

DECIZIA nr. 152 din 10.06 .2021
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu sediul în
Sector X, București, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.
MBR_REG_...../17.05.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2021, înregistrată sub nr. MBR_REG_.....2021 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL formulată prin SCPA în baza împuternicirii avocațiale originale nr./2021.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr./04.05.2021 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 qq/10.03.2021, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX qq/10.03.2021 și comunicată sub semnătură în data de2021 în ceea ce privește TVA în sumă de **Q 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 X a Finanțelor Publice au procedat la refacerea inspecției fiscale urmare deciziei de soluționare a contestației nr. dsc/23.10.2020, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX qq/10.03.2021 în baza căruia 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 qq/10.03.2021, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de Q lei.

Diferența stabilită provine din neacceptarea la deducere a TVA în sumă de Q lei din factura de avans nr. fct/20.04.2020 emisă de FLA SRL, pe motiv că singura explicație credibilă pentru justificarea comportamentului ineficient din punct de vedere economic al societății verificate rezidă în relația de afiliere cu emitentul facturii și că scopul esențial al facturării a fost obținerea unui avantaj fiscal constând în rambursarea sumei de la bugetul de stat.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. F-SX qq/10.03.2021 în ceea ce privește TVA în sumă de Q lei invocând următoarele:

Inspecția fiscală a fost realizată prin nerespectarea termenului de 30 de zile pentru refacerea inspecției prevăzut de art. 279 alin. (4) din Codul de procedură fiscală și încălcarea principiilor de drept procesual fiscal prevăzute de

art. 4 alin. (1) și alin. (2), art. 5 alin. (1), art. 7 alin. (2), art. 12 alin. (1), alin. (3) și alin. (4) și art. 14 alin. (1)-(3) din Codul de procedură fiscală, dezvoltând interpretări neîntemeiate și nesuținute de mijloace de probă și neanalizând obiectiv toate informațiile furnizate și fără a lua în seamă toate documentele din care rezultă indubitabil realitatea economică a tranzacțiilor, respectiv NRW SRL livrează către FLA SRL, care livrează către MRP SA, care livrează către MCH SRL, care livrează către ABC SRL etc.

Societatea susține că s-au încălcat normele de fond ale dreptului fiscal în raport de dispozițiile art. 281 alin. (7), art. 282 alin. (2) lit. a) și lit. b) și art. 319 alin. (20) lit. c) din Codul fiscal, că a obținut autorizația de construire nr. AC/27.04.2021 emisă de Primăria Sectorului 5 și că la data de 30.09.2020 au fost demarate lucrările în baza contractului de antrepriză generală nr. ccc/20.04.2020, executându-se mai multe categorii de lucrări pregătitoare în vederea obținerii autorizației.

Serviciile de curățare ale terenului evidențiate în situația de lucrări nr. 1 emisă de antreprenorul general FLA SRL la data de 07.12.2021 fac obiectul contractului nr. ccc/20.04.2020 și sunt parțial menționate în anexa nr. 1 - deviz de lucrări, respectiv nivelare teren și aducerea acestuia la cota zero prevăzută la pct. A1.3-bis, B1.4, C1.4, D1.4, E1.4, precum și la art. 2.1 alin. (a) din contract, iar celelalte lucrări evidențiate în situația de lucrări fiind necesare nivelării terenului și fac obiectul suplimentărilor prevăzute la art. 12.2 ale contractului nr. ccc/20.04.2020. Societatea a acceptat aceste lucrări, care au fost facturate cu factura nr. DEF/08.12.2020, prin care s-a stornat parțial factura de avans nr. fct/20.04.2020.

În ceea ce privește relația de afiliere dintre cele două societăți implicate, în legislația românească nu există niciun text de lege care să reglementeze interdicția ca o persoană să îndeplinească calitatea de administrator, respectiv asociat în cadrul mai multor societăți. De asemenea, referitor la "cunoștințele comune" ale societăților, niciun text din legislația românească nu interzice colaborarea dintre societățile comerciale.

În ceea ce privește constatarea echipei de control cu privire la faptul că societatea a înregistrat și plătit parțial un avans mare în contul unor servicii neexecutate până la data încheierii refacerii inspecției fiscale, societatea susține că din însăși afirmațiile organelor fiscale de la pg. 24 a RIF-ului reiese că lucrările aferente contractului nr. ccc/20.04.2020 și care nu necesită autorizații de construire au fost începute și finalizate până la data încheierii inspecției, celelalte lucrări nefiind executate din motive obiective și neimputabile societății.

Referitor la analiza comportamentului fiscal al societății FLA SRL, societatea susține că procentul avansurilor acordate de această societate (de 81%) societății NRW SRL nu are legătură cu acordarea dreptului de deducere a TVA pentru societate, acestea fiind acordate în vederea prestării serviciilor către alți beneficiari ai societății FLA SRL. De altfel, nici în Codul fiscal nu este precizat un quantum limitativ al acestora, avansurile putând fi parțiale sau totale. Organele fiscale nu au analizat și au scos din context contractele, facturile de avans, situațiile de lucrări și facturile finale încheiate și emise către beneficiarii finali ai societății FLA SRL.

Referitor la realitatea tranzacțiilor comerciale, echipa de control a sugerat în mod vădit eronat că acestea există doar scriptic, pe baza

informațiilor/înscrisurilor solicitate societății și altor persoane, fără a proceda și la efectuarea constatărilor la fața locului, astfel încât nu au putut fi administrate toate mijloacele de probă care să dovedească realitatea și corectitudinea tranzacțiilor, fiind încălcate prevederile art. 55 alin. (1)-(3) din Codul de procedură fiscală. Echipa de control a considerat că avansurile sunt scriptice, fără a ține cont de însăși definiția acestora de la art. 282 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

Cu privire la lanțul de tranzacționare, echipa de control nu a analizat intenționat TVA colectată/datorată de către FLA SRL din facturile emise către beneficiarii săi susținând că obiectul verificării nu este efectuarea unei inspecții fiscale la această societate din 2018 până în prezent, aspect profund greșit deoarece activitatea societăților implicate nu poate fi limitată doar la TVA deductibilă și solicitată la rambursare de ABC SRL care nu este unicul său beneficiar, iar facturile de avans emise de către societatea NRW SRL nu au nicio legătură cu societatea.

Societatea ABC SRL susține că faptul că demararea lucrărilor ce fac obiectul contractului de antrepriză generală nr. ccc/20.04.2020 se poate produce numai după obținerea autorizației de construire nu poate conduce la ideea inoportunității sau nelegalității plății unui avans. Niciun text în legislația fiscală și civilă nu se poate opune efectuării plății unui avans, adică a unei sume de bani înainte de executarea oricărei obligații contractuale. Subscrisa nu ar fi avut cum să condiționeze ori să controleze modalitatea în care FLA SRL va cheltui sumele de bani încasate, afirmația inspectorilor fiscali fiind lipsite de conținut juridic.

În ceea ce privește faptul că unicul scop al facturii emise de FLA SRL este crearea unui avantaj fiscal, societatea susține că echipa de control nu a indicat în raport care sunt mijloacele de probă pentru a stabili că subscrisa a participat în mod conștient la tranzacțiile frauduloase, cunoscând caracterul acestora, făcând trimitere la anumite bănuieli rezultate din niște presupuneri și prezumții lipsite de conținut juridic.

Toate categoriile de argumente invocate de inspectorii fiscali încalcă flagrant principiul neutralității TVA definit și aplicat prin jurisprudența CJUE, dreptul de deducere a taxei neputând fi limitat și putând a fi exercitat imediat, fără ca persoana impozabilă să trebuiască să aștepte ca exploatarea efectivă din afacere să înceapă. Dispozițiile art. 11 alin. (12) din Codul fiscal au fost aplicate greșit în speță, așa cum rezultă din jurisprudența CJUE din cauzele C-642/11 Stroy Trans EOOD și C-643/11 LVK EOOD, deoarece pentru refuzarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției de bunuri și/sau servicii, prin utilizarea sintagmei "știa sau ar fi trebuit să știe" CJUE stabilește în sarcina autorităților naționale obligația de a proba vinovăția destinatarului facturii, sub forma intenției sau a culpei.

Transpunând principiile dreptului comunitar interpretate de CJUE, legiuitorul român a prevăzut la art. 11 alin. (12) lit. a) și b) din Codul fiscal două condiții cumulative pentru ca autoritățile naționale să invoce abuzul de drept în materia deducerii TVA, iar echipa de control avea sarcina de a proba participarea subscrisei la o fraudă și să stabilească cine sunt ceilalți participanți la comiterea acestei fraude, în ce constă fraudă și care este faptul prejudiciator al bugetului de stat.

Prima condiție este ca tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, să aibă drept rezultat garantarea unor

avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale. Această condiție nu este îndeplinită deoarece toate tranzacțiile invocate sunt reale, cu conținut economic de necontestat. Pentru a doua condiție, aceea că scopul esențial al operațiunilor respective este avantajul fiscal, echipa de control ar fi trebuit să administreze probe directe din care să rezulte că scopul esențial al tranzacțiilor desfășurate este unul cert fraudulos. În cazul în care scopul este unul abuziv, tranzacțiile ar fi trebuit redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. De asemenea, nu a fost cuantificat avantajul fiscal obținut de către societate, echipa de control neverificând modul de declarare și plată la bugetul statului a veniturilor și a TVA colectată de către societate/societăți.

În materie de TVA, natura "artificială" a operațiunilor este în esență că artificialitatea operațiunilor este echivalentă cu abuzul, dacă are drept rezultat reducerea obligațiilor privind plata TVA-ului. Din interpretarea teleologică a dispozițiilor art. 297 și art. 299 din Codul fiscal, legiuitorul nu a condiționat valorificarea dreptului de deducere de desfășurarea efectivă a activităților generatoare de TVA, esențial fiind ca achizițiile să fie destinate utilizării în scopul de operațiuni taxabile. Or, în speță, societatea a dovedit pe deplin finalitatea operațiunilor sale, punând la dispoziția organului de control promisiunile de vânzare-cumpărare încheiate cu viitorii proprietari ai apartamentelor ce urmează a fi edificate. Mai mult, a fost obținută și autorizația de construire nr. AC/27.04.2021, în urma unor proceduri complexe și a multitudinii de avize de la autorități, demersuri ce demonstrează continuitatea activității economice a subscrisei, iar neacordarea deducerii TVA aferentă activităților preparatorii reprezintă o interpretare restrictivă a deductibilității TVA care contravine legislației comunitare în materie.

Prin urmare, societatea consideră forțate toate afirmațiile echipei de inspecție fiscală, care nu au legătură cu obiectul controlului efectuat cu privire la rambursarea TVA, datorate lipsei unor probe concrete care să justifice în mod legal respingerea la rambursare a sumei solicitate.

În susținere societatea prezintă înscrisuri considerate relevante menționate în opis, nenumotate.

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:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA dintr-o factură de avans emisă de o societate afiliată, în condițiile în care argumentele aduse de societate prin contestația formulată nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au procedat la refacerea inspecției fiscale parțiale pentru TVA în sumă de Q lei aferentă perioadei 01.04.2020-30.04.2020 în cazul societății ABC SRL.

Din documentele analizate și menționate la pg. 9-10/29 din RIF s-a constatat că rezultă intenția societății de a construi 5 imobile pe terenul situat în București, sectorul X, Șoseaua D, nr. L, până la data inspecției societatea

neobținând autorizația de construire și neîncepând lucrările de construcție a proiectului imobiliar.

În ceea ce privește TVA în sumă de Q lei din factura nr. fct/20.04.2020, aceasta este aferentă avansului facturat în baza contractului de antrepriză generală în construcții-montaj și instalații nr. ccc/20.04.2020 încheiat cu societatea afiliată FLA SRL (prin administrator și asociat comuni). Contractul, în valoare estimativă de E euro plus TVA, are ca obiect executarea lucrărilor de construcții rezidențiale de locuințe și instalații interioare pentru sanitare, canalizare, termice, HVAC, electrice, curenți tari și slabi, platforme de drum betonate și asfaltate, alei pietonale, amenajare parcări exterioare, loc de joacă și amenajare peisagistică în cadrul proiectului imobiliar denumit "PLO 2" compus din 5 blocuri de locuințe individuale în regim de înălțime De+P+4E+5Re, cu o suprafață totală construită desfășurată de 16.500 mp.

Lucrările mai sus-menționate prevăzute la pct. 2.1 lit. a) din contract vor putea fi începute numai după data obținerii autorizației de construire, iar conform contractului și actului adițional nr. 1/22.09.2020 societatea trebuia să constituie antreprenorului general un avans de 20% din valoarea estimativă a contractului pe baza unei facturi de avans în valoare de A euro plus TVA, suma ce urma a fi achitată în termen de maximum 45 de zile de la data emiterii ordinului de începere a lucrărilor, după cum urmează: 30% se va achita din surse proprii ale societății beneficiare și 70% se va achita din sursele de finanțare ale societății sau din surse proprii.

Urmare solicitării de informații prin nota explicativă din data de 26.01.2021, administratorul societății a precizat că în luna decembrie 2020 au fost executate în baza contractului nr. ccc/20.04.2020 lucrări de curățare teren pentru care nu era necesară autorizația de construire, constând în curățarea terenului de strat vegetal și deșeuri, nivelare teren și trasare cote de nivel ale terenului, evidențiate prin situația de lucrări executate nr. 01/07.12.2020 și recepționate prin procesul-verbal nr. 01/08.12.2020. Pentru aceste servicii s-a emis factura nr. DEF/08.12.2020 în valoare de D lei + TVA V lei, s-a reținut garanția de bună execuție de G lei și a fost stornat parțial avansul în sumă de T lei + TVA K lei. Conform constatărilor organelor fiscale aceste lucrări nu fac obiectul contractului nr. ccc/20.04.2020, nefiind menționate la pct. 2.1 lit. a) din contract și în anexa 1 "Deviz de lucrări" la acesta.

Din extrasele bancare și fișa contului 401.00004 a rezultat că din factura de avans nr. fct/20.04.2020 în valoare totală de H lei a fost achitată parțial până la data de 31.12.2020 suma de F lei, din care S1 lei reprezintă o diferență de sumă dintr-un plus virat de S2 lei existent la data de 30.03.2020 și S3 lei reprezintă sumă plătită prin bancă în perioada 15.06.2020-31.12.2020.

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților societății prin întrebarea nr. 3 din nota explicativă din data de 26.01.2021 explicații cu privire la motivul pentru care a fost emisă și primită factura de avans nr. fct/20.04.2020, în condițiile în care conform pct. 2.2 din contract executarea lucrărilor nu se putea face decât după obținerea autorizației de construire și a tuturor avizelor necesare prevăzute de lege pe numele beneficiarului și după primirea ordinului de începere a lucrărilor, iar la data emiterii facturii societatea nu era proprietara terenului pe care se intenționa să se construiască imobilele (aceasta devenind proprietară la data de 30.06.2020). Administratorul societății a arătat în răspunsul

formulat că, prealabil acceptării facturii de avans, s-a avut în vedere că la data respectivă societatea avea încheiat cu fostul proprietar al terenului promisiuni de vânzare-cumpărare pentru două loturi de teren, precum și un contract de asociere în participațiune care avea ca obiect realizarea de către societate a unui ansamblu rezidențial compus din 5 blocuri de locuințe colective pe aceleași loturi de teren. Administratorul societății invocă faptul că încă din luna noiembrie 2020 societatea a întreprins demersurile necesare obținerii documentațiilor P.U.D. și a autorizațiilor de construire, iar din informațiile obținute în luna aprilie 2020 de la biroul de arhitectură ARH SRL s-a estimat că autorizațiile de construire pentru ansamblul rezidențial urmau a fi obținute până la sfârșitul lunii octombrie 2020. În aceste condiții, societatea a considerat necesară încheierea contractului nr. ccc/20.04.2020 cu FLA SRL, care are un obiect clar și determinat, dată fiind anvergura proiectului imobiliar, participarea periodică a constructorului la ședințe cu proiectantul general și proiectanții de specialitate, întocmirea antemăsurătorilor de cantități necesare realizării lucrărilor și a devizelor pe categorii de lucrări, selectarea și contractarea furnizorilor de materiale etc.

Având în vedere faptul că societatea verificată a înregistrat și plătit parțial un avans mare în contul unor servicii neexecutate până la data refacerii inspecției, precum și relațiile de afiliere dintre societatea verificată și societatea FLA SRL, echipa de inspecție fiscală a analizat și comportamentul fiscal al acesteia din punct de vedere al TVA din luna aprilie 2020.

Din analiza bazei de date ANAF și a informațiilor și documentelor transmise în format electronic de reprezentanții societății FLA SRL s-au constatat următoarele:

- conform decontului nr. INTERNT-.... din data de 21.05.2020 societatea a declarat TVA de plată pentru luna aprilie 2020 de P1 lei, dar având în vedere soldul negativ din luna martie 2020 de P2 lei societatea a înregistrat un sold al sumei negative de TVA cumulate de P3 lei;

- TVA de rambursat din luna martie 2020 provine din TVA dedusă de P4 lei, sumă ce reprezintă în cea mai mare parte TVA aferentă a trei facturi de avans primite de la societatea NRW SRL în valoare totală de P5 lei + TVA de P6 lei, facturi emise în baza contractelor de execuție nr. ctrx/11.12.2019 (valoare contract fără TVA N1 lei), nr. ctrq/10.03.2020 (valoare contract fără TVA N2 lei) și nr. ctrw/31.03.2020 (valoare contract fără TVA N3 lei), rezultând că s-au primit facturi de avans pentru 81% din valoarea serviciilor contractate.

În urma transmiterii informațiilor și documentelor solicitate de către societatea NRW SRL cu adresa nr. 8113502/01.02.2021 au rezultat următoarele:

- pentru contractul nr. ctrx/11.12.2019 au fost facturate lucrări în data de 29.12.2020 în valoare de J1 lei + J2 lei TVA, iar pentru contractul nr. ctrw/31.03.2020 au fost facturate lucrări în data de 08.01.2020 în valoare de J3 lei + J4 lei TVA;

- pentru contractul de execuție lucrări nr. ctrq/10.03.2020 nu s-a început derularea lucrărilor deoarece nu a fost primită înștiințarea de începere a lucrărilor din partea antreprenorului general;

- avansurile au fost facturate în luna martie 2020 pentru valoarea totală de 12.078.500 lei având ca motivație faptul că "în luna martie 2020 societatea se afla în negociere cu mai multe persoane fizice în vederea achiziționării unui teren în vederea dezvoltării activității societății, astfel, pentru a nu ne bloca activitatea

și pentru a reuși să ne atingem scopul propus (respectiv achiziționarea unui teren) am solicitat antreprenorului general FLA SRL, avansuri”;

- societatea a întocmit situațiile de lucrări și le-a facturat cu întârziere în luna decembrie 2020 și respectiv în luna ianuarie 2021, pentru lucrările executate în perioada decembrie 2019-decembrie 2020 în baza contractului nr. ctrx/11.12.2019 și în perioada iunie 2020 - ianuarie 2021 în baza contractului nr. ctrw/31.03.2020;

- societatea a justificat facturarea unor avansuri mari în luna martie 2020 prin faptul că a vrut să evite blocarea societății și pentru că a avut nevoie de lichidități în vederea achiziționării unui teren în valoare de lei în baza unei promisiunii de vânzare-cumpărare din data de 05.05.2020;

- din fișa contului furnizorului NRW SRL din evidența contabilă a societății FLA SRL a reieșit că aceasta a achitat prin bancă parțial din avansurile facturate, respectiv suma de O1 lei pentru contractul nr. ctrw/31.03.2020 și suma de O2 lei pentru contractul nr. ctrx/11.12.2019, iar pentru contractul nr. ctrq/10.03.2020 nu a achitat nicio sumă din factură;

- în emailul din 02.02.2021 societatea NRW SRL afirmă că pentru diferențele de plată din cele trei facturi de avans deține bilete la ordin, aflate în termen, emise de societatea FLA SRL.

Din analiza bazei de date ANAF, precum și a informațiilor și documentelor transmise de societatea NRW SRL s-au constatat următoarele:

- din decontul de TVA nr. INTERNT-...-2020 din 21.05.2020 aferent lunii aprilie 2020 rezultă că societatea a declarat TVA dedusă/TVA colectată cu valoarea 0 lei, înregistrând TVA de plată cumulată de G1 lei;

- avansurile încasate de la societatea FLA SRL în perioada iulie-august 2020 în sumă totală de G2 lei au fost utilizate în cea mai mare parte în vederea achitării sumei de G3 lei în baza promisiunii de vânzare-cumpărare încheiată în data de 05.05.2020 în vederea achiziționării unui teren;

- pentru TVA de plată neachitată de G1 lei societatea a beneficiat de prevederile OG 29/2020 conform căreia obligațiile fiscale devenite scadente după data de 21.03.2020 neachitate la termen nu sunt considerate obligații fiscale restante și pentru neplata la scadență nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere și se suspendă prin efectul legii sau nu se încep măsuri de executare silită prin poprire a creanțelor bugetare;

- societatea NRW SRL a avut ca asociat unic și administrator pe domnul C....., care a fost angajat ca lucrător comercial la societatea FLA SRL în perioada 29.08.2016-18.10.201, iar doamna P..... este contabilă și deține semnătură electronică în vederea depunerii de rapoartări la ambele societăți.

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea verificată ABC SRL a solicitat la rambursare TVA în sumă de Q lei pentru luna aprilie 2020 în baza unei facturi de avans emise de societatea afiliată FLA SRL, societate care la rândul ei înregistra în această lună TVA de rambursat cumulată în sumă de P3 lei provenită în cea mai mare parte înregistrării în contabilitate și a declarării în luna martie 2020 a TVA dedusă în sumă de P6 lei în baza a trei facturi de avans primite de la societatea NRW SRL.

Se poate astfel observa că pe lanțul de tranzacționare NRW SRL - FLA SRL - ABC SRL în luna aprilie 2020, prima societate nu achită TVA de plată datorat bugetului de stat, a doua societate înregistrează TVA de rambursat cumulată, iar societatea verificată ABC SRL solicită la rambursare TVA în sumă de Q lei.

Între societățile FLA SRL și ABC SRL există relații de afiliere, iar societatea ABC SRL ar fi trebuit să se considere prejudiciată pentru faptul că a plătit până la data de 31.12.2020 suma de F lei cu titlu de avans în baza facturii nr. fct/20.04.2020 în valoare totală de H lei pentru serviciile menționate în contractul nr. ccc/20.04.2020, care nu au fost prestate efectiv până la data reverificării. Mai mult, societatea FLA SRL a folosit banii primiți ca avans pentru plata propriilor furnizori conform notei explicative din data de 27.01.2021 și nu pentru achiziționarea materialelor/serviciilor necesare în vederea executării lucrărilor cu societatea verificată. Cu toate acestea, societatea verificată a acceptat factura de avans și plata parțială a avansului facturat, deși nu deține autorizația de construire, fapt ce ducea la imposibilitatea începerii lucrărilor de construcție a proiectului imobiliar.

Toate aceste elemente combinate au condus organele de inspecție fiscală la concluzia că factura de avans a fost emisă și primită doar pentru obținerea de avantaje fiscale, respectiv restituirea de la bugetul de stat a TVA de rambursat solicitată în sumă de Q lei în luna aprilie 2020.

Cu aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1), art. 282 alin. (2) lit. b), art. 297, art. 299 și art. 319 alin. (6) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală concluzionează că factura de avans nu consemnează efectuarea unei operațiuni economice, societatea exercitându-și nelegal dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor facturate între societăți afiliate pentru motivul principal că nu se poate stabili dacă ele corespund sau nu unor prestații reale.

Prin urmare, în urma refacerii inspecției fiscale s-a constatat:

- inoportunitatea facturării în luna aprilie 2020 a avansului în sumă totală de H lei în condițiile în care serviciile pentru care a fost facturat avansul nu puteau fi prestate decât după obținerea autorizației de construire în conformitate cu prevederile art. 2.2 din contractul nr. ccc/20.04.2020, astfel încât în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, facturarea avansului a avut drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care au contravenit scopului acelor dispoziții legale;

- din constatările mai sus menționate rezultă în mod obiectiv faptul că scopul esențial al facturării avansului în luna aprilie 2020 a fost obținerea unui avantaj fiscal, respectiv restituirea de la bugetul de stat a TVA de rambursat solicitată în sumă de Q lei.

Astfel, singura explicație credibilă pentru justificarea acestui comportament ineficient din punct de vedere economic al societății verificate rezidă în relația de afiliere dintre cele două societăți, cea vânzătoare și cea cumpărătoare, motiv pentru care înregistrarea în evidența contabilă a facturii de avans de natură fiscală a fost efectuată de societatea ABC SRL strict în vederea obținerii de avantaje de natură fiscală, respectiv rambursarea de TVA, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a procedat la neacceptarea la deducere a TVA-ului în sumă de Q lei în baza prevederilor art. 11 alin. (12) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL susține, în esență, că îndeplinește toate condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru operațiuni economice reale cu caracter pregătitor în desfășurarea activității economice și că organele de inspecție fiscală nu au indicat elementele concrete și nu au administrat probe din care să reiasă că tranzacțiile au caracter artificial și că societatea a participat în mod conștient la tranzacții frauduloase.

În drept, potrivit art. 297 și art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 297. – (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

a) operațiuni taxabile; [...]

(8) *Organele fiscale competente au dreptul de a refuza deducerea TVA dacă, după administrarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, pot demonstra dincolo de orice îndoială că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări/prestări".*

"Art. 299. – (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. 319, 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; [...]"

Referitor la deducerea TVA, pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII – Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 precizează următoarele:

"67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

(4) O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art.

297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatarei efective a activității sale. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa.

(5) Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art. 297 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.

În cazul avansurilor, sunt incidente și prevederile art. 282 din Legea nr. 227/2015 din Codul fiscal și pct. 25 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII – Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

Codul fiscal:

”Art. 282. - (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”.**

Norme metodologice:

”25. (1) Prevederile art. 282 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă **și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora”.**

De asemenea, în materie de TVA sunt aplicabile și prevederile art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

”Art. 11. – (11) În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

(12) În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. **Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:**

a) *tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;*

b) *trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal”.*

În speță, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL în calitate de beneficiar și-a dedus TVA în sumă de Q lei din factura nr. fct/20.04.2020 în valoare totală de H lei reprezentând avans facturat în baza

contractului de antrepriză generală în construcții-montaj și instalații nr. ccc/20.04.2020 încheiat cu societatea afiliată FLA SRL (prin administrator și asociat comuni).

Potrivit pct. 2.1 lit. a) din contract antreprenorul general se obligă să presteze în favoarea beneficiarului servicii constând în executarea lucrărilor de construcții rezidențiale de locuințe și instalații interioare pentru sanitare, canalizare, termice, HVAC, electrice, curenți tari și slabi, platforme de drum betonate și asfaltate, alei pietonale, amenajare parcări exterioare, loc de joacă și amenajare peisagistică în cadrul proiectului imobiliar denumit "PLO 2" compus din 5 blocuri de locuințe individuale în regim de înălțime De+P+4E+5Re, cu o suprafață totală construită desfășurată de 16.500 mp. La pct. 2.2 din contract se prevede că executarea lucrărilor prevăzute va putea fi începută de către antreprenorul general numai după obținerea autorizației de construire și a tuturor avizelor necesare prevăzute de lege pe numele beneficiarului și după primirea ordinului de începere a lucrărilor primit în scris de la beneficiar.

Valoarea estimativă a contractului este de E euro plus TVA, așa cum reiese din devizul de lucrări global din anexa nr. 1 la contract, calculat la un preț fix de 350 euro plus TVA/mp construit la cheie.

Conform pct. 8.3 din contract beneficiarul va constitui antreprenorului general un avans în procent de 20% din valoarea estimativă a contractului, respectiv antreprenorul general va emite odată cu semnarea contractului factura fiscală de avans în valoare de A euro plus TVA, sumă ce se va achita cu ordin de plată până la data emiterii de către beneficiar a ordinului de începere a lucrărilor, dar nu mai târziu de 180 de zile de la data emiterii acesteia. Ulterior, prin actul adițional nr. 1/22.09.2020 termenul de plată a facturii de avans a fost modificat la maxim 45 de zile de la data emiterii ordinului de începere a lucrărilor, astfel: după cum urmează: 30% se va achita din surse proprii ale societății beneficiare și 70% se va achita din sursele de finanțare ale societății sau din surse proprii.

Până la data de 31.12.2020 din factura de avans în valoare totală de H lei a fost achitată suma de F lei, din care S1 lei reprezintă o diferență de sumă dintr-un plus virat de S2 lei existent la data de 30.03.2020 și S3 lei reprezintă sumă plătită prin bancă în perioada 15.06.2020-31.12.2020.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în luna decembrie 2020 factura nr. DEF/08.12.2020 în valoare de D lei + TVA V lei, emisă de FLA SRL, din care s-a reținut garanția de bună execuție de G lei și a fost stornat parțial avansul pentru suma de T lei + TVA K lei, aferentă unor lucrări constând în curățarea terenului de strat vegetal și deșeuri, nivelare teren și trasare cote de nivel ale terenului, fără ca acestea să facă obiectul contractului nr. ccc/20.04.2020, nefiind menționate la pct. 2.1 lit. a) din contract și în anexa 1 "Deviz de lucrări" la acesta.

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților societății prin întrebarea nr. 3 din nota explicativă din data de 26.01.2021 explicații cu privire la motivul pentru care a fost emisă și primită factura de avans nr. fct/20.04.2020, în condițiile în care conform pct. 2.2 din contract executarea lucrărilor nu se putea face decât după obținerea autorizației de construire și a tuturor avizelor necesare prevăzute de lege pe numele beneficiarului și după primirea ordinului de începere a lucrărilor, iar la data emiterii facturii societatea nu era proprietara terenului pe care se intenționa să se construiască imobilele (aceasta devenind proprietară la data de 30.06.2020). Administratorul societății a arătat în răspunsul formulat că, prealabil acceptării facturii de avans, s-a avut în vedere că la data

respectivă societatea avea încheiat cu fostul proprietar al terenului promisiuni de vânzare-cumpărare pentru două loturi de teren, precum și un contract de asociere în participațiune care avea ca obiect realizarea de către societate a unui ansamblu rezidențial compus din 5 blocuri de locuințe colective pe aceleași loturi de teren. Administratorul societății invocă faptul că încă din luna noiembrie 2020 societatea a întreprins demersurile necesare obținerii documentațiilor P.U.D. și a autorizațiilor de construire, iar din informațiile obținute în luna aprilie 2020 de la biroul de arhitectură ARH SRL s-a estimat că autorizațiile de construire pentru ansamblul rezidențial urmau a fi obținute până la sfârșitul lunii octombrie 2020. În aceste condiții, societatea a considerat necesară încheierea contractului nr. ccc/20.04.2020 cu FLA SRL, care are un obiect clar și determinat, dată fiind anvergura proiectului imobiliar, participarea periodică a constructorului la ședințe cu proiectantul general și proiectanții de specialitate, întocmirea antemăsurătorilor de cantități necesare realizării lucrărilor și a devizelor pe categorii de lucrări, selectarea și contractarea furnizorilor de materiale etc.

Având în vedere faptul că societatea verificată a înregistrat și plătit parțial un avans mare în contul unor servicii neexecutate până la data refacerii inspecției, precum și relațiile de afiliere dintre societatea verificată și societatea FLA SRL, echipa de inspecție fiscală a analizat și comportamentul fiscal al acesteia din punct de vedere al TVA din luna aprilie 2020.

Din analiza bazei de date ANAF și a informațiilor și documentelor transmise în format electronic de reprezentanții societății FLA SRL s-a constatat că această societate a declarat în decontul lunii aprilie 2020 TVA de plată în sumă de P1 lei, dar având în vedere soldul negativ din luna martie 2020 de P2 lei societatea a înregistrat un sold al sumei negative de TVA cumulate de P3 lei. Soldul negativ al TVA din luna martie 2020 provine din TVA dedusă de P4 lei, sumă ce reprezintă în cea mai mare parte TVA aferentă a trei facturi de avans primite de la societatea NRW SRL în valoare totală de P5 lei + TVA de P6 lei, facturi emise în baza contractelor de execuție nr. ctrx/11.12.2019, nr. ctrq/10.03.2020 și nr. ctrw/31.03.2020 (valoare contracte D lei plus TVA).

În urma analizei documentației transmise de societatea NRW SRL organele fiscale au constatat că societatea FLA SRL a primit facturi de avans de la societatea NRW SRL pentru 81% din valoarea serviciilor contractate, exercitându-și dreptul de deducere a TVA pentru suma de P6 lei, că avansurile au fost facturate în luna martie 2020 de societatea NRW SRL având ca motivație negocierile purtate cu mai multe persoane fizice în vederea achiziționării unui teren în scopul dezvoltării activității societății și că lucrările propriu-zise au fost executate și facturate parțial numai pentru două contracte în lunile decembrie 2020 și ianuarie 2021 (cumulate, O3 lei plus TVA O4 lei). Societatea FLA SRL a plătit doar parțial avansurile facturate, respectiv O1 lei pentru contractul nr. ctrw/31.03.2020 și suma de O2 lei pentru contractul nr. ctrx/11.12.2019, pentru contractul nr. ctrq/10.03.2020 neachitând nicio sumă din factură. Pentru diferențele de plată din cele trei facturi de avans societatea NRW SRL a afirmat că deține bilete la ordin emise de societatea FLA SRL. Din avansurile încasate societatea NRW SRL a achitat suma de de G3 lei în baza promisiunii de vânzare-cumpărare încheiată în data de 05.05.2020 în vederea achiziționării unui teren.

În urma acestor operațiuni societatea NRW SRL a înregistrat TVA de plată cumulată de G1 lei, neachitată la scadență, pentru care a beneficiat de

prevederile OG 29/2020 conform căreia obligațiile fiscale devenite scadente după data de 21.03.2020 neachitate la termen nu sunt considerate obligații fiscale restante și pentru neplata la scadență nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere și se suspendă prin efectul legii sau nu se încep măsuri de executare silită prin poprire a creanțelor bugetare.

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea verificată ABC SRL a solicitat la rambursare TVA în sumă de Q lei pentru luna aprilie 2020 în baza unei facturi de avans emise de societatea afiliată FLA SRL, societate care la rândul ei înregistra în această lună TVA de rambursat cumulată în sumă de P3 lei provenită în cea mai mare parte înregistrării în contabilitate și a declarării în luna martie 2020 a TVA dedusă în sumă de P6 lei în baza a trei facturi de avans primite de la societatea NRW SRL.

Se poate astfel observa că pe lanțul de tranzacționare NRW SRL - FLA SRL - ABC SRL în luna aprilie 2020, prima societate nu achită TVA de plată datorat bugetului de stat, a doua societate înregistrează TVA de rambursat cumulată, iar societatea verificată ABC SRL solicită la rambursare TVA în sumă de Q lei.

Între societățile FLA SRL și ABC SRL există relații de afiliere, iar societatea ABC SRL ar fi trebuit să se considere prejudiciată pentru faptul că a plătit până la data de 31.12.2020 suma de F lei cu titlu de avans în baza facturii nr. fct/20.04.2020 în valoare totală de H lei pentru serviciile menționate în contractul nr. ccc/20.04.2020, care nu au fost prestate efectiv până la data reverificării. Mai mult, societatea FLA SRL a folosit banii primiți ca avans pentru plata propriilor furnizori conform notei explicative din data de 27.01.2021 și nu pentru achiziționarea materialelor/serviciilor necesare în vederea executării lucrărilor cu societatea verificată. Cu toate acestea, societatea verificată a acceptat factura de avans și plata parțială a avansului facturat, deși nu deține autorizația de construire, fapt ce ducea la imposibilitatea începerii lucrărilor de construcție a proiectului imobiliar.

Toate aceste elemente combinate au condus organele de inspecție fiscală la concluzia că factura de avans a fost emisă și primită doar pentru obținerea de avantaje fiscale, prin constatarea unui comportament ineficient din punct de vedere economic al societății verificate explicabil prin natura relației de afiliere cu societatea emitentă a facturii, în condițiile în care facturarea avansului în luna aprilie nu se justifică prin prisma faptului că lucrările pentru care a fost facturat avansul puteau fi prestate doar după obținerea autorizației de construire în conformitate cu prevederile art. 2.2 din contractul nr. ccc/20.04.2020. Astfel, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, facturarea avansului a avut drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care au contravenit scopului acelor dispoziții legale, organele de inspecție fiscală făcând aplicațiunea art. 11 alin. (12) din Codul fiscal și neacordând societății ABC SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de Q lei din factura de avans nr. fct/20.04.2020 emisă de societatea afiliată FLA SRL.

Societatea ABC SRL susține prin contestația formulată că avansul facturat este în legătură cu operațiuni economice reale cu caracter pregător necesare realizării unui proiect imobiliar și că organele de inspecție fiscală n-au administrat mijloace de probă din care să reiasă că tranzacțiile au caracter artificial și că societatea a participat în mod conștient la tranzacții frauduloase,

nefiind îndeplinite condițiile subiective și obiective pentru invocarea abuzului de drept.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și susținerile societății contestatoare organul de soluționare a contestației reține următoarele:

1. În privința nerespectării termenului de 30 de zile pentru refacerea inspecției fiscale se reține că potrivit art. 279 alin. (4) din Codul de procedură fiscală ”soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 de zile în cazul celorlalți contribuabili [...]”, fără ca din textul de lege să reiasă că punerea în executare a deciziei de desființare implică finalizarea refacerii inspecției fiscale și, în plus, acest termen de 30 de zile nu este un termen de decădere, legiuitorul neprevăzând o sancțiune pentru depășirea acestuia.

Referitor la susținerea societății privind încălcarea principiilor de drept procesual fiscal, societatea s-a rezumat să le invoce și să pretindă superficialitate și tendențiozitate din partea organelor de inspecție fiscală, fără să indice și să probeze cum anume colectarea și deducerea taxei de către societatea afiliată FLA SRL pentru alți beneficiari influențează în mod nemijlocit constatările acestora.

2. În ceea ce privește încălcarea normelor de fond ale dreptului fiscal invocate de societate, se reține că urmare refacerii inspecției fiscale organele de control au recunoscut intenția societății de a construi 5 imobile pe terenul situat în București, sectorul X, Șoseaua D, nr. L. Din acest punct de vedere toate susținerile societății referitoare la intenția sa de a desfășura activități economice și la jurisprudența CJUE în materia deducerii TVA pe baza intenției, precum și documentele depuse în susținere (e.g., promisiunile de vânzare-cumpărare încheiate cu proprii clienți persoane fizice) sunt inutile deoarece în speță nu s-a mai pus problema nerecunoașterii intenției societății de a desfășura activități taxabile viitoare și de a beneficia de drept de deducere în baza acestei intenții.

Astfel, constatările inspecției fiscale ce fac obiectul litigiului nu au legătură cu nerecunoașterea intenției societății de a desfășura activități economice, ci cu faptul că societatea și-a dedus TVA dintr-o factură de avans emisă de societatea afiliată FLA SRL fără justificare economică, în scopul obținerii unui avantaj sub forma rambursării de TVA.

În legătură cu justificarea economică a avansului, din documentația disponibilă rezultă următoarele:

- din răspunsul administratorului societății la întrebarea nr. 3 din nota explicativă din data de 26 ianuarie 2021 reiese că la nivelul lunii aprilie 2020 se estima obținerea autorizației de construire până la finele lunii octombrie 2020;

- contractul de antrepriză generală în construcții-montaj și instalații nr. ccc/20.04.2020 în valoare estimativă de E euro plus TVA a fost urmat de facturarea în aceeași zi a 20% din valoarea contractului, în avans, pentru suma de A euro plus TVA (total H lei), factura de avans urmând a fi achitată în termen de 180 de zile de la data emiterii ordinului de începere a lucrărilor, deci după obținerea autorizației de construire. Ulterior, termenul de plată a facturii de avans a fost modificat prin actul adițional din 22.09.2020 la maxim 45 de zile de la data emiterii ordinului de începere a lucrărilor, iar din suma totală a facturii de avans a fost achitată până la data de 31.12.2020 suma de F lei, plățile efective prin bancă fiind efectuate începând cu data de 15.06.2020. De asemenea, lucrările

contractate urmau a fi începute efectiv numai după obținerea autorizației de construire;

- în condițiile în care se cunoștea faptul că autorizația nu construie nu putea fi obținută până la finele lunii octombrie 2020, că factura de avans urma a fi achitată într-un anumit termen după obținerea acestei autorizații și că lucrările pentru care se emitea factura de avans urmau a fi începute după obținerea autorizației, societatea *nu prezintă nicio explicație logică și plauzibilă din punct de vedere economic pentru care a convenit cu antreprenorul general emiterea facturii de avans chiar la data semnării contractului în 20.04.2020*;

- prin urmare, nu încheierea propriu-zisă a contractului nr. ccc/20.04.2020 este pusă în discuție, ci *emiterea facturii de avans în chiar data semnării contractului din 20.04.2020, cu termen de plată agreat la momentul semnării contractului, cu mult după momentul emiterii facturii de avans* (octombrie 2020 + încă 180 de zile, termen inițial);

- mai mult, primele plăți parțiale în contul facturii de avans au fost efectuate după circa 2 luni de zile de la data emiterii facturii de avans (începând cu data de 15.06.2020), iar sumele încasate au fost utilizate de antreprenorul general pentru plata propriilor furnizori implicați în alte proiecte imobiliare derulate de antreprenorul general, *societatea neprezentând lista furnizorilor și cantitățile de materiale achiziționate în legătură cu proiectul imobiliar ce urma a fi realizat în beneficiul societății contestatoare și care ar fi putut să fie achitate din avans*.

În acest context, este justificată constatarea organelor de inspecție fiscală în sensul că **singura explicație plauzibilă pentru facturarea avansului în condițiile prezentate rezidă în relațiile de afiliere dintre societatea beneficiară și antreprenorul general**. Chiar dacă legislația nu reglementează interdicții în privința calității de asociat și administrator în mai multe societăți ori cu privire la colaborarea între societăți, relațiile de afiliere dintre cele două societăți ori "cunoștințele comune" ale societăților au fost reținute în constatările inspecției fiscale tocmai pentru a reliefa "substratul" relațiilor economice dintre societățile implicate, care s-ar fi desfășurat în alte condiții dacă relațiile ar fi fost de deplină independență economică și/sau juridică între părți și care circumstanțiază comportamentul fiscal al societăților implicate.

De altfel, această constatare a organelor de inspecție fiscală este întărită de faptul că în relațiile cu alți beneficiari pentru lucrări similare, dar cu care nu avea relații de afiliere, antreprenorul general a solicitat prin contracte plata imediată a facturilor de avans, după cum urmează:

- în cazul contractului încheiat cu beneficiarul MRP SA a fost solicitată plata facturii de avans în termen de maxim 3 zile de la data emiterii facturii fiscale, fără să se prevadă un termen de emisie a facturii (pct. 8.3 din contractul nr. vvv/20.11.2018 prezentat de societate în susținerea contestației);

- în cazul contractului încheiat cu beneficiarul MCH SRL a fost solicitată plata primei facturi de avans în termen de maxim 1 zi de la data emiterii facturii fiscale și de maxim 5 zile pentru celelalte facturi de avans, emise eşalonat (pct. 8.3 din contractul nr. bbb/31.07.2018).

3. Referitor la serviciile de curățare a terenului evidențiate în factura nr. DEF/08.12.2020, invocată de societate ca având legătură cu lucrările aferente contractului nr. ccc/20.04.2020 ce puteau fi efectuate și fără autorizație de construire și față de care organele de inspecție fiscală susțin că nu fac obiectul contractului, din documentele existente la dosar rezultă următoarele:

- lucrările facturate, așa cum sunt detaliate în situația de lucrări nr. 01/07.12.2020 includ lucrări de curățare a terenului de strat vegetal, deșeuri și moloz, servicii de încărcare și transport moloz și deșeuri, servicii de transport buldozer pe trailer și servicii de nivelare teren și trasare cote de nivel în valoare totală de ... euro fără TVA, din care serviciile de nivelare teren în valoare de ... euro fără TVA (... mp x 6,50 euro/mp) și serviciile de trasare cote de nivel în valoare de ... euro fără TVA (... puncte x 10 euro/punct);

- în contractul nr. ccc/20.04.2020 *nu există prevederi cu privire la categorii de lucrări ce urmasu a fi începute înainte de obținerea autorizației de construire*; dimpotrivă, din prevederile contractului reiese foarte clar că lucrările urmasu a fi începute numai după obținerea autorizației de construire și emiterea ordinului de începere a lucrărilor de către beneficiar;

- din anexa nr. 1 – deviz de lucrări la contract rezultă că lucrările de nivelare teren și aducerea acestuia la cota zero sunt în valoare totală de euro fără TVA, la un preț unitar de 10 euro/mp, iar din anexa nr. 2 – graficul general de execuție a lucrărilor că aceste lucrări *urmasu a fi executate în a doua lună de la începerea lucrărilor, după lucrările ce urmasu a fi executate în prima lună constând în organizare de șantier, săpătură generală, strat repartiție balastru compactat, turnare beton de egalizare a fundațiilor și realizare radier general* conform detalii proiect.

În aceste condiții, nu poate fi reținută susținerea societății că lucrările facturate în luna decembrie 2020 sunt cele prevăzute la pct. A1.3-bis, B1.4, C1.4, D1.4, E1.4 din devizul de lucrări ori obiectul suplimentărilor prevăzute la art. 12.2 ale contractului nr. ccc/20.04.2020, *aceasta neprezentând dovezi nici în ceea ce privește executarea lucrărilor din prima lună din grafic*, inclusiv "turnare beton de egalizare a fundațiilor", care nu puteau fi executate decât după obținerea autorizației de construire, cum dealtfel este și prevăzut la pct. 2.2 din contract și care ar fi premers lucrările de nivelare teren și trasare cote prevăzute pentru a doua lună din graficul de execuție, *nici în ceea ce privește suplimentarea lucrărilor prin act adițional*, așa cum este prevăzut la pct. 12.2 din contract, singurul act adițional prezentat fiind cel din data de 22.09.2020 referitor la modificarea termenului de plată a facturii de avans.

Susținerea societății precum că la pg. 24 a RIF-ului organele fiscale au afirmat că lucrările aferente contractului nr. ccc/20.04.2020 și care nu necesită autorizații de construire au fost începute și finalizate până la data inspecției fiscale nu corespunde realității; dimpotrivă, organele de inspecție fiscală că "referitor la faptul că societatea precizează că lucrări mai sus menționate sunt pregătitoare stabilirii cotei +/-0.00 a terenului nu implică faptul că societatea FLA SRL avea obligația să le execute în baza contractului nr. ccc".

4. În legătură cu analiza comportamentului fiscal al antreprenorului general, societatea afiliată FLA SRL, din documentele cauzei reiese că, anterior facturării avansului cu factura nr. fct/20.04.2020 din care societatea verificată și-a dedus TVA în sumă de Q lei, aceasta și-a dedus TVA în sumă de P6 lei din trei facturi de avans emise de societatea colaboratoare NRW SRL în luna martie 2020 în valoare de P5 lei fără TVA reprezentând 81% din valoarea estimată a serviciilor contractate prin trei contracte de execuție de lucrări în care societatea NRW SRL avea calitatea de subantreprenor.

Chiar dacă dispozițiile legale nu prevăd un quantum limitativ al avansurilor, societatea *nu a dat nicio explicație logică și plauzibilă din punct de*

vedere economic a motivelor pentru care societatea FLA SRL – societate afiliată cu societatea verificată prin asociat și administratori comuni – a acceptat facturi de avansuri de la subantreprenorul său reprezentând 81% din valoarea estimată a serviciilor contractate, pentru care și-a dedus TVA aferentă în sumă de P6 lei, în condițiile în care contractele de execuție de lucrări nu prevedeau plata de avansuri anume, ci, dimpotrivă, plata la 120 de zile a facturilor emise pentru situații de lucrări provizorii/finale, cele trei facturi de avans au fost achitate numai parțial, iar lucrările contractate au fost executate parțial numai pentru două din cele trei contracte, fiind facturate după mai multe luni de la facturarea avansurilor doar pentru un procent de circa 15% din valoarea avansurilor (O3 lei plus TVA O4 lei).

Dimpotrivă, după cum a rezultat chiar din adresa nr. 7/01.02.2021 a reprezentantului societății NRW SRL, **facturarea avansurilor nu a avut legătură cu prestarea serviciilor către alți beneficiari ai societății FLA SRL, ci cu finanțarea achiziției unui teren** de către societatea NRW SRL, pentru propriile necesități ale activității economice. Nu a fost invocată nicio motivație economică pentru facturarea unor avansuri în procent de 81% din valoarea contractelor în loc de situații de lucrări provizorii/finale, în măsura în care societatea subantreprenoare ar fi executat lucrări în favoarea antreprenorului general FLA SRL anterior facturării avansurilor. Deși societatea susține că organele fiscale nu au analizat și au scos din context contractele, facturile de avans, situațiile de lucrări și facturile finale încheiate și emise către beneficiarii finali ai societății general FLA SRL, **aceasta nu a prezentat în susținerea contestației** nici contextul care ar fi justificat acceptarea unor facturi de avans de 81% din valoarea contractelor, nici situațiile cu lucrări executate și facturate de subantreprenor în considerarea contractelor pentru care s-au emis facturile de avans și nici situațiile de lucrări și facturile finale încheiate și emise către beneficiarii finali.

În aceste condiții, se reține constatarea organelor de inspecție fiscală în sensul că o parte substanțială din soldul sumei negative de TVA la luna martie 2020 al societății afiliate FLA SRL provine din TVA dedusă din cele trei facturi de avans emise de societatea NRW SRL cu scopul de a obține finanțare pentru achiziția unui teren, fără legătură cu activitatea economică proprie a societății FLA SRL constând în execuția unor lucrări în regim de subantrepriză (P6 lei TVA dedusă pentru avansuri din SX lei sold TVA negativ la luna martie 2020). Acest sold negativ de TVA a fost contrabalansat parțial în luna următoare (aprilie 2020) prin facturarea avansului către societatea afiliată ABC SRL cu factura nr. fct/20.04.2020, din care societatea verificată și-a dedus TVA în sumă de Q lei, solicitată la rambursare și care face obiectul contestației.

5. Referitor la susținerea societății privind neefectuarea de constatări la fața locului și neadministrarea mijloacelor de probă de către organele de inspecție fiscală care ar fi demonstrat realitatea tranzacțiilor, nu numai existența lor scriptică, se reține că prevederile art. 55 alin. (1)-(3) din Codul de procedură fiscală, invocate de societate în susținere, *nu instituie o ordine/obligativitate anume în ceea ce privește administrarea mijloacelor de probă de către organele de inspecție fiscală, acestea urmând a fi coroborate și apreciate în funcție de circumstanțele cauzei.* Societatea ignoră faptul că organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea de informații și documente și din partea societăților implicate în tranzacții (societățile FLA SRL și NRW SRL) și au folosit informațiile

din înscrisurile prezentate de acestea, precum și din baza de date fiscale a ANAF constituită tot pe baza informațiilor/declarațiilor fiscale furnizate de societățile respective, în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (2) lit. a) și c) din Codul de procedură fiscală. Organele de inspecție fiscală nu erau obligate să efectueze constatări/cercetări la fața locului și societatea nu relevă ce anume ar fi putut să evidențieze astfel de constatări, având în vedere că în speță este vorba de facturarea unui avans pentru lucrări care nu puteau fi începute efectiv decât după obținerea autorizației de construire, lucru care s-a întâmplat abia în data de 27.04.2021, după finalizarea inspecției.

6. Din definiția avansurilor de la art. 282 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal reiese că avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora. *Chiar și în situația în care sunt emise facturi de avansuri înainte de încasarea acestora, emiterea facturilor are rolul de a asigura încasarea avansurilor; altminteri, în lipsa încasării/plății avansurilor, emiterea facturilor de avans nu are o justificare economică, căpătând un caracter scriptic.*

Or, în speță, caracterul scriptic al avansurilor facturate reiese din aceea că *emiterea facturilor de avans nu a fost urmată de plata efectivă a acestora într-un termen rezonabil*, din constatările inspecției reieșind că acestea au fost achitate cu mult după emiterea facturilor și doar parțial, într-un procent semnificativ mai mic față de valoarea totală facturată. De altfel, așa cum s-a arătat și în precedent, în cazul contractelor încheiate cu alți beneficiari pentru lucrări similare, dar cu care nu avea relații de afiliere, antreprenorul general FLA SRL a prevăzut termene foarte scurte pentru plata facturilor de avans emise (1-3-5 zile de la emiterea facturilor), în timp ce în cazul contractului încheiat cu societatea verificată afiliată ABC SRL s-a prevăzut inițial un termen de plată a facturii de avans din 20.04.2020 de 180 de zile de la data ordinului de începere a lucrărilor, care urma să se realizeze după obținerea autorizației de construire preconizată a se realiza la finele lunii octombrie 2020, termen ce a fost redus ulterior la 45 de zile prin actul adițional din 22.09.2020.

7. În ceea ce privește faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat intenționat TVA colectată de către societatea FLA SRL din facturile emise către beneficiarii săi și că activitatea societăților implicate nu poate fi limitată doar la TVA deductibilă și solicitată la rambursare de către societatea verificată afiliată, se reține că organele de inspecție fiscală **au avut în vedere comportamentul societăților implicate în privința facturării avansurilor, din perspectiva relațiilor de afiliere ori a "cunoștințelor comune" ale acestora.** Astfel, atunci când societatea FLA SRL, în calitate de antreprenor general emiterea facturi de avans către alți beneficiari de 10%-30% din valoarea lucrărilor, termenul de plată solicitat era foarte scurt (1-3-5 zile de la emiterea facturilor), ceea ce corespunde unor relații economice normale, în timp ce în cazul emiterii facturii de avans de 20% către societatea verificată afiliată ABC SRL termenul de plată solicitat era foarte îndepărtat (180 de zile de la data ordinului de începere a lucrărilor). Totodată, atunci când societatea FLA SRL era în poziția de beneficiar al lucrărilor subcontractate societății NRW SRL, a acceptat să primească facturi de avans de 81% din valoarea estimată contractată a lucrărilor, deși în contractul cu subantreprenorul nu existau clauze care să oblige la plata unor avansuri și, mai mult, și pentru facturile aferente lucrărilor efectiv executate era convenit un termen de plată de 120 de zile de la facturare.

De asemenea, nu prezintă relevanță faptul că demararea lucrărilor ce fac obiectul contractului nr. ccc/20.04.2020 se poate produce numai după obținerea autorizației de construire, ci faptul că factura de avans emisă chiar în ziua încheierii contractului *nu a fost emisă în vederea efectuării plății efective a unui avans în considerarea lucrărilor ce urmau să înceapă ulterior, din moment ce, chiar în contract, societățile afiliate implicate au stabilit un termen de plată cu mult după momentul facturării și chiar a începerii efective a lucrărilor (180 de zile de la data ordinului de începere a lucrărilor), când ar fi trebuit să se plătească deja lucrări efective și nu avansuri*. Este adevărat că nu există nicio normă legală care să se opună efectuării plății unui avans, însă în speță este vorba de faptul că societatea **a solicitat deducerea și rambursarea TVA pentru avansuri fără a fi plătite, doar facturate, nu pentru avansuri achitate**.

8. În privința jurisprudenței CJUE referitoare la refuzarea dreptului de deducere doar în situația în care autoritățile fiscale probează vinovăția destinatarului facturii sub forma intenției sau culpei și că organele de inspecție fiscală nu au probat că societatea a participat în mod conștient la tranzacții frauduloase, se reține faptul că potrivit jurisprudenței CJUE lupta împotriva *"fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri"* este un obiectiv recunoscut și încurajat, fiind de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (pct. 47 din Hotărârea CJUE din Cauza C-277/14 PPUH).

Contestatoarea **pune în mod eronat semnul egalității între noțiunea de "fraudă fiscală", care există și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul (pct. 48 din Hotărârea CJUE din Cauza C-277/14 PPUH) și cea de "abuz de drept"** la care se face referire la art. 11 alin. (12) din Codul fiscal și în jurisprudența CJUE în materie (cauzele C-255/02 Halifax și alții, C-425/06 Part Service, C-419/14 WebMindLicenses).

Cum organele de inspecție fiscală nu au invocat fraudă fiscală ori participarea societății la tranzacții frauduloase, organele de inspecție fiscală nu aveau de ce să probeze intenția sau culpa societății în această privință.

9. În speță, ceea ce au aplicat organele de inspecție fiscală a fost *principiul interzicerii practicilor abuzive* recunoscut în jurisprudența CJUE și transpus în legislația internă la art. 11 alin. (12) din Codul fiscal care prevede că organele fiscale au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv, atunci când tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale și când scopul esențial dovedit al operațiunilor în cauză este de a obține un avantaj fiscal.

Prima condiție, obiectivă, este ca tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, să aibă drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale.

Societatea susține că toate tranzacțiile au conținut economic de necontestat pe lanțul tranzacțional, respectiv NRW SRL livrează către FLA SRL, care livrează către MRP SA, care livrează către MCH SRL, care livrează către ABC SRL etc.

Societatea ignoră faptul că nu s-a pus în discuție conținutul economic al contractelor încheiate de către societatea afiliată cu subcontractorul, respectiv cu beneficiarii săi, între care și societatea contestatoare, ci faptul că, **în lipsa încasării/plății avansului, emiterea facturilor de avans nu are nicio justificare economică, căpătând un caracter scriptic, deci artificial.** Chiar dacă avansurile preced logic livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, care reprezintă substanța conținutului economic al tranzacțiilor din perspectiva TVA, aceasta nu înseamnă că persoanele impozabile nu trebuie să justifice facturarea avansurilor.

În cazul clienților MRP SA și MCH SRL, facturarea avansurilor este justificată economic prin faptul că prin contractele încheiate cu beneficiarii antreprenorul general a solicitat plata la 1-3-5 zile de la data emiterii facturilor de avans.

Însă, în cazul avansului facturat în baza contractului nr. ccc/20.04.2020, societatea contestatoare **nu a prezentat nicio explicație plauzibilă a motivației economice** pentru care factura de avans s-a emis în chiar ziua semnării contractului de antrepriză, pentru 20% din valoarea estimată a contractului, deși trebuia achitată în termen de 180 de zile de la data începerii efective a lucrărilor/prestării serviciilor și deși nu a fost achitată într-un termen rezonabil în integralitatea ei. Organele de inspecție fiscală au găsit că singura explicație credibilă pentru justificarea acestui comportament inefficient din punct de vedere economic al societății verificate rezidă în relația de afiliere dintre cele două societăți.

Cum societatea nu a prezentat argumente de natură să combată constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la caracterul artificial al facturii de avans din care și-a dedus TVA, reiese că, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, facturarea avansului a avut drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care au contravenit scopului dispozițiilor legale, acela că dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, în strânsă legătură cu momentul plății/încasării avansului, care reprezintă motivația economică a emiterii unei facturi pentru un avans.

În legătură cu a doua condiție, subiectivă, referitoare la scopul esențial al tranzacțiilor ca fiind obținerea unui avantaj fiscal, din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că societatea verificată ABC SRL a solicitat la rambursare TVA în sumă de Q lei pentru luna aprilie 2020 în baza unei facturi de avans emise de societatea afiliată FLA SRL, societate care la rândul ei înregistrează în această lună TVA de rambursat cumulată în sumă de P3 lei provenită în cea mai mare parte înregistrării în contabilitate și a declarării în luna martie 2020 a TVA dedusă în sumă de P6 lei în baza a trei facturi de avans primite de la societatea NRW SRL în scopul finanțării achiziției unui teren, și nu în scopul realizării contractelor de execuție a lucrărilor în considerarea cărora s-au emis facturile de avans. La rândul său, prin emiterea facturilor de avans, societatea NRW SRL a ajuns să înregistreze TVA de plată cumulată de G1 lei, neachitată la scadență, pentru care a beneficiat de prevederile OG 29/2020 conform căreia obligațiile fiscale devenite scadente după data de 21.03.2020 neachitate la termen nu sunt considerate obligații fiscale restante și pentru neplata la scadență nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere și se suspendă prin efectul legii sau nu se încep măsuri de executare silită prin poprire a creanțelor bugetare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pe lanțul de tranzacționare NRW SRL - FLA SRL - ABC SRL în luna aprilie 2020, prima societate nu achită TVA de plată datorat bugetului de stat, a doua societate

înregistrează TVA de rambursat cumulată, iar societatea verificată ABC SRL solicită la rambursare TVA în sumă de Q lei.

Prin urmare, pe baza facturării unor avansuri **fără justificare economică**, prima societate din lanțul tranzacțional beneficia de amânarea la plată a TVA datorată bugetului de stat (facilitate OG 29/2020), a doua societate înregistra TVA de rambursat cumulată, parțial transferată prin facturarea unui alt avans către societatea sa afiliată care a solicitat rambursarea efectivă a taxei de la bugetul stat, avantajul fiscal urmărit fiind acela de a beneficia de rambursarea taxei de la bugetul de stat **înainte ca** taxa colectată pentru operațiunile din care provine taxa solicitată să ajungă să fie virată la bugetul statului.

Din cele ce preced se reține faptul că societatea contestatoare ABC SRL **nu a prezentat argumente și probe concrete de natură să răstoarne constatările organelor de inspecție fiscală** cu privire la caracterul artificial, scriptic al facturii de avans nr. fct/20.04.2020 și al scopului de a obține un avantaj fiscal prin solicitarea rambursării TVA în sumă de Q lei aferentă avansului facturat, motiv pentru care contestația este neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 11 alin. (11) și alin. (12), art. 282 alin. (2) lit. b), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) din din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 67 alin. (2) și (3) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII – Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge contestația formulată de societatea ABC SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qq/10.03.2021, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX qq/10.03.2021 pentru TVA în sumă de **Q lei**.

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.