

## DECIZIA Nr.662

Directia generală a finantelor publice Brasov, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizată de catre D.G.F.P ....- Activitatea de Inspectie Fiscala privind soluționarea contestatiei depuse de catre S.C. XXX SRL.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P Brasov- Activitatea de Inspectie Fiscala prin Decizia de impunere nr..... și Raportul de inspecție fiscală .... prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de ... lei .

Suma contestata se compune din:

- .... lei reprezentand TVA respinsa la rambursare aferenta lunii ....;

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată , în raport de comunicarea Deciziei de impunere nr. .... și Raportului de inspectie fiscala ..... din data de ... și de data înregistrării contestației la Administratia Finantelor Publice ..., respectiv ....., conform stampilei postale prezentate pe plicul de expediere prin posta a contestației.

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

I. Petenta S.C. XXX SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr..... întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... mentionand urmatoarele:

1.1) Petenta contesta TVA nedeductibila stabilita de organul de inspectie fiscala pentru proiectul pentru reabilitarea gospodariei de apa, TVA in suma de .... lei, consemnata in factura seria ....., in valoare totala de .... lei, emisa de catre SC I SRL, reprezentand proiect pentru reabilitare gospodarie de apa, prezentand urmatoarele argumente:

Deducerea TVA aferenta facturii mai sus mentionate a fost efectuata pentru lucrari executate in folosul societatii, constituind temei pentru dobandirea de venituri corelative de la SC N SRL, respectiv constituind operatiuni taxabile in scopul obtinerii de profit.

In data de ....., s-a incheiat, intre SC XXX SRL si SC N SRL, contractul de vanzare-cumparare prin care societatea N SRL se obliga sa plateasca societatii XXX SRL conform art.... din contract urmatoarele:

*“Nepi va plati ...:*

*a) .... EUR sau o suma alternativa in conformitate cu Art..... de mai jos, plus TVA, platibili sub conditia preluarii de catre P SRL a Spatiului Industrial ... si a indeplinirii celorlalte conditii suspensive mentionate in Sectiunea .... din Contract; plus*

*b).... EUR plus TVA, platibil sub conditia reamenajarii de catre Vanzator in mod complet si in mod substantial in conformitate cu Anexa ..., a Spatiului de Birouri si a indeplinirii*

*celorlalte conditii suspensive mentionate in Sectiunea ... din Contract, dupa retinerea sumei de .... EUR , reprezentand Garantia stabilita prin Contractul de Inchiriere ....; plus*

*c) o suma ce urmeaza a fi calculata in conformitate cu Sectiunea .... Din Contract, platibila cu conditia reamenajarii de catre ... in mod substantial in conformitate cu Anexa ..., a Spatiului Liber si a indeplinirii celorlalte conditii suspensive mentionate in Sectiunea .... din Contract.”*

Conditiiile stipulate in contractul de vanzare-cumparare din data de 09.01.2008 in sarcina societatii XXX SRL, contract prin care societatea N SRL se obliga sa plateasca societatii XXX SRL, suma prevazuta la art.... din contractul mentionat, sunt de reamenajare completa in conformitate cu planurile si standardele mentionate in Anexa nr.... la contract a constructiei industriale in suprafata de .... mp ce face parte din lotul Proprietatii cu numarul topografic .... si numar cadastral .... inscrise in Cartea Funciara nr.... (“Spatiu liber) si prezentarea pana la data de .... a unei societati comerciale care doreste sa incheie cu N SRL un contract de inchiriere pentru intreg Spatiu Liber, respectand urmatoarele cerinte:

- a. Locatarul Viitor va fi acceptat de N actionand in mod rezonabil;
- b. contractul de inchiriere va fi o Locatiune Triplu .....
- c. termenul contractului de inchiriere va fi de cel putin 5 ani (chiriasul neavand dreptul de a denunta unilateral contractul inainte de expirarea celor 5 ani);
- d. contractul de inchiriere nu va contine nici o perioada de gratie cu privire la plata chiriei, chirie ce va fi calculata lunar in EUR si majorata anual cu o rata ce va fi egala sau mai mare decat indicele preturilor de consum pentru Uniunea Europeana.
- e. contractul de inchiriere va contine alte clauze, ce vor fi negociate de catre Cumparator si Locatarul Viitor, cu buna credinta, similare celor continute de Contractul de Inchiriere....;
- f. Costul legat de orice diferenta in specificatiile viitoarei reamenajari vor fi suportate fie de catre Locatarul Viitor, fie de catre .....

Societatea XXX SRL precizeaza in contestatie ca indeplinirea conditiilor de mai sus, respectiv a literelor "a)-f)", constituie prestarea de servicii efectuata de catre XXX SRL catre N SRL si, subsecvent, constituie motivul pentru plata de care N catre XXX , a unei sume de bani, astfel aceste prestari de servicii fiind operatiuni taxabile.

In vederea executarii obligatiilor contractuale, XXX SRL precizeaza ca a obtinut Autorizatia de Construire nr..... cu anexe aferente pentru amenajarea corpului de productie (spatiu liber) si Memoriul de arhitectura care determina lucrarile de efectuat, reflectate in contracte si rapoartele contractorilor, precum si in facturile emise de catre acestia.

De asemenea, petenta precizeaza ca in mod netemeinic, organul de inspectie fiscala a considerat prin Decizia de impunere nr....., ca “aceste lucrari nu au fost facturate”, petenta invoca prevederile art.... din Contract prin care se stipuleaza ca plata obligatiei societatii N fata de societatea XXX este determinata, nu de acceptarea de lucrari, ci de identificarea pentru Nepi si contractarea cu un chirias a spatiului liber, pana la data de .....

Petenta precizeaza ca:”*In cazul in care pana la data de 12 decembrie 2008(....) Vanzatorul (XXX, nota noastra,n.n) nu introduce Cumparatorului (N,n.n.) Locatorul Viitor sau*

*acesta din urma nu incheie contractul de inchiriere pentru Spatiu Liber (...) In conformitate cu art..... (....) Cumparatorul nu va plati transa corespunzatoare.”*

Totodata SC XXX SRL, mentioneaza ca toate cheltuielile efectuate de catre Dexion pentru indeplinirea conditiilor contractuale nu se recupereaza de la SC N SRL, ci constituie temei pentru plata de catre Nepi pentru Dexion a sumelor agreate in contract, invocand prevederile art.... din contract: *"transa (...) vor fi calculate prin impartirea chiriei lunare anualizata in temeiul unei Locatiuni Triplu ... (...) rezultata din contractul de inchiriere incheiat cu Locatorul Viitor, cu ratele de capitalizare listate in tabelul de mai jos in functie de chiria pe metru patrat (In Euro) si durata contractului de inchiriere (exprimata in ani)".*

Societatea mentioneaza ca aceasta transa este determinabila, in functie de chirie si durata inchirierii si nu in functie de efectivitatea lucrarilor prestate, reamenajarea facandu-se pe cheltuiala .....

- *art.5.3.12 "in cazul in care pana la data de 12 decembrie 2008 (...) Vanzatorul (XXX, nota noastra nn) nu introduce Cumparatorul (N,nn) Locatorul Viitor sau acesta din urma nu incheie contractul de inchiriere pentru spatiul liber (...) in conformitate cu art..... (...) ,cumparatorul nu va plati transa corespunzatoare.”*

-*art.5.4.3 "Vanzatorul se obliga sa repare rezervorul de apa, cladirea 8 din Anexa nr.1, in conformitate cu cerintele legale pentru prevenirea si stingerea incendiilor.”*

Petenta precizeaza ca toate cheltuielile efectuate in temeiul contractului mai sus mentionat sunt operatiuni taxabile in scopul obtinerii de profit, TVA fiind deductibil conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003.

1.2 Petenta contesta TVA stabilita de catre organele de inspectie fiscala ca TVA nedeductibila (lit.b) din Decizia de impunere nr.... in suma de ... lei, consemnata in factura nr. N ... din data de ..., in valoare totala de ... lei, reprezentand taxe de administrare refacturate de catre SC N SRL Bucuresti, pentru societatea contestatoare, aferente lunilor Aprilie 2009 si Mai 2009, pentru spatiul din....., conform contractului de inchiriere, sustinand urmatoarele:

- cheltuielile de aceasta natura nu se recupereaza de la SC N SRL, ci constituie temei pentru plata de catre N catre XXX a sumelor agreate in contract pentru indeplinirea unor obligatii.

- *conform art.... din Contractul de vanzare cumparare din .... :”Daca vanzatorul nu introduce Locatarul Viitor pana la data de 12 decembrie 2008 sau Locatarul Viitor este prezentat, dar nu se incheie contractul de inchiriere pana la data de 12 februarie 2009 si cu conditia ca pana la data de 12 decembrie 2008 Vanzatorul sa finalizeze reamenajarea Spatiului Liber in mod substantial in conformitate cu anexa nr.6, vanzatorul va avea dreptul de a notifica Cumparatorul cu privire la optiunea sa de a primi suma de .... EUR, ca ajustare a pretului de Cumparare conform art..... (c) calculate in considerarea garantarii de catre vanzator a unei chirii de ... EUR pe metru patrat pentru Spatiu Liber, avand la baza o Locatiune Triplu ..., la o capitalizare de ....%. Intr-un asemenea caz , Vanzatorul va depozita la cumparator suma de ... EURO, ce nu va fi purtatoare de dobanzi, reprezentand chiria mentionata anterior garantat pe o perioada de ... luni plus costurile Proprietatii corespunzatoare (“... Garantia Chiriei”) si Garantia Chiriei va fi retinuta de catre Cumparator din transa de pret conform art..... astfel incat Vanzatorul va primi, in termen de 15 zile de la notificarea Cumparatorului cu privire la optiunea sa, o suma de (...)*

*-conform art.5.3.11 “Din garantia chiriei, Cumparatorul va elibera vanzatorului in termen de 15 zile de la incheierea unui contract de inchiriere pentru Spatiu Liber cu un locatar (“Noul Locatar Viitor” cu conditia ca acest contract sa fie incheiat inainte de 12 decembrie 2010, diferenta dupa retinerea Garantiei Chiriei si a Costurilor proprietatii corespunzatoare pentru perioada dintre 12 decembrie 2008 si data de la care noul locatar Viitor datoreaza chiria catre Cumparator, b) orice diferenta intre chiria garantat si chiria platita de catre Noul Locatar Viitor. Pentru a evita orice neclaritate, deducerile de la litera h) si C) de mai sus vor fi calculate pentru perioada dintre data incheierii contractului de inchiriere cu Noul Locatar Viitor si 12 decembrie 2010.*

Petenta apreciaza ca , din interpretarea celor doua articole contractuale reproduse mai sus, cheltuielile cu lucrarile de intretinere si mentenanta, cat si cheltuielile cu evidenta contabila efectuate de catre XXX sunt cheltuieli deductibile, constituind temei pentru plata de catre N catre XXX a sumelor agreate in Contract.

1.3 Societatea contestata TVA nedeductibila stabilita de catre organele de inspectie fiscala pentru serviciile de transport si cazare efectuate de catre persoane nesalariate si care nu au calitatea de administrator al societatii (personalul ...), TVA in suma de ... lei, consemnata in factura nr.... din data de ..., in valoare totala de ... lei, reprezentand cheltuieli de transport si cazare pentru o persoana care nu se incadreaza in prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, facturate de furnizorul ... .., prezentand urmatoarele argumente:

- cheltuielile aferente serviciilor de transport si cazare sunt deductibile intrucat aceste obligatii ale subscrisei contestatoare fac parte din contractul de prestari servicii de natura auditului de calitate conform ISO 9001 incheiat cu furnizorul din ....., servicii efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

- cheltuielile efectuate de catre XXX sunt cheltuieli deductibile, intrucat conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal “orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a)taxabile.”

1.4 Petenta contestat TVA stabilit suplimentar in suma de ... lei aferenta livrarilor de bunuri consemnate in factura nr..... emisa de catre ....., ....., pentru care petenta nu a probat realitatea efectuării transportului.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei in conditiile mentionate mai sus.

II.Prin Raportul de inspectie fiscala .... si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr....., echipa de inspectie fiscala a constatat urmatoarele:

In perioada fiscala in care s-a exercitat dreptul de deducere pentru suma de .... lei (luna iunie 2009), nu au fost indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere motiv pentru care suma de .... lei a fost respinsa la rambursare.

III Având în vedere constatările organului de control, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

Perioada supusa verificarii: ...

Inspectia fiscala a avut drept scop verificarea modului de constituire si inregistrare a TVA la SC XXX SRL ... , in vederea solutionarii solicitarii la rambursare a soldului sumei negative a TVA din decontul lunii iunie 2009, decont inregistrat la AFP Rasnov sub nr..... pentru care s-a bifat optiunea de rambursare, suma solicitata la rambursare fiind de .... lei.

SC XXX SRL Rasnov are domiciliul fiscal in .... numarul de inregistrare la Registru Comertului ....., cod unic de inregistrare RO ....., capital social subscris si varsat .... lei, obiectul principal de activitate “....” cod CAEN.....

Petenta contesta Raportul de inspectie fiscala nr....., respectiv suma de ... lei reprezentand TVA respinsa la rambursare.

**Cauza supusa solutionarii D.G.F.P..... este daca petenta are drept de deducere asupra taxei pe valoarea adaugata in suma de .... lei , in conditiile in care aceasta din urma nu justifica cu documente daca cheltuielile sunt aferente operatiunilor sale taxabile.**

3.1) In ceea ce priveste TVA nedeductibila stabilita de organul de inspectie fiscala pentru proiectul pentru reabilitarea gospodariei de apa, TVA in suma de ... lei, consemnata in factura seria .... nr....., in valoare totala de ... lei, emisa de catre SC I SRL, Brasov, CUI RO....., reprezentand proiect pentru reabilitare gospodarie de apa

In fapt, organul de inspectie fiscala a constatat ca in luna iunie 2009, perioada care face obiectul inspectiei fiscale, societatea a inregistrat factura seria ... nr..... emisa de furnizorul SC I SRL, in valoare de ... lei, TVA .... lei, reprezentand proiect pentru reabilitarea gospodariei de apa, aferent spatiului definit la art.3.1.1 lit.c) din contractul de vanzare-cumparare .... , pentru care s-au executat lucrarile a caror contravaloare nu a fost facturata si a fost inregistrata in contul 418 “Clienti facturi de intocmit”.

In scopul lamurii starii de fapt fiscale referitor la lucrarile de reabilitarea gospodariei de apa facturate de catre societatea SC I SRL, organul de inspectie fiscala a solicitat petentei informatii prin nota explicativa nr.... (intrebarea nr.6), din care reies urmatoarele:

INTREBARE:

*"Avand in vedere modalitatea de inregistrare in contabilitate a acestor sume (in analiticul aceleiasi cont de cheltuieli in care au fost inregistrate si achizitiile si prestarile pentru spatiul liber aflat in proprietatea SC N SRL pentru care societatea dvs nu a colectat taxa aferenta lucrarilor executate in favoarea societatii N SRL - aspect mentionat si la intrebarea 1 din prezenta nota explicativa), va rugam sa mentionati daca:*

*- Proiectul de reabilitare a gospodariei de apa in valoare de .... lei, cu o TVA aferenta de .... lei, concura la functionalitatea spatiului liber aflat in proprietatea SC N TWO SRL cu care societatea dvs se afla in litigiu pentru lucrarile efectuate a caror contravaloare a fost inregistrata in contul <418> “Clienti- facturi de intocmit”, pentru suma totala a lucrailor , precum si in contul*

4428 "TVA neexigibila", astfel dupa cum se mentionata la intrebarea nr.1 din prezentata nota explicativa.

- In caz afirmativ, va rugam sa justificati de ce societatea dvs a procedat la exercitarea, in luna iunie si iulie 2009, a dreptului de deducere pentru TVA in valoare de .... lei, respectiv ... lei aferenta unor lucrari a caror recuperare de la proprietarul spatiului liber -SC N SRL-era incerta, in conditiile in care, conform contractului de vanzare -cumparare ....., societatea dvs sa angajat sa efectueze lucrari asupra spatiului liber mentionat a caror contravaloare urma, sub conditiile prevazute in contractul de vanzare-cumparare mentionat, sa fie recuperate de la proprietarul spatiului liber, ulterior inceperii lucrarilor aparand litigii cu privire la cuantumul sumelor care urmau a fi recuperate de la societatea N SRL."

Raspunsul furnizat de SC XXX SRL la intrebarea nr.6 mai sus mentionata este urmatorul:

*"Deducerea a fost efectuata pentru lucrari efectuate in folosul XXX, care constituie temei pentru dobandirea de venituri corelative de la N.Aceste venituri nu sunt incerte."*

Din analiza documentelor prezentate, organele de inspectie fiscala au retinut urmatoarele:

-societatea verificata a inregistrat suma facturata de catre SC I SRL, ....., asa cum s-a mentionat mai sus in analiticul contului 628.32, cont care inregistreaza sume ce au fost alocate, dupa destinatie, lucrarilor pe care societatea s-a angajat sa le presteze, ca o obligatie post-vanzare, in contul SC XXX SRL, ..., pentru spatiul liber definit la art..... din contractul de vanzare-cumparare fn /... Aceste achizitii de bunuri si prestari de servicii au fost efectuate pentru realizarea unor lucrari a caror c/v nu a fost inca facturata societatii N SRL datorita existentei unor litigii intre societatea verificata si societatea sus mentionata, suma totala aferenta fiind evidentiata in debitul contului 418" Clienti-facturi de intocmit", cont care inregistreaza, din aceste operatiuni, un sold debitor in valoare de .... lei, precum si in creditul contului 4428 "TVA neexigibila", cont care inregistreaza, din aceleasi operatiuni, un sold creditor in valoare de .... lei.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca aceste operatiuni au fost inregistrate in contabilitatea societatii la data de 31.12.2008, pana la data de 31.07.2009, inclusiv, nefiind operate nici un fel de diminuari ale sumelor in cauza prin facturarea acestora catre societatea N SRL, ....

- totodata, organele fiscale au constatat ca, in perioada fiscala in care s-a exercitat dreptul de deducere pentru suma de .... lei (luna iunie 2009), nu au fost indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere, intrucat societatea nu putea sa probeze ca prestatiile de servicii astfel facturate erau, in mod cert, aferente operatiunilor taxabile, operatiunilor scutite cu drept de deducere, efectuate de societate.

Fata de cele specificate mai sus, in drept, cauzei supuse solutionarii ii sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

Art.10 alin.(1) si (2) nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala:

*"ART. 10*

*Obligația de cooperare*

*(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.*

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție".

Art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, precizează:

"ART. 65

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."

Art. 145 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel după cum a fost modificată prin Legea nr.343/2006, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"ART. 145

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>:(...)."

Potrivit prevederilor legale anterior enunțate, rezulta că orice persoană impozabilă, înregistrată ca platitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost livrate și serviciilor care i-au fost prestate, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar persoana care solicită deducerea TVA este obligată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În fapt, din cele arătate mai sus se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că în perioada fiscală în care s-a exercitat dreptul de deducere pentru suma de 1.245 lei (luna iunie 2009) nu au fost îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere, întrucât nici în faza de inspecție fiscală și nici în faza de contestare societatea nu a putut să probeze că prestațiile de servicii astfel facturate erau aferente operațiunilor taxabile ale petentei factura emisă de SC I SRL reprezentând proiect de reabilitare a gospodăriei de apă fiind aferentă spațiului definit de art.3.1.1. Lit.c) din contractul de vânzare cumpărare ..... pentru care lucrările au fost înregistrate în contul 418 "clicenți facturi de întocmit" încasarea transelor de la N SRL constatându-se incerte, contestatoarea fiind în litigiu cu SC N SRL.(după cum rezulta din RIF).

În consecință urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată.

În temeiul prevederilor art.147 1 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta își va putea exercita dreptul de deducere a TVA în valoare de ... lei în perioada fiscală în care va putea face dovada că prestațiile de servicii facturate de către SC I SRL Brașov sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În drept, art. ART. 147<sup>1</sup>, alin.(2), precizează:

*"Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă*

(2) *În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere."*

3.2 Petenta contesta TVA stabilita de catre organele de inspectie fiscala ca TVA nedeductibila (lit.b) din Decizia de impunere nr..... in suma de ... lei, consemnata in factura nr. N ... din data de ..., in valoare totala de ... lei, reprezentand taxe de administrare refacturate de catre SC N SRL Bucuresti, catre societatea contestatoare, aferent lunilor ... 2009 si ... 2009, pentru spatiul din ....., conform contractului de inchiriere.

In fapt, urmare a verificarii efectuate asupra modului de determinare a TVA de dedus aferente perioadei fiscale cuprinsa in verificare s-a constatat ca societatea XXX SRL si-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA cuprinsa in factura seria ... din data de ....., in valoare totala de ... LEI, DIN care TVA in valoare de ... lei, reprezentand "taxe de administrare refacturate Aprilie si Mai 2009 aferente spatiului .... Contract de inchiriere," emisa de catre societatea N SRL.

In factura seria .... din data de ....., in valoare totala de ... lei (... euro/lunaX2luniX4.2132 lei/euroX...), cu o TVA aferenta in suma de .... lei, este consemnata valoarea totala a taxelor de administrare pentru spatiul inchiriat aferent lunilor aprilie 2009 si mai 2009. Pentru justificarea cuantumului taxelor de administrare astfel facturate de catre SC N SRL catre SC XXX SRL, societatea a prezentat urmatoarele documente justificative:

- factura seria ..., in valoare totala de ... lei, cu o TVA aferenta in suma de ... lei (c/v sumei de ... euro/luna), emisa de catre SC B SRL, Bucuresti, CIF RO ..., pentru SC N SRL, in aceasta factura fiind consemnate N BUCHAREST TWO SRL;

-factura seria....., in valoare totala de .... lei, cu o TVA aferenta in suma de ... lei (c/val sumei de ... euro/luna), emisa de catre SC B SRL Bucuresti, CIF RO ....., pentru SC N SRL, in aceasta factura fiind consemnate servicii de contabilitate prestate pentru luna mai 2009 pentru SC N SRL.

- factura seria ..., in valoare totala de ... lei, din care TVA aferenta in suma de.... lei (c/val sumai de ... euro/luna aferenta intervalului de timp 08.01.2009-31.05.2009), emisa de catre SC S SRL, CIF RO ..., pentru SC N SRL, in aceasta factura fiind consemnate "lucrari intretinere si mentenanta cf. Contract de administrare imobile(...)"

Din documentele prezentate rezulta ca suma de ... euro/luna (... euro+... euro) X 70,75/100 aferenta taxelor de administrare care au fost refacturate de catre SC N SRL pentru SC XXX SRL a fost calculata in functie de suprafata in mp (... mp) raportata la suprafata totala (... mp) a spatiului.

Insa, conform prevederilor pct.1.1 din Contractul de inchiriere.... (pag... din contract), societatea XXX SRL a inchiriat, de la SC N SRL, cladiri cu teren, care cuprind urmatoarele suprafete:

- o suprafata de ... mp, avand destinatia de spatii industriale

- o suprafata de ... mp, avand destinatia de spatii birouri

Total suprafata inchiriata de XXX : ... mp.

Drept urmare, rezulta ca societatea XXX SRL a inchiriat de la societatea mentionata mai sus o suprafata totala de ... mp, diferenta, pana la suprafata totala de ... mp, luata in calcul in determinarea sumelor care au fost refacturate catre societatea XXX SRL, fiind reprezentata de spatiul liber, astfel dupa cum acesta este definit la art.... din Contractul de vanzare cumparare ..., spatiu in suprafata de ... mp, spatiu care nu a fost inchiriat si pentru care nu s-a facturat de catre societatea XXX SRL c/val lucrarilor de reamenajare prevazute la art...., lucrari a caror valoare a fost inregistrata de societate in debitul contului 418 "Clienti - facturi de intocmit", cont care, la data prezentei, inregistreaza, din aceste operatiuni, un sold debitor in valoare de ... lei.

Prin nota explicativa nr...., organul de inspectie fiscala in vederea lamuririi starii de fapt fiscale referitoare la cele mai sus mentionate, a solicitat in scris informatii cuprinse in urmatoarele intrebari:

"INTREBAREA NR.3 SI 4:

Va rugam sa argumentati necesitatea suportarii de catre societatea XXX SRL a cheltuielilor cu evidenta contabila a operatiunilor societatii N SRL, cheltuieli in valoare lunara de ... euro si de ... euro, care au fost refacturate societatii dvs in functie de ponderea suprafetei ocupate in suprafata totala inchiriata, asa dupa cum s-a mentionat mai sus, si, totodata, sa motivati legatura acestor cheltuieli cu operatiunile taxabile si scutite de TVA cu drept de deducere derulate de catre societatea dvs.

INTREBAREA NR.5:

Intrucat din documentele prezentate rezulta, asa dupa cum s-a mentionat mai sus, ca SC XXX SRL a inchiriat, de la SC N SRL, cladiri si terenuri in suprafata de ... mp, va rugam sa argumentati de ce, in determinarea cuantumului sumelor care au fost refacturate de catre SC N SRL catre societatea dvs. (servicii de contabilitate si lucrari de intretinere si mentenanta), a fost luata in calcul o suprafata inchiriata de catre SC XXX SRL cu o arie de ... mp."

Raspunsurile furnizate de SC XXX SRL la intrebarile cu nr.3-5 mentionate mai sus sunt urmatoarele:

"3. Intrucat contractul de inchiriere se intemeiaza pe principiul locatiunii triplu nete prevazute de art.1.1.din acesta, precum si al determinarii de venituri imediate si constante pentru locator, asa cum este determinat de catre contractul de vanzare-cumparare dintre XXX si N din 9 ianuarie 2008, aceste cheltuieli sunt taxabile in cuantumul prevazut in facturi."

"5. Suprafata luata in calcul este aceea care face obiectul contractului de vanzare cumparare catre XXX si N din 9 ianuarie 2008, in scopul respectarii principiului contractual al determinarii de venituri si constante pentru locator."

Din analiza raspunsurilor prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a argumentat temeinic de ce, in determinarea sumelor care au fost refacturate de catre SC N SRL catre SC XXX SRL, nu a fost luata in calcul suprafata inchiriata prevazuta in

contractul de inchiriere ... si, in special, nu a lamurit diferenta de ... mp, luata in calcul suplimentar la determinarea sumelor refacturate de catre N pentru XXX, suprafata neinchirziata de catre XXX, care, in fapt, reprezinta spatiul liber definit la art.... din contractul de vanzare-cumparare ... asupra caruia au fost executate de catre XXX lucrarile pentru a caror c/valoare nu s-a colectat TVA pana inclusiv la data prezentei.

Avand in vedere cele precizate mai sus si intrucat nici prin contestatie petenta nu a adus lamuriri suplimentare se retine ca , organele de inspectie fiscala in mod legal au recalculat cheltuielile care, conform contractului de inchiriere ....., trebuiau sa cada in sarcina societatii verificate, aceste cheltuieli reprezentand contravaloarea lucrarilor de intretinere si mentenanta in functie de suprafata inchirziata de .... mp de SC XXX SRL de la SC N SRL, fata de suprafata de ... mp, in functie de care au fost determinate sumele care au fost refacturate de catre SC N SRL catre SC XXX SRL, rezultand urmatoarele:

Cotele deductibile ale cheltuielilor de administrare repartizate catre SC XXX SRL au fost recalculat de organul de inspectie fiscala prin eliminarea suprafetei de ... mp aferente spatiului liber definit la art.... din contractul de vanzare-cumparare ..., atat din suprafata totala, cat si din suprafata atribuita XXX in scopul determinarii de catre N a cuantumului sumelor care au fost facturate catre XXX..

Din analiza clauzelor contractului de inchiriere ....., s-a constatat ca locatorul SC N SRL a cedat catre SC XXX SRL folosinta activelor in suprafata totala de ... mp (cladiri cu teren, dupa cum s-a mentionat mai sus) in conditiile unui contract de inchiriere de tip locatie triplu neta, chiriasul SC XXX SRL urmand sa suporte, pe langa chiria aferenta, si cheltuielile definite la art.... din contract (prime de asigurare, impozite pe proprietate, costurile rezonabile suferite de locator legate de spatiu inchiriat - programare de reparatii, cheltuieli de administrare, costuri suferite cu activitatea de contabilitate, inspectii, etc).

La Raportul de inspectie fiscala nr..... s-au anexat copii certificate pentru conformitate cu originalul de pe paginile 6,10 si 11 din Contractul de inchiriere ....

Precizam ca acest contract de inchiriere a fost incheiat in data de .... data incheierii promisiunii de vanzare (antecontract) a spatiului al carui drept de proprietate s-a transferat, de la XXX la N SRL, la data de .... si care ulterior a fost inchiriat de la cumparator de catre fostul proprietar - conform art.... din acest contract intrarea in vigoare urmand a avea loc la data transferului dreptului de proprietate.

Avand in vedere recalcularea efectuata de catre organele de inspectie fiscala, conform clauzelor contractuale, a suprafetei inchiriate de catre societatea verificata de la SC N SRL a rezultat urmatorul quantum al cheltuielilor cu taxele de administrare aferente spatiului inchiriat si a TVA care nu erau alocabile societatii XXX SRL, dupa cum urmeaza:

De asemenea, in factura ... din data de..., in valoare totala de .... lei, din care TVA in valoare de ... lei, au fost cuprinse si cheltuieli cu servicii de contabilitate facturate de catre SC N SRL si care au fost refacturate societatii verificate prin ponderarea valorii cuprinse in aceste facturi astfel (...).

Intrucat facturile de servicii contabilitate mentionate mai sus consemneaza valor de 700 euro pe lunile aprilie si mai, cu sume echivalente in lei calculate in functie de cursurile de schimb consemnate in facturi, si deoarece aceste facturi au fost emise in mod repetat, organele de inspectie fiscala au solicitat societatii sa justifice ca aceste servicii facturate in mod repetat sunt aferente spatiului luat cu chirie de la SC N SRL si nu reprezinta, in fapt, cheltuieli cu servicii de contabilitate suportate de catre SC N SRL pentru activitatea proprie. Prin raspunsul furnizat prin nota explicativa solicitatasi prin contestatie petenta nu a adus probe noi din care sa rezulte ca aceste cheltuieli, pentru care s-a dedus TVA aferenta, sunt suportate in beneficiul persoanei impozabile SC XXX SRL.

Astfel se retine ca organul de inspectie fiscala in mod legal nu a acordat drept de deducere pentru TVA in valoare de ... lei, aferenta serviciilor de contabilitate refacturate de catre SC N SRL, stabilite astfel:

.....

Fata de cele specificate mai sus cauzei supuse solutionarii ii sunt aplicabile urmatoarele prevederile legale:

Art.65 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*“ART. 10*

*Obligația de cooperare*

*(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.*

*(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.”*

Art.65 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

*“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

Art.145 alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel dupa cum a fost modificata prin Legea nr.343/2006, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

ART. 145

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;*

*b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

*c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;*

Fata de prevederile legale aratate se retine ca organul de inspectie fiscala in mod legal a stabilit ca nedeductibila o TVA in suma de ... lei.

1.3 Referitor la TVA nedeductibila stabilita de catre organele de inspectie fiscala pentru serviciile de transport si cazare efectuate de catre persoane nesalariate si care nu au calitatea de administrator al societatii (personalul ....), respectiv TVA in suma de ... lei, consemnata in factura nr.... din data de 17.06.2009, in valoare totala de 2424 lei, precizam:

In fapt contestatoarea a inregistrat in evidentele proprii factura nr....., emisa de furnizorul ....., inregistrat in scopuri de TVA in ....a sub nr....., factura in valoare de ... euro echivalentul a ... lei, din care TVA in suma de ... lei, reprezentand prestari de servicii de natura auditului de calitate conform prevederilor ISO 9001 prestate in perioada ..., servicii cu locul prestarii in Romania in temeiul prevederilor art.133 alin.(2) lit.g) pct.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In aceasta factura, emisa de catre furnizorul ..., ... au fost facturate si cheltuieli de transport si cazare in valoare de ... euro- echivalentul a ... lei cu o TVA aferenta in valoare de ... lei.

Petenta a procedat la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferente valorii totale a facturii mentionate mai sus, atat pentru serviciile propriu-zise de audit de calitate, cat si pentru cheltuielile suportate pentru transportul si cazarea persoanei fizice care, conform mentiunilor cuprinse in documentele prezentate, a prestat efectiv acest serviciu.

TVA in valoare de ... lei, aferenta valorii facturii nr....., a fost inregistrata ata in evidentele contabile cat si in evidentele fiscale ale societatii, concomitent, atat ca taxa deductibila cat si colectata.

Fata de cele aratate cauzei supuse solutionarii ii sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale:

Art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza: *”Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile(...).”*

De asemenea, potrivit art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“2) Sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri si :

*e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”* coroborat cu prevederile pct.27 din H.G. Nr.44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, punct dat in aplicarea prevederilor art.21 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza ca:

*“Calitatea de administrator rezulta din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. In sensul art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariatilor cuprind si:*

- directorii care isi desfasoara activitatea in baza contractului de mandat, potrivit legii;*
- persoanele fizice rezidente si/sau nerezidente desenate, potrivit legii, in situatia in care contribuabilul suporta drepturile legale cuvenite acestora.”*

Avand in vedere ca transportul si cazarea mentionate mai sus sunt suportate pe cheltuiela societatii pentru o persoana care nu se incadreaza in prevederile art.21 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, coroborate cu prevederile incidente din Normele metodologice citate mai sus, nefiind salariat, administrator, director sau o persoana fizica rezidenta sau nerezidenta detasata potrivit legii, rezulta ca suma de .... lei este o cheltuiala nedeductibila fiscal.

Totodata se are in vedere prevederile art. 145 alin.(2) lit.a)-e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

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

- a) operațiuni taxabile;*
- b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*
- c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;*”

Pentru considerentele aratate si avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta se retine ca societatea pentru TVA in valoare de ... lei aferenta serviciilor de cazare si transport, pentru care s-a procedat la exercitarea dreptului de deducere prin autolichidarea taxei, nu indeplineste aceste conditii, drept pentru care organele de inspectie fiscala a constatat in mod legal ca TVA in valoare de ... lei nu este deductibila urmand a se respinge contestatia si pentru acest capat de cerere.

3.4 Referitor la TVA stabilit suplimentar in suma de ... lei aferenta livrarilor de bunuri in consemnate in factura nr.... emisa de catre ..., ..., pentru care petenta nu a probat realitatea efectuării transportului.

In fapt , petenta nu a justificat aplicarea scutirii cu drept de deducere pentru livrarea de bunuri in ... catre ..., raportata in decontul de TVA al lunii iunie 2009 ca o livrare intracomunitara de bunuri, inscrisa in factura nr...., cu documentul de transport care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru ( staul membru in care beneficiarul livrării intracomunitare este stabilit), asa cum prevede art.10 din O.M.F.P nr.2222/2006, astfel cum a fost modificat prin Ordinul MEF nr.2421/2007, care stipuleaza urmatoarele:

“ART. 10

*(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere, se justifică pe baza următoarelor documente:*

*a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;*

*b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz,*

*c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”*

Prin nota explicativa nr....., in vederea lamuririi starii de fapt fiscale referitoare la cele constatate de inspectia fiscala au formulat in scris urmatoarea intrebare (pct.IV din nota explicativa):

“Din verificarea modului de justificare de catre societatea dvs a aplicarii scutirii de TVA cu drept de deducere pentru perioada verificata, s-a constatat ca, pentru livrarea consemnata in factura nr..... emisa de catre societatea XXX SRL pentru societatea HSS, Marea Britanie, inregistrata in scopuri de TVA in Marea Britanie sub nr.GB ....., factura in valoare de .... lei, nu s-a prezentat documentul de transport, ci s-a pus la dispozitie o adresa emisa de catre beneficiar care certifica receptiunea produselor.In vederea justificarii realitatii acestei livrari intracomunitare, va rugam sa faceti dovada efectuarii transportului in statul membru de destinatie cu document de transport specific, acordarea scutirii de TVA cu drept de deducere in baza documentului de transport fiind prevazuta la art.10 din Ordinul MEF nr.2421/2007.”

Prin raspunsul formulat societatea precizeaza urmatoarele : “Documentele care au fost prezentate constituie dovada efectuarii transportului, in conformitate cu reglementarile invocate de dumneavoastra (art.10 din Ordinul Ministerului Economiei si Finantelor nr.2421/2007).”

Petenta sustine ca prin adresa prin care beneficiarul extern (HSS Ltd Marea Britanie) a confirmat ca a primit bunurile facturate, este un document cu forta probatorie suficienta care atesta realitatea transportului si care trebuie sa fie luat in considerare, in acest scop de catre organele de inspectie fiscala.

Fata de cele specificate de petenta, precizam:

- transportul bunurilor facturate de catre XXX SRL Romania catre HSS din Marea Britanie, se poate efectua de catre o societate autorizata in prestarea serviciilor de transport.

Conform celor mentionate in Raportul de inspectie fiscala nr....., precum si in Decizia de impunere nr....., societatea verificata s-a angajat sa efectueze livrarea la extern in conditia de livrare DDP, conform uzantelor INCOTERMS, avand, pe cale de consecinta, printre altele, si obligatia de a contracta serviciile de transport in vederea transportarii bunurilor transportate pana la destinatie.

In conformitate cu prevederile art.1 alin.(3) lit.b) din Ordinul MEF nr.2421/2007, *“In sensul prezentelor instructiuni: (...) b) transportator este orice persoana impozabila care realizeaza servicii de transport sau proprii sau inchiriate.”*

- totodata, din analiza prevederilor legii speciale in vigoare care reglementeaza transporturile rutiere, se retin urmatoarele:

- in temeiul prevederilor art.11 alin.(1) si (2) din OUG nr.109/2005 privind transporturile rutiere, cu modificarile si completarile ulterioare: *“(1) Transportul rutier public este transportul rutier efectuat pe baza de contract, contra plata, prin incasarea unui tarif sau a echivalentului in natura ori in servicii, cu vehicule detinute si utilizate in conditiile prezentei ordonante de urgenta. (2) Pe toata durata transportului rutier, la bordul autovehiculului trebuie sa se gaseasca documentul de transport, stabilit prin norme, care face dovada categoriei si tipului de transport efectuat si reglementat de prezenta ordonanta de urgenta.”*

- de asemenea, in conformitate cu prevederile art.3 alin.(1) pct.17 din OUG nr.109/2005 privind transporturile rutiere, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“In sensul prezentei ordonante de urgenta, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii: (...) 17. Document de transport-document care se afla la bordul autovehiculului rutier pe toata durata derularii transportului, avand inscise date privind intreprinderea care*

*efectueaza transportul, expeditorul, beneficiarului transportului, marfurilor sau persoanele transportate, dupa caz, si care trebuie sa faca posibila stabilirea categoriei si a tipului de transport efectuat.”*

Avand in vedere prevederile legale mai sus specificate , documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, in sensul reglementarilor art.10 alin.(1) lit.b) din Ordinul MEF nr.2421/2007, este numai documentul care face dovada transportului efectuat, in sensul prevederilor OUG nr.109/2005, specificate mai sus, petenta ne reprezentand nici in faza de inspectie fiscala si nici in faza de contestare acest document.

Pentru considerentele aratate, urmeaza a se respinge contestatia si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei si in temeiul art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată se,

### **DECIDE :**

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de catre **SC XXX SRL**, inregistrata la noi sub nr. ....

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ..... in termenul prevazut de Legea 554/2004 privind Contenciosul administrativ.