoare rezultă cu evidență faptul că nici nu poate fi vorba de un contract de tip abonament câtă vreme nu este stabilită nicio remunerație (cu atât mai mult, o remunerație forfetară) ce ar fi trebuit să fie achitată prestatorilor cu titlu de contrapartidă în schimbul serviciilor constând în punerea la dispoziție în favoarea societății contestatoare în calitate de client.

Ca atare, simpla calificare a contractelor drept "consultanță" nu înseamnă că societatea a achiziționat servicii de "tip abonament" și că acestor contracte le este aplicabilă jurisprudența din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, în condițiile în care din analiza acestora reiese o altă situație de fapt decât cea pretins invocată în susținerea contestației. De asemenea, în privința jurisprudenței europene din cauza 373/2012 a CJUE privind întrebările preliminare din cauzele C-80/11 și C-142/11 și hotărârea Ecotrade se reține că simpla ei invocare nu este suficientă pentru deducerea TVA, în condițiile în care situația de fapt rezultată în urma constatărilor inspecției fiscale nu este similară cu situațiile ce au condus la jurisprudența invocată.

În consecință, în raport de cele anterior reținute, contestația societății cu privire la deductibilitatea TVA în sumă de V1 lei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

### **3.3. Referitor la TVA în sumă de V2+V3 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru achiziția serviciilor constând în întocmirea documentației pentru aviz PSI, gestionarea parcului industrial, management financiar, gestionarea folosinței halei industriale, întreținere spații comune, intermediere imobiliară și proiect management în raport de constatările organelor de inspecție fiscală și de documentația existentă în dosarul contestației.*

**În fapt,** organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de V2+V3 lei reprezentând taxa aferentă achizițiilor de servicii de la următorii prestatori:

- Pk3 SRL pentru TVA în sumă de V2 lei (factura nr. 48/04.12.2014 și factura nr. 15/15.07.2015) din facturile emise în baza contractului nr. 15/03.12.2014 pe motiv că societatea nu a prezentat rapoarte de activitate/situații de lucrări detaliate constând în execuția lucrărilor (faza I – documentație DTAC, obținere avize, obținere autorizație de construire; faza II – urmărire de șantier și faza III – aviz PSI hala 1), documentație ce trebuie predată până la data de 25.03.2015 conform contractului;

- Pj4 SRL pentru TVA în sumă de V3 lei (dintr-un număr de 43 de facturi din perioada 01.04.2014-31.10.2015 – anexa nr. 9 la RIF) din facturile emise în baza contractelor nr. 11/30.11.2012 – servicii de gestionare a parcului industrial

PK\_ABC, nr. 02/2012 – servicii de management financiar, nr. 01/14.03.2014 – servicii de gestionare a folosinței halei industriale nr. 06 din parcul industrial, nr. 02/14.03.2014 – servicii de intermediere în domeniul imobiliar în scopul închirierii imobilului 06, nr. 04/14.03.2014 – servicii de proiect management pentru lucrările la halele industriale 05 și 06 tip depozit și birouri și nr. 01/01.07.2015 – servicii de întreținere spații comune în parcul industrial PK\_ABC. Motivația neadmiterii la deducere este dată de faptul că societatea nu a prezentat rapoarte de activitate/situații de lucrări detaliate cu privire la serviciile facturate în temeiul acestor contracte, iar în urma solicitării organelor de inspecție fiscală, societatea a prezentat în data de 13.04.2016 rapoarte de activitate, dar acestea nu au fost întocmite lunar, așa cum erau emise facturile, ci un singur raport pentru întreaga perioadă și pentru fiecare contract în parte, rapoarte ce nu conțin date certe, ci reiau la modul general capitolul "obligațiile prestatorului" din contractele încheiate.

Prin contestația formulată societatea susține, în esență, că în cazul contractului încheiat cu Pk3 SRL a fost achitat doar o tranșă și a obținut doar avizele ISU, celelalte faze ale contractului nefiind parcurse din motive care nu-i sunt imputabile, iar în cazul contractelor încheiate cu Pj4 SRL serviciile au caracter de repetabilitate, nefiind necesară întocmirea de rapoarte de administrare lunară, dovada prestării serviciilor fiind însuși faptul că administratorul societății prestatoare este cel care a reprezentat-o pe timpul inspecției fiscale.

**În drept**, potrivit art. 134<sup>1</sup>, art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada analizată:

„Art. 134<sup>1</sup>. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță**, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari**”.

”Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

**a) operațiuni taxabile;**”.

”Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori 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**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”.



Totodată, se rețin ca aplicabile și toate considerațiile de la pct. 3.2 din prezenta decizie referitoare la necesitatea dovedirii prestării serviciilor.

În speță, referitor la serviciile facturate de Pk3 SRL, se reține că societatea susține în punctul de vedere prezentat cu ocazia discuției finale că din contractul încheiat cu acest prestator nu a fost achitat decât avansul de 30%, nefiind parcurse următoarele etape ale contractului. Obiectul contractului presupune obținerea autorizației definitive ISU, iar în prezent societatea se află în faza în care a obținut avizele ISU, parcurgerea celorlalte etape depinzând de emiterea autorizației de construire de către autorități. Operațiunea economică este reală, plata a fost realizată în temeiul unui contract valid, iar singura problemă supusă analizei este oportunitatea atragerii răspunderii contractuale a partenerului economic, ceea ce nu constituie obiectul inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală precizează că nici până la data realizării inspecției fiscale societatea nu a prezentat niciun document obținut, respectiv cele care sunt prevăzute la faza I din contract, nu a prezentat niciun raport de activitate și nici acte adiționale încheiate cu prestatorul pentru prelungirea termenului contractual, motiv pentru care au considerat că serviciul nu a fost efectuat.

Referitor la serviciile facturate de Pj4 SRL societatea susține că este normal ca raportul de activitate să aibe același obiect pentru întreaga perioadă în care au fost prestate, nefiind justificată încheierea unui raport pentru fiecare lună în parte, serviciile, cu foarte mici diferențe, fiind aceleași în fiecare lună, iar serviciile au fost în mod efectiv prestate și necontestate de beneficiar.

Organele de inspecție fiscală consideră că facturile prezentate trebuie susținute cu alte acte doveditoare privind realitatea operațiunilor, nefiind relevant faptul că facturile au fost înregistrate în contabilitatea prestatorului, iar în cazul serviciilor de intermediere financiară au constatat faptul că societatea a mai dedus TVA în luna aprilie 2014 pentru aceleași servicii de intermediere închiriere hala 06 prestate de Py5 SRL.

Cu adresa nr. adr\_x/2016 organul de soluționare a contestației a solicitat organelor de inspecție fiscală transmiterea contractului nr. 15/03.12.2014 încheiat cu Pk3 SRL, contractului de servicii de întreținere nr. 01/01.07.2015 încheiat cu Pj4 SRL, contractului de prestări servicii management nr. 02/2012 încheiat cu Pj4 SRL (pag. care conțin art. 3-5 din contract) și a oricăror alte documente de natură să contribuie la soluționarea cauzei.

Prin adresa de răspuns înregistrată sub nr. adr\_y/2016 organele de inspecție fiscală a comunicat că nu poate pune la dispoziție aceste contracte întrucât acestea au fost verificate, dar nu au fost ridicate în perioada inspecției fiscale și nu constituie anexe la raport.

Se reține că potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 113. - (1) **Inspecția fiscală** reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, **verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente**, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, **organul de inspecție fiscală procedează la:**

[...] c) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**

d) **verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;**

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...].”

Conform prevederilor art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 131. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se *prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate**, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) *La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte”.*

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ ”Contribuabilul/plătitorul **are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale.** Acesta este obligat să dea informații, **să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele**, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.

De asemenea, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 7. - (3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate **circumstanțele edificatoare** fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege”.

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală*, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Astfel, în raport de constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei și documentația disponibilă la doarul cauzei se rețin următoarele:

În privința serviciilor de intermediere închiriere hală, din documentația existentă la dosar reiese că societatea și-a dedus TVA în sumă de V4 lei din factura nr. 126/28.10.2014 emisă de Pj4 SRL în baza contractului de prestări servicii nr. 02/**14.03.2014**, intrat în vigoare la data semnării și prin care prestatoarea s-a obligat să presteze în favoarea societății servicii de intermediere în domeniul imobiliar în scopul închirierii imobilului 06 aflat în proprietatea societății. Prin nota explicativă 01 societatea susține că Pj4 SRL a efectuat următoarele activități: a primit ca sarcină să se ocupe de închirierea halelor 226G (anterior cu numărul 06) și 226F (anterior cu numărul 05) în anumite condiții; s-a ocupat de pregătirea informațiilor necesare pentru respectivele hale și prezentarea acestora diferitelor firme imobiliare, printre care și firma Py5 SRL; s-a ocupat de toți clienții interesați, efectuând vizite la fața locului și negocieri anterioare care nu au fost duse la bun sfârșit, una din aceste vizite fiind realizată de un client trimis de Py5 SRL; a negociat toate clauzele contractuale și a întocmit contractul de închiriere pentru ambele hale; s-a ocupat de informarea proprietarilor firmelor care dețin cele două hale, generând cheltuieli importante de transport, comunicare și timp prestat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a mai dedus TVA în sumă de AO lei tot pentru serviciile de intermediere închiriere imobil 06 în baza facturii nr. 18/01.04.2014 emise de Py5 SRL, din documentele existente la dosar reieșind că societatea a încheiat și cu acest prestator contractul de prestări servicii de intermediere pentru închirierea de imobile nr. 16/**07.02.2014**. Prin acest contract *prestatoarea Py5 SRL s-a obligat să furnizeze contestatoarei servicii specifice de intermediere imobiliară în vederea închirierii spațiilor situate în cadrul parcului industrial prin promovarea ofertei de închiriere pe piața de profil, prsopectarea pieței în vederea identificării potențialilor clienți și prezentarea lor beneficiarului, realizarea vizionării imobilului de către potențialii chiriași și punerea la dispoziție a modelelor contractelor de închiriere agreeate de beneficiar.*

Spațiul în discuție a fost închiriat către Nq1 SRL în baza contractului de închiriere FN din data de **14.03.2014**.

Reiese că, în cazul serviciilor de intermediere imobiliară, organele de inspecție fiscală au constatat corect faptul că societatea **nu a dovedit prestarea serviciilor de către Pj4 SRL, intermedierea fiind realizată în fapt de către un alt prestator Py5 SRL în temeiul unui contract încheiat anterior (07.02.2014) datei încheierii contractului nr. 02 pretins a sta la baza prestării serviciilor (14.03.2014).**

Descrierea activităților efectuate de Pj4 SRL conform notei explicative 01 este vădit pro-causa și contrazisă, pe lângă faptul prestării aceluiași servicii de către o altă societate în baza unui contract anterior, chiar și prin simplul fapt al încheierii contractului de închiriere cu Nq1 SRL **în aceeași zi** cu contractul nr. 02/14.03.2014, fiind de natura logicii elementare că prestarea serviciului de intermediere a închirierii imobilului nu putea genera "cheltuieli importante de transport, comunicare și timp prestat" câtă vreme imobilul a fost închiriat în aceeași zi cu serviciul invocat. Mai mult, din aceeași notă explicativă reiese că serviciul de intermediere contractat cu Pj4 SRL viza și închirierea halei 226F care aparținea unui alt proprietar Pq1 SRL și pentru care s-a încheiat un contract de închiriere tot în aceeași zi 14.03.2014, contestatoarea însăși având calitatea de chiriaș.

Prin urmare, pentru TVA în sumă V4 lei aferentă serviciilor de intermediere imobiliare facturate de Pj4 SRL în baza contractului nr. 02/14.03.2014 contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

În privința celorlalte servicii achiziționate de la Pk3 SRL pentru întocmirea documentației pentru aviz PSI și de la Pj4 SRL pentru serviciile de management financiar, gestionare parc industrial, gestionare folosință hală industrială, proiect management și întreținere spații comune (cu TVA cumulată V5=V3-V4 lei), spre deosebire de situația contractului de intermediere imobiliară anterior analizat, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nici nu au analizat în detaliu conținutul clauzelor contractuale și nici nu au pus la dispoziție întreaga documentație relevantă pentru a se putea concluziona cu privire la corectitudinea tratamentului fiscal aplicat, în condițiile în care:

- în cazul contractului încheiat cu Pk3 SRL, indisponibil pentru analiză, nu se face nicio referire la clauzele contractuale referitoare la avans, organul de soluționare neputând cunoaște dacă tranșa de 30% reprezintă avansul invocat de societate facturat cu factura nr. 48/04.12.2014 și nici conținutul serviciilor facturate cu factura nr. 15/15.07.2015, deci la mai multe luni după expirarea termenului contractual din 25.03.2015. De asemenea nu se face nicio referire la modalitatea de decontare ulterioară a avansului la momentul prestării serviciilor pentru a se putea identifica dacă era cazul sau nu de ajustarea TVA în funcție de contrapartida serviciilor efectiv prestate;

- în cazul contractului de prestări servicii management nr. 02/2012 încheiat cu Pj4 SRL documentația nu conține paginile referitoare la art. 3-5 din contract referitoare la obiectul contractului, drepturilor și obligațiilor fiecărei părți, prețul convenit, iar contractul de servicii de întreținere spații comune nr. 01/01.07.2015 nu există, singura constatare menționată fiind cea referitoare la preț;

- **nu au fost analizate serviciile în raport de natura lor și de conținutul activităților la care s-a obligat prestatorul Pj4 SRL în cadrul fiecărui contract în parte**, în succesiunea contractelor, acestea fiind menționate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală doar generic, după obiectul contractelor

(întreținere spații comune, gestionare folosință hală, gestionare parc industrial etc.);

- rapoartele de activitate prezentate de societate nu au fost analizate aprofundat pentru a se constata dacă toate activitățile menționate se pretau la formalizarea lor într-o documentație anume cu o periodicitate convenită (de genul situații semestriale privind gestiunea imobilului, rapoarte prospectare piață, studii etc.);

- în cazul serviciilor proiect management, deși în factura nr. fct\_c/14.08.2014 este înscris la rubrica "explicație" mențiunea "proiect management lucrările halele 05 și 06 conform contract de prestări servicii nr. 04/14.03.2014 și conform anexă", în cadrul raportului organele de inspecție fiscală *nu au analizat defel conținutul anexei în raport de clauzele contractuale convenite, inclusiv în ceea ce privește alocarea acestor servicii propriilor operațiuni taxabile.*

Ca atare, față de dispozițiile legale relevante ce guvernează inspecția fiscală se reține că **organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor** în conformitate cu cele arătate în precedent și care să se regăsească în constatările înscrise în conținutul raportului de inspecție fiscală. Lipsa acestei analize detaliate coroborată cu lipsa documentației complete în dosarul cauzei împiedică organul de soluționare a contestației să constate acele elemente ale stării de fapt cu relevanță în stabilirea tratamentului fiscal al operațiunilor, fapt pentru care se va face aplicarea art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede că:

*"Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care **din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator.** În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată".*

În conformitate cu prevederile pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 "în situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx ttt/2016, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx uuu/2016 va fi desființată pentru TVA în sumă de  $V5=V3-V4$  lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale cu respectarea prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală prin analiza detaliată a naturii serviciilor, a conținutului activităților la care s-au obligat prestatorii și a celorlalte clauze referitoare la drepturile și obligațiile părților, stabilirea prețului, facturare, decontarea avansurilor și a altor clauze relevante din contractele de prestări de servicii încheiate cu Pk3 SRL și Pj4 SRL și solicitarea punctuală a înscrisurilor

necesare pentru stabilirea stării de fapt fiscale reieșite din această analiză, cu aplicarea prevederilor art. 64 din același Cod.

În concluzie, pentru acest capăt de cerere contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de V4 lei, pentru diferența de TVA în sumă de  $V5=V3-V4$  lei decizia de impunere nr. F-Sx ttt/2016 fiind desființată, inspecția fiscală urmând a fi refăcută.

### 3.4. Referitor la TVA în sumă de V6 lei

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA aferentă unei sume facturate cu titlu de garanție, în condițiile în care aceasta nu reprezintă contrapartida serviciului de închiriere și nici plata parțială în avans în contul chiriilor viitoare.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL și-a dedus în luna aprilie 2014 TVA în sumă de V6 lei din factura nr. fct1/24.03.2014 emisă de Pq1 SRL reprezentând contravaloare garanție pe 3 luni (E1 euro + TVA) în baza contractului de închiriere din 14.03.2014.

Deoarece garanțiile nu reprezintă livrări de bunuri sau prestări de servicii ce intră în sfera operațiunilor impozabile de la art. 126 din Codul fiscal, iar în contract nu există prevederi cu privire la constituirea acestei sume drept avans sau plată chirie aferentă unei anumite perioade, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA facturată pentru garanție.

Prin contestația formulată societatea susține, în esență, că suma respectivă are natura unui avans și invocă principiul neutralității TVA degajat de jurisprudența CJUE.

**În drept**, potrivit art. 126 și art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și art. 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)”.

**”Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

**a) operațiuni taxabile;”.**

Referitor la avansuri sunt aplicabile și prevederile art. 134<sup>2</sup> și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 134<sup>2</sup>. - (1) **Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), **exigibilitatea taxei intervine:**

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) **la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.**"

"Art. 155. - (5) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;

[...]

d) pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b)".

Cu privire la operațiunile impozabile și regularizarea facturilor de avans, pct. 2 și pct. 72 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare prevăd următoarele:

"2. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, **operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una** dintre condițiile prevăzute la lit. a) - d) **nu este îndeplinită.**

(2) În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. **Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează:**

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț".

"72. (2) **Regularizarea facturilor emise de către furnizori/prestatori pentru avansuri** sau în cazul emiterii de facturi parțiale pentru livrări de bunuri ori prestări de servicii **se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat ori pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Pe factura emisă se va face o referire la facturile de avans sau la facturile parțiale emise anterior, atunci când se emit mai multe**

**facturi pentru aceeași operațiune**, în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (19) lit. r) din Codul fiscal. În cazul operațiunilor pentru care baza impozabilă este stabilită în valută, la regularizare se vor avea în vedere prevederile art. 139<sup>1</sup> din Codul fiscal și ale pct. 22. Nu se impune regularizarea de către beneficiarul care are obligația plății taxei, conform art. 150 alin. (2) – (6), art. 151 sau art. 151<sup>1</sup> din Codul fiscal, în cazul facturilor de avans sau al facturilor parțiale emise de furnizorii de bunuri ori de prestatorii de servicii.”

Prin urmare, conform prevederilor legale anterior citate, numai operațiunile care sunt impozabile și, prin urmare, susceptibile a fi taxabile pot determina colectarea taxei din partea prestatorului și deductibilitatea taxei la beneficiar în raport de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor cu drept de deducere. Or, în speță, suma facturată cu TVA de prestatoarea Pq1 SRL reprezentând contravaloarea garanției pe 3 luni conform contractului nu reprezintă o prestare de servicii de impozabilă, neexistând nicio legătură directă între serviciul de închiriere prestat și contrapartida primită de prestator, respectiv achitată de contestatoarea în calitate de beneficiar în sensul jurisprudenței în materie de TVA (cauza C-40/09 Astra Zeneka UK pct. 27, cauza C-93/10 GFKL Financial Services AG pct. 19).

Totodată, după cum se explicitează și la pct. 2 alin. (1) lit. a) din Normele metodologice de aplicare, o operațiune este impozabilă în înțelesul TVA numai dacă există un avantaj pentru client, condiție îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile clientului respectiv. Or, în speță, contestatoarea ABC SRL (în calitate de beneficiar) **a efectuat o plată către proprietarul Pq1 SRL (în calitate de prestator), fără ca acesta să-i furnizeze vreun bun ori un serviciu anume, nefiind îndeplinită una din condițiile esențiale pentru ca operațiunea să fie considerată impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată**, așa cum prevede în mod expres art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Nefiind o operațiune ce intră în sfera operațiunilor impozabile, nu sunt îndeplinite nici condițiile esențiale pentru exercitarea deductibilității, așa cum sunt ele reglementate la art. 145 și art. 146 din Codul fiscal, **contestatoarea nefacând dovada că, în contrapartida "garanției" obținute, proprietarul s-a obligat să-i furnizeze un anumit bun ori un anumit serviciu pe care să-l utilizeze în folosul propriilor operațiuni taxabile.**

Referitor la susținerea naturii de "avans" a sumei plătite cu factura nr. fct1/24.03.2014 emisă de Pq1 SRL, se reține că prin contract părțile nu au convenit defel că această sumă să fie considerată plată parțială în contul chiriilor viitoare și nici societatea nu a prezentat vreo factură din care să reiasă că suma pretins achitată cu "avans" a fost regularizată, parțial sau total, la momentul prestării serviciului de închiriere, astfel că motivația din contestație "potrivit prevederilor contractului, condițiile de facturare a acestei sume având natura de avans implică aplicarea TVA" este o simplă susținere pro-causa, fără niciun fundament în clauzele contractului (de altfel, nici nu au fost indicate ce clauze anume ar susține o asemenea abordare). Faptul că suma nu a fost achitată într-un cont bancar anume nu prezintă nicio relevanță în stabilirea naturii sumei achitate, neexistând nicio prevedere legală care să condiționeze existența garanției de plata și "blocarea" ei într-un cont anume.



În privința jurisprudenței europene invocate, altminteri corectă în principiu, se reține că societatea ignoră că aceasta nu este aplicabilă situației de fapt întrucât neutralitatea TVA nu este absolută, ea fiind aplicabilă doar în situația în care este vorba de operațiuni impozabile. Astfel, tot jurisprudența europeană recunoaște că **dreptul de deducere a TVA-ului facturat este legat, ca regulă generală, de realizarea efectivă a unei operațiuni impozabile** și exercitarea acestui drept nu include TVA-ul datorat (adică achitat furnizorului/prestatorului) exclusiv datorită faptului că este menționat pe factură (Hotărârea CJUE în cauza C-642/11 Stroy Trans EOOD pct. 30). Ca atare, menționarea unui TVA pe factură de către furnizor/prestator nu înseamnă că beneficiarul are drept de deducere în mod "automat", așa cum pretinde, în esență, societatea contestatoare.

Ca atare, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

### 3.5. Referitor la TVA în sumă de T1 lei

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA colectată pentru o gamă variată de servicii legate de funcționarea, întreținerea, repararea ori amenajarea halelor dintr-un parc industrial dezvoltat de societate, achiziționate și nerefacturate către proprietarii halelor ori către chiriași, în condițiile în care organele de inspecție nu au clarificat pentru toate serviciile dacă acestea sunt legate de desfășurarea activității economice a societății și se regăsesc în conținutul prestațiilor la care s-a obligat în schimbul obținerii de la proprietarii ori chiriașii halelor de venituri taxabile din chirii, cote de întreținere și refacturare utilități.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de T1 lei pentru servicii puse la dispoziție altor persoane, respectiv pentru servicii de proiectare/consultanță, lucrări instalații gaze, lucrări instalații alimentare cu apă și înlocuire pompă, lucrări de amenajare, lucrări de reparații etc., efectuate în cadrul parcului industrial PK\_ABC și care nu au fost refacturate celorlalți proprietari sau chiriași, după cum urmează:

- T2 lei TVA colectată pentru punerea la dispoziție cu titlu gratuit către ceilalți proprietari ori chiriași (Nw2 SRL și Nk3 SRL) a serviciilor reprezentând obținere aviz ISU achiziționate de la Pk3 SRL;

- T3 lei TVA colectată pentru servicii reprezentând lucrări instalații gaze efectuate de Nj4 SRL;

- T4 lei TVA colectată pentru lucrări de instalații alimentare cu apă și înlocuire pompă efectuate de Ny5 SRL;

- T5 lei TVA colectată pentru lucrări consultanță instalații electrice hala 5 și 6 efectuate de Ns6 SRL;

- T6 lei TVA colectată pentru lucrări de amenajări interioare și instalații efectuate de Nz7 SRL;

- T7 lei TVA colectată pentru servicii reparație pardoseală din hala de depozitare vândută către Pw2 SRL și închiriată de Nk3 SRL, fără recuperarea lor prin refacturare către constructor deoarece hala nu mai aparține societății;

- T8 lei TVA colectată pentru servicii de reparare și aducerea în parametrii solicitați de proiectul pentru obținerea autorizației de securitate la incendiu efectuate de Ng8 SRL.

Prin contestația formulată societatea susține, în esență, că serviciile respective n-au fost puse cu titlu gratuit la dispoziția terților – alți proprietari, chiriași – întrucât era obligația proprietarului să asigure folosința liniștită și utilă a spațiilor închiriate și, în lipsa unor prevederi contractuale, ele nu puteau fi refacturate acestora.

**În drept**, potrivit art. 129 și art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145<sup>1</sup>;

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

”Art. 137. - (1) **Baza de impozitare** a taxei pe valoarea adăugată 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;**

[...]

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), **suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;”.**

Din dispozițiile legale sus-citate rezultă că prestarea de servicii, cu titlu gratuit, de către o persoană impozabilă pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice este considerată din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată ca o operațiune asimilată prestărilor de servicii cu plată, în măsura în care pentru serviciile în cauză taxa aferentă intrărilor a fost dedusă parțial sau total.

*Prin urmare, pentru ca serviciile achiziționate cu taxă dedusă și puse la dispoziția altor persoane cu titlu gratuit să nu fie asimilate unor operațiuni cu plată, acestea trebuie să fie legate de desfășurarea activității economice, respectiv să se regăsească în conținutul prestațiilor la care s-a obligat prestatorul în schimbul contrapartidei obținute de la beneficiar întrucât numai într-o atare situație se poate stabili legătura între serviciile puse la dispoziție de prestator și contrapartida obținută în schimbul lor.*

În speță, raportat la constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile societății și documentația existentă la dosarul cauzei se rețin următoarele:

**a. În cazul serviciilor pentru avize ISU (cu TVA colectată T2 lei)**

Din raportul de inspecție fiscală reiese că societatea a dedus TVA în sumă de D1 lei aferentă facturilor emise de Pk3 SRL pentru execuția lucrărilor aviz ISU pentru hala Popești-Leordeni (corespondent beneficiari (Nw2 SRL și Nk3 SRL) în baza contractului de proiectare-consultanță nr. 05/14.05.2014 în valoare de E2 euro fără TVA și pentru hala utilizată de Nq1 SRL în baza contractului de proiectare-consultanță nr. 02/25.03.2014 în valoare de E3 euro fără TVA.

Conform situației de lucrări prezentate societatea a refacturat doar servicii în sumă de E4 euro, cu TVA în sumă de C1 lei către Pq1 SRL, deținătoarea spațiului închiriat de către beneficiara Nq1 SRL.

Deoarece spațiile pentru care s-au obținut avizele ISU pentru beneficiarii Nw2 SRL – proprietar și Nk3 SRL – chiriaș nu aparțineau societății, iar societatea nu a refacturat serviciile către acești beneficiari, acestea au fost considerate ca fiind puse la dispoziție gratuit și a fost colectată TVA în sumă de D1 lei – C1 lei = T2 lei.

Societatea ABC SRL susține că obținerea avizelor ISU este obligația legală a proprietarului imobilului conform legislației în materie și nu puteau fi imputate chiriașilor decât în măsura în care exista o înțelegere a părților în acest sens.

Prin adresa înregistrată în data de 13.04.2016 și nota explicativă 03 societatea susține că a refacturat deja și celelalte două avize ISU (factura nr. fct\_l/17.10.2013 – TVA C2 lei către Pw2 SRL pentru chiriaș Nk3 SRL și factura nr. fct\_m/17.10.2013 – TVA C3 lei către Nw2 SRL) și că urmează să refactureze diferența la momentul obținerii autorizațiilor definitive ISU, susținere înlăturată de organele de inspecție fiscală că este vorba de o refacturare în anul 2013 a serviciilor efectuate în anul 2014.

În raport de documentele existente la dosar organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra corectitudinii colectării TVA pentru cuantumul de T2 lei, în condițiile în care:

- contractul de proiectare-consultanță nr. 05/14.05.2014 în valoare de E2 euro fără TVA, ce a stat la baza achiziției serviciilor pentru beneficiarii Nw2 SRL și Nk3 SRL nu a fost la dispoziție de organele de inspecție fiscală, în adresa de răspuns nr. adr\_y/2016 acestea comunicând că respectivul contract a fost verificat, dar nu a fost ridicat și nu constituie anexă la raport;

- prin facturile nr. fact\_l/17.10.2013 și nr. fact\_m/17.10.2013, existente la dosarul cauzei în fotocopie societatea a facturat către Pw2 SRL și Nw2 SRL "contravaloare 1 cotă-parte proiect și licență autorizație pompieri lot 5 și 6" (respectiv pentru "lot 10");

- deși societatea a invocat aceste facturări parțiale, organele de inspecție fiscală le-au înlăturat pe considerentul că sunt facturi emise în anul 2013, **fără să verifice însă dacă societatea deținea contracte încheiate cu cele două societăți și care erau clauzele acestora referitoare la obiectul contractelor, prestațiile la care s-a obligat contestatoarea, remunerația convenită, modalitățile de facturare și plată, avansuri, facturare la momentul prestării finale a serviciilor** cu implicații în ceea ce privește exigibilitatea TVA etc.;

- în raportul de inspecție fiscală există constatări doar cu privire la cuantumul TVA facturată de prestatorul Pk3 SRL și sunt menționate cele trei avize de

securitate la incendiu obținute de societate în baza contractului nr. 05/14.05.2014, *fără a exista constatări cu privire la tarifele/prețurile percepute, respectiv dacă acestea sunt identice pentru fiecare aviz ori sunt diferite în funcție de diferite criterii* (destinație spații, suprafață etc.) și fără ca la dosar să existe fotocopii de pe facturile emise de prestator, astfel încât să se poată concluziona că TVA colectată suplimentar de T2 lei **este aferentă contravalorii costului de achiziție al serviciilor de obținere avize și autorizații ISU pentru hale/spații ce nu aveau nicio legătură cu propria activitate economică a contestatoarei** (mai concret, avizele pentru hala aparținând proprietarului Nw2 SRL și hala aparținând proprietarului Pw2 SRL care a închiriat-o către Nk3 SRL, hale care nu sunt exploatate/inchiriate de societate în scopul obținerii propriilor venituri taxabile).

***b. În cazul serviciilor pentru lucrări instalații gaze (cu TVA colectată T3 lei)***

Societatea și-a dedus TVA în sumă de D2 lei pentru lucrări instalații gaze efectuate de Nj4 SRL în valoare de E5 euro (echivalentul a E5/l lei). Din situațiile de lucrări prezentate reiese că s-au refacturat către doar E6 euro (echivalentul a E6/l lei), iar din anexa la contract reiese că lucrările la contract sunt pentru hala 4 și hala 3, motiv pentru care pentru diferența de lucrări nerefacturate în sumă de B1 lei s-a colectat TVA în sumă de T3 lei.

Din documentele disponibile la dosarul contestației reiese că:

- între societate și prestator au fost încheiate două contracte, la dosar existând anexa nr. 1 la contractul nr. 205/21.05.2014 pentru **instalații utilizare hala 4 + hala 3** (adică **pentru proiectare, avizare, contoare, electrovalve, sensori, instalat 4 focuri, regulator și recepție**) în valoare de B2 lei + TVA 24% în sumă de T3<sub>1</sub> lei și anexa nr. 1 la contractul nr. 542/06.11.2014 pentru instalații utilizare (adică **pentru proiectare, avizare, contor passant G10 + instalare, regulator gaz, instalare 2 focuri, instalare electrovalvă, instalat senzor gaz**) în valoare de B3 lei + TVA 24% în sumă de T3<sub>2</sub> lei;

- există un contract de închiriere încheiat între Nq1 SRL și contestatoarea ABC SRL a două hale industriale nr. 226F și nr. 226G, dintre care una este proprietatea contestatoarei (hala nr. 226G) și una a fost închiriată de la proprietarul Pq1 SRL (hala nr. 226F), fiind astfel subînchiriată chiriașului Nq1 SRL;

- între proprietarul halei nr. 226F – societatea Pq1 SRL și chiriașa ABC SRL există un contract de execuție lucrări amenajări parțiale nr. 02/14.03.2014 prin care proprietarul – în calitate de beneficiar s-a angajat să suporte o serie de lucrări de amenajare executate de chiriașă – în calitate de prestator;

- în valoarea contractului nr. 02/14.03.2014 este inclusă și **"furnizarea și instalarea contoare gaz"** în sumă de E6 euro;

- din numerotarea imobilelor/halelor prezentată de contestatoarea însăși organelor de inspecție fiscală cu adresa nr. .... 2016 reiese că **hala 3 nu există, halele 04A (actual 226C) și 04B (actual 226D) aparțin proprietarului Pw2 SRL** și sunt utilizate de chiriașul Nk3 SRL;

- în raport de aceste documente reiese că **organele de inspecție fiscală au constatat corect că lucrările de instalații gaze** executate de Nj4 SRL, pentru care societatea și-a dedus TVA **au fost puse la dispoziția unor terți cu titlu gratuit, fără nicio contrapartidă în schimb**, respectiv:

a) în cazul contractului nr. 205/21.05.2014 lucrările au fost executate pentru halele 3 și 4 ce nu sunt în proprietatea societății contestatoare și nici nu sunt exploatate de societate prin operațiuni de închiriere/subînchiriere taxabile, susținerea contestatoarei în sensul că lucrările sunt aferente unor imobile ce fac parte din patrimoniul propriu de afecțiune fiind vădit neîntemeiată și contrazisă de anexa la contract, existentă în fotocopie la dosar și purtând inclusiv semnătura și ștampila contestatoarei;

b) în cazul contractului nr. 542/06.11.2014 societatea a refacturat doar furnizarea și instalarea contoarelor de gaz către proprietarul Pq1 SRL, fără să refactureze și contravaloarea serviciilor de proiectare, avizare, instalare senzor, instalare electrovalvă, deși și aceste servicii erau strâns legate de furnizarea și instalarea contoarelor de gaz comandată de proprietar prin contractul de execuție lucrări amenajări parțiale nr. 02/14.03.2014, iar conform jurisprudenței europene altminteri invocată (hotărârea CJUE din cauza C-349/96 Card Protection Plan) operațiunile accesorii beneficiază de același tratament fiscal cu operațiunea principală.

***c. În cazul serviciilor pentru lucrări instalații alimentare cu apă și înlocuire pompă (cu TVA colectată T4 lei)***

Societatea și-a dedus TVA în sumă de T4 lei aferentă lucrărilor de instalații alimentare cu apă și înlocuire pompă efectuate de Ny5 SRL. Deoarece în situațiile de lucrări prezentate nu se precizează locul unde au fost efectuate aceste lucrări, organele de inspecție fiscală au considerat că acestea au fost puse la dispoziția proprietarilor/chiriașilor din parcul industrial în mod gratuit și au procedat la colectarea TVA aferentă de T4 lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că procesele-verbale de recepție la terminarea lucrărilor au fost semnate de domnul DL.M în calitate de beneficiar, deși societatea nu are niciun salariat, cu mențiunea că aceeași persoană semnează și recepția lucrărilor efectuate de către Mk1 SRL, iar din aplicația Revisal a reieșit că este salariatul societății Pj4 SRL.

Organul de soluționare a contestației reține că împrejurarea neindicării cu precizie a locului unde au fost efectuate lucrările de instalații alimentare cu apă și înlocuire pompă (în procesele-verbale se precizează doar "Popești Leordeni") **nu este suficientă pentru clarificarea situației de fapt având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au analizat și contractele de execuție la care se face referire în cele două procese-verbale** (nr. 141/16.06.2014 și nr. 164/22.05.2014), iar din raport reiese că societatea contestatoare a înregistrat operațiuni taxabile din refacturarea utilităților furnizate proprietarilor/chiriașilor parcului industrial. În același timp, **constatățile cu privire la domnul DL.M sunt confuze**, nereieșind legătura de cauzalitate cu punerea la dispoziție gratuită a lucrărilor către proprietarii/chiriașii parcului industrial, având în vedere că societatea Pj4 SRL nu avea o astfel de calitate, ci de cea de prestator de servicii de administrare a parcului și nici legătura cu lucrările efectuate de Mk1 SRL.

***d. În cazul lucrărilor de consultanță instalații electrice halele 5 și 6 efectuate de Ns6 SRL și lucrări de amenajări interioare și instalații efectuate de Nz7 SRL (TVA T5 lei + TVA T6 lei)***

Societatea și-a dedus TVA în sumă de D3 lei aferentă facturilor emise de Ns6 SRL în baza contractului de consultanță nr. 3/2014 pentru lucrări instalații electrice la hala 5, care nu aparține societății (fiind vândută proprietarului Pq1 SRL (identificată și sub nr. 226F) și la hala 6, care a fost închiriată Nq1 SRL (identificată și sub nr. 226G).

Din valoarea lucrărilor de instalații electrice societatea a refacturat parțial lucrări către proprietarul Pq1 SRL (TVA – D3<sub>1</sub> lei) și către chiriașul Nq1 SRL (TVA – D3<sub>2</sub> lei), astfel că diferența de TVA dedusă și nerefacturată de D3 lei – D3<sub>1</sub> lei – D3<sub>2</sub> lei = T5 lei a fost colectată suplimentar, fiind considerată servicii puse cu titlu gratuit la dispoziția Pq1 SRL și Nq1 SRL.

Constatări similare sunt și în cazul lucrărilor de amenajări interioare și instalații efectuate de Nz7 SRL pentru care societatea și-a dedus TVA în sumă de D4 lei. Din situațiile întocmite de prestator reiese că au fost executate lucrări în valoare de E7 euro, din care E7<sub>1</sub> euro au fost executate pentru hala nr. 226F, E7<sub>2</sub> euro pentru hala nr. 226G și E7<sub>3</sub> euro reprezintă lucrări de urbanizare exterior.

Din valoarea lucrărilor de amenajări interioare și instalații societatea a refacturat parțial lucrări către chiriașul Nq1 SRL (D4/1<sub>1</sub> euro) și către proprietarul Pq1 SRL (D4/1<sub>2</sub> euro echivalentul a B4 lei din totalul unei situații de lucrări prezentate de D4/1<sub>3</sub> euro), iar pentru diferența de B5 lei organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de T6 lei.

În raport de documentele existente la dosar organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra corectitudinii colectării TVA pentru cuantumul de T5 lei + T6 lei, în condițiile în care:

- contractul de închiriere încheiat de societate cu Nq1 SRL nu a fost la dispoziție de organele de inspecție fiscală, în adresa de răspuns nr. adr\_y/2016 acestea comunicând că respectivul contract a fost verificat, dar nu a fost ridicat și nu constituie anexă la raport;

- în lipsa contractului și a oricăror constatări cu privire la conținutul acestuia, **nu se pot identifica conținutul obligațiilor asumate de părți în contract, pentru a se verifica și contrapartida obținută**, respectiv *dacă societatea contestatoare, în calitate de proprietar al halei nr. 226G și-a asumat prin contract predarea spațiului în starea în care se afla la momentul convenit prin contract (caz în care contravaloarea lucrărilor nu mai poate fi considerată a fi recuperată din chiria taxabilă obținută în contrapartidă de proprietar, lucrările fiind astfel considerate a fi puse la dispoziție chiriașului cu titlu gratuit în lipsa contrapartidei) ori s-a angajat să efectueze pe cont propriu anumite lucrări de amenajare și îmbunătățire a spațiului înainte de predare (caz în care nu se poate vorbi de o punere la dispoziție cu titlu gratuit a lucrărilor, acestea fiind furnizate chiriașului în contrapartida chiriei taxabile viitoare) și nici dacă societatea chiriașă și-a asumat numai anumite lucrări constând în investiții specifice activității sale, așa cum susține societatea prin contestația formulată;*

- pentru lucrările executate la hala 5 (identificată sub nr. 226F) care aparține proprietarului Pq1 SRL și care a fost închiriată de societate pentru a fi subînchiriată către Nq1 SRL **nu au fost analizate în corelație toate contractele, având în vedere multiplele calități în care se afla contestatoarea** (chiriaș al halei 5, prestator de lucrări de amenajare pentru proprietar, beneficiar al lucrărilor de amenajare efectuate de terți pentru aceeași hală, locator al halei 5 pentru închirierea către Nq1 SRL), respectiv **nu au fost**

**analizate clauzele contractului de închiriere încheiat de societate cu proprietarul în raport de cele ale contractului de execuție lucrări amenajări parțiale nr. 02/14.03.2014** pentru a se determina care anume lucrări au fost asumate de proprietar și, ca atare, trebuiau refacturate acestuia și care erau în sarcina contestatoarei, în calitate de chiriaș; mai departe, lucrările rămase în sarcina contestatoarei trebuiau analizate în raport de conținutul clauzelor contractului de închiriere/subînchiriere a halei către Nq1 SRL);

- în cazul lucrărilor efectuate de Nz7 SRL se precizează doar valoarea în euro a lucrărilor refacturate către chiriaș (D4/11 euro), fără a se putea determina cum s-a stabilit valoarea de B5 lei ca reprezentând valoarea serviciilor puse la dispoziția gratuită a chiriașului Nq1 SRL și proprietarului Pq1 SRL în raport de faptul că o sumă de E7<sub>3</sub> euro reprezintă lucrări de urbanizare exterior, deci lucrări aferente parcului industrial, pentru care societatea obține venituri taxabile din facturarea cheltuielilor de întreținere spații comune.

***e. În cazul lucrărilor pentru reparația pardoselii pentru hala închiriată de Nk3 SRL (TVA T7 lei)***

ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de T7 lei pentru servicii reparație pardoseală în baza facturii nr. 1476/19.05.2014 emisă de Nk3 SRL în baza contractului FN din data de 19.05.2014. Societatea a prezentat procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor încheiat fără obiecțiuni la data de 04.02.2014 între beneficiarul Nk3 SRL și prestatorul lucrărilor Mw2 SRL.

Pentru justificarea tranzacției societatea a prezentat o convenție încheiată cu Pw2 SRL din care reiese că proprietarul Pw2 SRL a închiriat imobilul 226C-226D cu destinația hală depozitare și birouri către Nk3 SRL, iar chiriașul a constatat că s-a deteriorat vopseaua de pe pardoseală ca urmare a turnării necorespunzătoare a șapei de ciment, motiv pentru care s-a decis ca societatea ABC SRL să suporte costurile aferente refacerii pardoselii.

Având în vedere că imobilul 226C-226D nu mai era în proprietatea societății, iar societatea nu a recuperat costul lucrărilor de la constructor valoarea lucrărilor, organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de T7 lei pentru lucrările de refacere a pardoselii puse la dispoziția gratuită a proprietarului/chiriașului respectivului imobil care nu mai era în proprietatea societății.

În punctul de vedere exprimat cu prilejul discuției finale ABC SRL invocă faptul că deteriorarea pardoselii la imobil s-a datorat unor vicii ascunse, convenindu-se cu cumpărătoarea imobilului Pw2 SRL ca societatea, în calitate de vânzător, să suporte costul refacerii pardoselii efectuată de chiriaș și că valoarea părții de imobil ce prezenta viciul ascuns a făcut parte din prețul vânzării imobilului, preț încasat în desfășurarea activității economice a societății. La acest argument al contestatoarei organele de inspecție fiscală precizează în punctul de vedere din raport că răspunderea pentru viciile ascunse este a constructorului care a construit efectiv halele și că valoarea părții de imobil ce prezenta viciul ascuns a făcut parte din prețul construirii halelor.

Motivația este reluată în contestație, societatea susținând că există un temei contractual pentru aceste cheltuieli și că valoarea părții de imobil ce prezenta viciul ascuns a făcut parte din prețul vânzării imobilului.

Organul de soluționare a contestației reține că în raportul de inspecție fiscală se menționează că societatea ABC SRL a construit doar 6 spații tip hală din cele 12 autorizate, care au fost recepționate la data de 11.12.2008 conform procesului-verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. 435. În perioada 2009-2010 societatea a vândut 5 din cele 6 hale, între care și halele identificate sub nr. 226C-226D vândute societății Pw2 SRL.

În speță, societatea ABC SRL a suportat cheltuielile de refacere a pardoselii și și-a dedus TVA aferentă pentru un imobil care nu mai era în proprietatea sa și nici nu era închiriat ori subînchiriat în nume propriu, astfel că în lipsa refacturării acestor cheltuieli, refacerea pardoselii apare ca o lucrare prestată gratuit în favoarea altor persoane, fără legătură cu propriile activități economice taxabile ale contestatoarei. *Pentru a fi considerate ca fiind efectuate în interesul propriei activități economice, lucrările de refacere a pardoselii ar fi trebuit să fie urmarea punerii în aplicare a clauzei referitoare la răspunderea pentru vicii ascunse a vânzătorului din contractul de vânzare a imobilului încheiat între ABC SRL în calitate de vânzător și Pw2 SRL în calitate de cumpărător întrucât numai în această situație ar fi existat o legătură cu contrapartida obținută conform contractului (prețul încasat în urma vânzării)*, după cum invocă, de altfel și societatea. *Orice alte cheltuieli ulterioare suportate pentru un imobil înstrăinat, acesta nemaiputând fi utilizat în folosul propriilor operațiuni ale fostului proprietar nu pot avea decât caracterul unei prestări de servicii cu titlu gratuit în favoarea noului proprietar, dacă nu sunt recuperate prin refacturare.*

Or, din documentele existente la dosar **nu rezultă că asumarea suportării lucrărilor de refacere a pardoselii din partea societății contestatoare este urmarea punerii în aplicare a clauzei referitoare la răspunderea pentru vicii ascunse a vânzătorului**, în condițiile în care:

- din contractul încheiat în data de 19.05.2014 de societate cu Nk3 SRL reiese că există un contract de închiriere din data de 15.05.2012 între Nk3 SRL în calitate de chiriaș și Pw2 SRL în calitate de proprietar, prin care proprietarul s-a obligat să amenajeze hala de depozitare cu rășină epoxidică (art. 5.3), iar chiriașul poate, în situații de urgență, să efectueze anumite lucrări de reparații la spațiul închiriat pe cheltuiela proprie, urmând ca acestea să fie suportate de proprietar (art. 4.7 lit. d); din același contract (lit. E) reiese că Nk3 SRL a efectuat refacerea pardoselii avansând cheltuielile cu materialele și manopera, având în vedere necesitatea urgentă a remedierii problemelor apărute la pardoseala din spațiul închiriat;

- din procesul-verbal de recepție încheiat la data de **04.02.2014** între Nk3 SRL în calitate de beneficiar și Mw2 SRL în calitate de executant reiese că lucrările s-au efectuat în baza contractului de furnizare/**execuție** nr. 01/01/2014, *ceea ce contrazice consemnarea de la lit. E din contractul datat 19.05.2014 în sensul avansării de către Nk3 SRL a cheltuielilor cu materialele și manopera (o atare situație ar fi însemnat că lucrarea a fost efectuată în regie proprie, fără a se apela la un terț executant);*

- **nu există nicio sesizare scrisă a chiriașului Nk3 SRL către proprietarul Pw2 SRL privind deteriorarea vopselei pardoselii la hala închiriată în baza contractului de închiriere datat 15.05.2012, iar convenția între ABC SRL și Pw2 SRL, ca și notificarea proprietarului Pw2 SRL către chiriașul Nk3 SRL sunt nedatate;**



- acceptând că a fost vorba de o lucrare urgentă efectuată pe spezele chiriei, **stabilirea de comun acord a constatării** din convenția dintre ABC SRL și Pw2 SRL în sensul că "deteriorarea vopselei se datorează unei turnări necorespunzătoare (pe alocuri) a șapei de ciment" **este vădit pro-causa, neavând la bază un raport de expertiză în construcții încheiat anterior refacerii pardoselii de către chiriaș, din care să reiasă clar și concret despre ce probleme la pardoseală este vorba, dacă acestea se datorează modului de acoperire cu vopsea specială** (obligația proprietarului Pw2 SRL având în vedere că lucrările de amenajare au fost efectuate parțial și de proprietar) **ori turnării necorespunzătoare a șapei, în ce anume a constat această turnare necorespunzătoare și care este suprafața afectată**, mai ales că se recunoaște că e vorba de o turnare necorespunzătoare "pe alocuri";

- *fără un raport de expertiză de specialitate (în construcții) societatea nu explică cum turnarea necorespunzătoare a șapei menționată în convenția invocată reprezintă "vicii ascunse", adică vicii care nu puteau fi ușor descoperite cu mijloace obișnuite la momentul achiziției imobilului.*

Ca atare, susținerea contestatoarei în sensul că suportarea cheltuielilor de refacere a pardoselii face parte din prețul vânzării obținut în urma vânzării imobilului, preț ce include și valoarea părții de imobil ce prezenta viciul ascuns este neîntemeiată și nesusținută de documentația din dosar. De altfel, și descrierea situației prin contestația formulată ("locatorul, cunoscând faptul că vânzătorul răspunde pentru viciile ascunse ale bunului vândut [...] s-a adresat vânzătorului, mai exact subscrisei, în vederea identificării soluției optime pentru repararea pardoselii") denotă caracterul pro-causa al susținerilor, societatea neexplicând cum mai puteau fi identificate acele "soluții optime pentru refacerea pardoselii" după ce locatorul/proprietarul Pw2 SRL i s-a adresat, în condițiile în care pardoseala era deja reparată de chiriașul Nk3 SRL.

Mai mult, deși fondul argumentelor contestatoarei pentru acest capăt de cerere vizează răspunderea juridică a vânzătorului pentru viciile ascunse ale lucrului vândut (oricum nedovedit, conform celor reținute în precedent), aceasta omite intervenția prescripției pentru propria răspundere conform art. 11 din Decretul nr. 167/1958 privitor la prescripția extinctivă (în vigoare la momentul încheierii contractului de vânzare a imobilului) având în vedere că societatea nu a prezentat contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu Pw2 SRL din care să reiasă o altă modalitatea prin care părțile au înțeles să convină asupra răspunderii vânzătorului pentru viciile ascunse ale construcției. De asemenea, punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală menționat în raport în sensul că răspunderea pentru viciile ascunse ar fi revenit constructorului care a construit efectiv halele nu este combătut defel de societate prin contestația formulată și nu poate fi ignorat în raport de prevederile art. 29 (actual art. 30) din Legea nr. 10/1995 privind calitatea în construcții, republicată care prevede un termen de prescripție de 10 ani de la data recepției (în acest caz, anul 2008) pentru obligațiile ce revin constructorului pentru viciile ascunse ale imobilului.

Totodată, invocarea temeiului "contractual" al cheltuielilor nu poate fi reținută în soluționarea cauzei întrucât stabilirea tratamentului fiscal al unei operațiuni/tranzacții se face în virtutea **principiului de drept fiscal "prevalența economicului asupra juridicului"**, reglementat expres și de art. 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

”Art. 14. - (2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal **se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică**, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există **diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică**, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) **Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale**, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale”.

În consecință, societatea nu se poate prevala de clauzele convenției încheiate cu actualul proprietar al imobilului în detrimentul fondului economic și al aplicării legislației fiscale pentru tranzacția în discuție. Astfel, *suportarea unor cheltuieli de reparații pentru un bun imobil care nu mai aparținea societății, care nu mai putea fi utilizat în folosul propriilor operațiuni taxabile și față de care nu mai avea nicio răspundere juridică dovedită în raport cu obligațiile asumate la momentul vânzării imobilului și încasării în contrapartidă a prețului transformă operațiunea într-o prestare de servicii cu titlu gratuit în favoarea unui terț, asimilată unei operațiuni cu plată în înțelesul legii fiscale și pentru care trebuia să colecteze TVA aferentă la nivelul taxei deduse.*

**f. În cazul serviciilor de reparare și aducere în parametrii solicitați de proiectul pentru obținerea autorizației de securitate la incendiu (cu TVA colectată T8 lei)**

Societatea și-a dedus TVA în sumă de T8 lei din facturile emise de Ng8 SRL pentru servicii de reparare și aducere în parametrii solicitați de proiectul pentru obținerea autorizației de securitate la incendiu a grupului de pompe pentru stingerea incendiilor și extinderea instalației de semnalizare incendiu pentru halele 4 și 5.

Deoarece societatea nu a prezentat documente din care să reiasă locul în care au fost executate lucrările și nici că acestea au fost refacturate, organele de inspecție fiscală au considerat că acestea au fost puse la dispoziția proprietarilor/chiriașilor din parcul industrial în mod gratuit și au procedat la colectarea TVA aferentă de T8 lei.

În punctul de vedere exprimat cu prilejul discuției finale ABC SRL invocă faptul că avea obligația contractuală de a asigura menținerea în stare bună de funcționare a părților comune ale parcului industrial și că parcul implică asigurarea unei mentenanțe unitare, compusă atât din administrarea părților comune ale acestuia, cât și a fiecărei hale în mod individual, care trebuie asigurată de proprietarul acestuia, indiferent de faptul că unele hale au fost vândute. La aceste argumente ale contestatoarei organele de inspecție fiscală precizează în punctul de vedere din raport că își mențin constatările ținând cont de prevederile art. 9 alin. (1) și alin. (2) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Organul de soluționare a contestației reține că împrejurarea neindicării cu precizie a locului unde au fost efectuate reparațiile și nerefacturarea acestora **nu este suficientă pentru a se concluziona că acestea au fost puse la dispoziție cu titlu gratuit terților**, în condițiile în care în raportul de inspecție

fiscală se precizează că *societatea contestatoare a înregistrat operațiuni taxabile din refacturarea cotelor de întreținere și a utilităților furnizate proprietarilor/chiriașilor parcului industrial*. Mai concret, organele de inspecție fiscală au menționat doar facturile emise de prestator, fără să precizeze dacă sumele facturate au la bază contracte ori devize de lucrări, dacă acestea conțin sau nu defalcarea serviciilor pentru repararea grupului de pompe pentru stingerea incendiilor, respectiv pentru extinderea instalației de semnalizare incendiu la fiecare dintre cele două hale și **fără să analizeze dacă asemenea servicii fac parte din obligațiile asumate de societate pentru întreținerea parcului industrial și pentru care societatea facturează către ceilalți proprietari/chiriași ai parcului și încasează în contrapartidă sume cu titlu de "cotă parte întreținere" ori "refacturare întreținere spații comune"** (pentru care societatea a obținut venituri taxabile – pg. 17/46 din RIF).

Mai mult, menținerea punctului de vedere cu prilejul discuției finale prin invocarea prevederilor art. 9 alin. (1) și alin. (2) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală **este în contradicție cu propriile constatări, neînțelegându-se ce informații prezentate de societate au fost acceptate**, astfel încât organele de inspecție fiscală să nu fi fost nevoite să asigure societății posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.

Concluzionând cele de mai sus cu privire la colectarea TVA în sumă de T1 lei, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au stabilit corect faptul că societatea contestatoare ABC SRL datorează TVA colectată pentru prestarea în favoarea terților proprietari/chiriași ai halelor a serviciilor de realizare a instalației de gaze ori de refacere a pardoselii, în condițiile în care nu a obținut nicio contrapartidă în schimbul acestor servicii (**subpct. b și e de la pct. 3.5** din prezenta decizie), contestația societății urmând a fi respinsă pentru TVA în sumă T3 lei + T7 lei = **T9 lei**.

În cazul serviciilor aferente obținerii avizelor ISU, lucrărilor de instalații alimentare cu apă și înlocuire pompă, lucrărilor de instalații electrice și de amenajări interioare și instalații și reparării și aducerii în parametrii solicitații de proiectul pentru obținerea autorizației de securitate la incendiu (**subpct. a, c, d și f de la pct. 3.5** din prezenta decizie), din constatările organelor de inspecție fiscală și documentația existentă la dosarul cauzei nu rezultă dacă acestea au fost prestate gratuit în favoarea terților proprietari/chiriași ai halelor sau, dimpotrivă, acestea sunt prestate în cadrul activității economice proprii a contestatoarei și pentru care contestatoarea obține în contrapartidă venituri taxabile din chirii, cote de întreținere și refacturări de utilități. Organul de soluționare a contestației mai reține că organele de inspecție fiscală au precizat prin adresa de răspuns nr. adr\_y/2016 că, în afara documentației transmise la dosarul cauzei, restul documentelor au fost verificate, dar nu au fost ridicate și nu constituie anexe la raport, iar lămurirea completă a tuturor aspectelor evidențiate cu privire la aceste servicii impune refacerea inspecției fiscale în conformitate cu prevederile art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pe cale de consecință și ținând cont și de reținerile de la pct. 3.3 din prezenta deciziei referitoare la realizarea inspecției fiscale decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx ttt/2016, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx uuu/2016 va fi desființată pentru TVA

analizată la **subpct. a, c, d și f de la pct. 3.5 din decizie** în sumă de T2 lei + T4 lei + T5 lei + T6 lei + T8 lei = **T10 lei** prin aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră:

*"Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care **din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată***".

La refacerea inspecției fiscale, efectuată cu respectarea prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală organele de control vor ține cont de aspectele reținute de organul de soluționare pentru fiecare tip de servicii pentru care s-a dispus desființarea și vor proceda la analiza detaliată a contractelor, facturilor, situațiilor și devizelor aferente serviciilor achiziționate **în corelație** cu contractele, facturile și restul documentației ce privesc relația societății cu ceilalți proprietari/chiriași ai halelor și a parcului industrial în ansamblu, inclusiv prin solicitarea punctuală a înscrisurilor necesare pentru stabilirea stării de fapt fiscale reieșite din această analiză, cu aplicarea prevederilor art. 64 din același Cod.

Ca atare, pentru acest capăt de cerere contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de T9 lei, pentru diferența de TVA în sumă de T10 lei decizia de impunere nr. F-Sx ttt/2016 fiind desființată, inspecția fiscală urmând a fi refăcută.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 126 alin. (1) lit. a), art. 129 alin. (4) lit. b), art. 134<sup>1</sup> alin. (7), art. 134<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), art. 137 alin. (1) lit. a) și lit. d), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (19) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2 alin. (1) și 72 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și art. 7, art. 14, art. 49, art. 113, art. 124 alin. (2), art. 130, art. 131 și art. 279 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

1. Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx ttt/2016, emisă de Administrația Sector 4 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx uuu/2016 pentru TVA în sumă de **VTS-V5-T10 lei**.

2. Desființează decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx ttt/2016 pentru TVA în sumă de **V5+T10 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale

pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.