

DECIZIA nr.498/2019
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL, CIF x,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS4FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x, prin Cabinet de Avocat x cu sediul si domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura si domiciliul procedural ales in x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **12.04.2019**, inregistrata la AS4FP sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, comunicata in data **01.03.2019**, emisa de AS4FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x, prin care s-au stabilit obligatiile de plata in suma totala de **x lei**, care se compun din:

- x lei = TVA aferenta perioadei 01.07.2018 - 30.09.2018;
- x lei = TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare din decontul nr. x.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:

Decizia de impunere este nula/anulabila, intrucat:

a. Potrivit contractului de antrepriza nr. x, pct 5.1.5, se mentioneaza expres ca in cazul intreruperii lucrarilor, costurile de mentenata OS sunt de x euro fara TVA/ luna, cu 2 macarale pe amplasament si paza si se aplica la valoarea integrala si pentru intreruperi reprezentand fractiuni de luna.

Prin urmare suma respectiva reprezinta contravaloarea serviciilor de organizare de santier pentru o anumita perioada de timp si cu anumite utilaje si personal uman - 2 macarale si paza, motiv pentru care nu poate fi considerata ca fiind o penalitate contractuala.

Penalitatea contractuala reprezinta daune - interese platite de catre o parte pentru neindeplinirea propriilor obligatii asumate, lucru care produce un prejudiciu celeilalte parti.

Or, in speta, partile au inteles sa reglementeze contractual pretul pentru prestarea anumitor servicii in anumite perioade de timp. Unul dintre serviciile prestate consta tocmai in organizarea de santier pentru aceasta perioada in care lucrarile sunt intrerupte.

b. Sunt nelegale baza impozabila in suma de x lei si TVA in suma de x lei.

Contestatarea a contractat servicii de asistenta juridica de la x in anul 2008, avand ca obiect toate serviciile juridice necesare pentru constructia proiectului si vanzarea apartamentelor din cadrul acestuia.

Onorariul negociat de parti a fost un onorariu fix reprezentand un procent care se aplica la valoarea de vanzare a apartamentelor, platibil la vanzarea acestora. Prin urmare, acest onorariu nu depinde de serviciile juridice prestate, astfel incat sa fie necesara intocmirea unui raport de activitate, iar in functie de raport sa fie stabilit volumul de munca si in consecinta onorariul.

Dupa o perioada de aproximativ 10 ani, perioada in care proiectul nu a fost finalizat, iar apartamentele nu au fost vandute, partile au decis, prin semnarea acordului de reziliere, incetarea contractului si plata unei sume drept compensatie pentru munca prestata de catre societatea de avocati in cadrul proiectului.

Partile au convenit un onorariu fix in suma de 69.584 lei si a fost emisa factura fiscala, fiind achitata suma facturata.

Societatea invoca dispozitiile pct 24 si 67 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precum si faptul ca organele de inspectie fiscala nu au respectat jurisprudenta CJUE.

In concluzie, acesta solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei de impunere contestata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S4 x, AS4FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x, prin care s-au stabilit obligatiile de plata in suma totala de **x lei**, care se compun din:

- x lei = TVA aferenta perioadei 01.07.2018 - 30.09.2018;
- x lei = TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare din decontul nr. x.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei:

Cauza supusa solutiunii este daca societatea poate beneficia de deducerea TVA in suma de x lei pentru servicii de asistenta juridica, in conditiile in care argumentele contestatarei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

În fapt, societatea x SRL și-a dedus TVA în sumă de x lei din factura nr. x emisa de x, în baza Actului aditional din data de 20.03.2018 la Contractul de Asistenta Juridica nr. x.

Intrucat in raportul de activitate prezentat in timpul controlului sunt descrise generic activitati intreprinse in perioada 06.08.2008 - 20.03.2018, nefiind prezentate in detaliu activitatile prestate de catre firma de avocatura, astfel incat sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA in suma de x lei, în temeiul art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal:

"Art. 281. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari".

"Art. 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;"

"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;"

"Art. 319. - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi".

"Art. 321. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu".

Se reține că speța privește exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru servicii de asistență juridică de către SC x SRL facturate de x.

Având în vedere că societatea contestatoare invocă jurisprudența europeană în privința neutralității TVA și a nelimitării dreptului de deducere a taxei, se reține că aceeași jurisprudență recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CEJ în cauza C-85/95 John Reisdorf).

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

Totodată, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile**.

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

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

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

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei și potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală rezultă următoarele:

1. În data de 06.08.2008 a fost încheiat Contractul de asistență juridică nr. x între x, în calitate de avocat și contestatara, în calitate de client, având ca obiect:

“Acordarea de asistență juridică privind bunul imobil situat în x, mai exact:

- pregătirea și negocierea **contractelor** cu antreprenorii;

- pregatirea si negocierea **contractelor** de vanzare-cumparare promitente privind apartamentele din cladirea/cladirile care vor fi ridicate de client;
- pregatirea si negocierea **contractelor** de vanzare-cumparare ale apartamentelor;
- alte activitati juridice necesare pentru a construi apartamentele, pentru a **inscrie apartamentele in Cartea Funciara** si pentru a **vinde apartamentele**;
- orice alte activitati juridice privind toate aspectele proiectului cu bunul imobil situat in x.”

“Art. 2 Comisioane

Comisionul este stabilit la **0.5% + TVA din suma care reprezinta pretul de achizitie**, fara TVA, pentru toate apartamentele din cladire care vor fi construite de client si vandute cumparatorilor. Comisionul va fi platit pentru fiecare contract semnat cu cumparatorii. Comisionul va fi platit la fiecare 3 luni din sumele care reprezinta forma de plata incasata de la cumparatorii promitenti.

Se retine ca, astfel cum insasi societatea a subliniat prin contestatia formulata, “proiectul nu a fost finalizat si in consecinta nici apartamentele vandute”.

2. In data de 20.03.2018 a fost incheiat Actul additional FN, cu privire la rezilierea contractului de asistenta juridica nr. x, potrivit caruia partile au convenit plata unei compensatii in suma de x euro plus TVA.

3. In baza actului additional de mai sus a fost emisa de x, factura fiscala nr. x, TVA in suma de x lei, la care a fost anexat Raportul de activitate ce cuprinde “activitatile intreprinse de x pentru client, in perioada **06.08.2008 - 20.03.2018**”.

Trebuie subliniat ca acest raport cuprinde o insiruire de tipuri de servicii prestate (14 la numar) intr-o perioada foarte lunga de timp (10 ani), cu privire la care nu exista detalii privind modalitatea concreta de realizarea acestora, timpul si costurile alocate fiecărei activitati, etc.

de exemplu:

- *“intocmirea documentelor necesare, depunerea, ridicarea si reprezentarea clientului in toate operatiunile de la Oficiul Registrului Comertului Bucuresti”* - nu se mentioneaza in concret care sunt documentele si operatiunile respective;

- *“asistarea si reprezentarea clientului in fata Primariei Municipiului Bucuresti in vederea obtinerii de informatii cu privire la eventualele litigii formulate in baza Legii nr. 10/2001 si prezentarea rezultatelor obtinute clientului si bancii finantatoare”* - nu se mentioneaza in concret care sunt litigiile vizate si cum s-au solutionat acestea;

- *“revizuirea actelor aditionale la contractul de imprumut si la contractele de garantie semnate cu banca finantatoare x Bank”*- nu este anexata nicio dovada cu privire la aceste activitati;

- *“asistarea si reprezentarea clientului la negocierile in vederea semnarii contractelor de marketing si de vanzari”* - nu se mentioneaza in concret cum s-au materializat negocierile respective; mai mult, astfel cum a fost subliniat anterior, **“proiectul nu a fost finalizat si in consecinta nici apartamentele vandute”**;

etc.

Avand in vedere cele mai sus analizate, rezulta următoarele:

- obiectul contractului este **foarte general, serviciile de asistenta juridica nefiind detaliate;**

- conform contractului, comisionul este stabilit la **0.5% + TVA din suma care reprezinta pretul de achizitie**, fara TVA, pentru toate apartamentele din cladire care vor fi construite de client si vandute cumparatorilor; or, astfel cum insasi societatea a subliniat prin contestatia formulata, **“proiectul nu a fost finalizat si in consecinta nici apartamentele vandute”**;

- raportul de activitate întocmit pentru o perioada de 10 ani pentru confirmarea prestării serviciilor, cuprinde o insiruire de tipuri de servicii prestate, cu privire la care nu exista detalii privind modalitatea concreta de realizarea acestora, timpul si costurile alocate fiecărei activitati, etc.;

- societatea nu a prezentat alte documente din care sa rezulte in mod concret in ce au constat serviciile prestate, desi avea aceasta posibilitate potrivit dispozitiilor art. 276 alin 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Astfel, din cele mai sus aratate, reiese cu claritate că **societatea nu a făcut dovada că a beneficiat în mod efectiv de servicii de asistenta juridica din partea x**, nedepunand niciun document care sa probeze faptul ca societatea a fost reprezentata de x la ONRC, la PMB, la x Bank in vederea indeplinirii anumitor formalitati in numele si in contul contestatarei.

Totodată, simpla detinere a contractului incheiat intre parti nu reprezinta dovada prestarii serviciilor, întrucât, în stabilirea impozitelor, **autoritățile fiscale nu sunt ținute de conținutul ori forma juridică a tranzacțiilor, ci de conținutul lor economic**, în virtutea principiului prevalenței economicului asupra juridicului prevăzut de art. 11 alin. (1) din Codul fiscal. Or, efectuarea de constatări asupra modului de derulare a unui contract ce stă la baza stabilirii unui impozit intră în sfera exercitării dreptului de apreciere conferit organelor fiscale prin art. 6 din Codul de procedură fiscală.

Referitor la jurisprudența din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD și pretinsul caracter de contract tip abonament al contractului de asistenta juridica se rețin următoarele:

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

Pentru a pronunța această hotărâre instanța a reținut la situația de fapt (pct. 16-18) că societatea bulgară în cauză încheiase contracte de tip abonament pentru servicii de consultanță, în cadrul cărora prestatorii se obligaseră, între altele, să se afle la dispoziția beneficiarului pentru consultanță, reuniuni și angajamente în fiecare zi lucrătoare între orele 9-18 și, dacă este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminică și de sărbători legale și să nu încheie contracte similare cu terți care au interese contrare sau sunt în concurență directă cu beneficiarul. Drept contrapartidă, beneficiarul s-a obligat la plata unei remunerații săptămânale, plătită în fiecare zi de luni a săptămânii care urmează celei pentru care este datorată remunerația (pct. 19 din hotărâre). În urma controlului fiscal s-a stabilit că prestatorii dispuneau de un

personal suficient de calificat pentru executarea serviciilor convenite (pct. 20) și că părțile nu au intenționat justificarea serviciilor în mod formal, pe bază de documente, comanda și furnizarea serviciilor menționate, sarcinile și problemele curente fiind examinate în cadrul reuniunilor, prin telefon sau e-mail (pct. 21).

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

Or, situația de fapt ce face obiectul contestației analizate prin prezenta **nu prezintă elemente similare cu situația de fapt** ce a condus la pronunțarea hotărârii în cauza C-463/14, iar Contractul de asisitență juridică nr. 204124/06.08.2008 **nu are caracterul unui contract de tip abonament** în condițiile în care:

- *contractul nu conține prevederi privind obligația prestatorului de a fi la dispoziția beneficiarului pentru a oferi asisitență juridică în fiecare zi lucrătoare (într-un anumit interval de timp) și, dacă este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminică și de sărbători legale;*

- *remunerația nu este stabilită pe o unitate de timp, adică plătită prin simplul fapt al curgerii timpului, independent de apelarea sau nu la o consultanță efectivă din partea beneficiarului, ci este în cota de 0.5% + TVA din suma care reprezintă pretul de achiziție, fara TVA, pentru toate apartamentele din clădire care vor fi construite de client și vandute cumparatorilor, astfel că pentru determinarea contraprestației facturabile era în mod obligatoriu determinarea efectivă a pretului de achiziție a apartamentelor; or, proiectul nu a fost finalizat și în consecință nici apartamentele vandute.*

În ceea ce privește invocarea nelegalității actului administrativ fiscal în raport de jurisprudența comunitară, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, în speța sunt aplicabile dispozițiile jurisprudenței europene exprimate în cazurile C-85/95 John Reisdorf, C-110/94 INZO, C-268/83 Rompelman, care instituie obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și principiul prevalenței substanței asupra formei, care reprezintă principiul fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară. Or, în speța, așa cum a fost reținut anterior, contestatara nu a demonstrat că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii TVA în suma de x lei.

În consecință, urmează a se dispune respingerea în parte a contestației societății cu privire la deductibilitatea TVA în sumă de x lei.

3.2 Referitor la TVA în suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal ca societatea nu are dreptul de a deduce TVA in suma de x lei, in conditiile in care constatarile acestora sunt incomplete.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, societatea a dedus in mod eronat TVA in suma de x lei aferenta facturii fiscale nr. x emisa de x SRL (sistare lucrari conform contract x euro), intrucat conform prevederilor art. 286 alin 4 lit b din Codul fiscal, baza de impozitare a TVA nu cuprinde penalizarile si orice fel de sume solicitate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate.

Prin urmare, acestea au stabilit in sarcina societatii TVA de plata in suma de x lei, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 271 alin 3, art. 286 alin 1 si alin 4 lit b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“Art. 271 (3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

(...) c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau **de a tolera o acțiune ori o situație.**”

“Art. 286. (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

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

(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

(...) b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/definitivă și irevocabilă, după caz, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, **dacă sunt percepute peste preturile și/sau tarifele negociate.**”

Potrivit prevederilor legale de mai sus, in cazul livrarilor de bunuri/prestarilor de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din contrapartida ce urmeaza a fi obtinuta de furnizor/prestator din partea beneficiarului, fiind precizate in mod expres situatiile in care baza de impozitare se diminueaza.

Totodata, in baza impozabila a operatiunilor supuse TVA nu se includ penalizarile, precum si alte sume solicitate pentru neindeplinirea totala sau partiala a obligatiilor contractuale, daca sunt percepute peste preturile si/sau tarifele negociate si nu se exclud orice sume care, în fapt, reprezinta contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate. Astfel că, excluderea penalitatilor din baza impozabilă implică **analiza detaliată a modului de derulare a tranzacțiilor și a circumstanțelor care au stat la baza percepției acestora.** In acest sens, regimul TVA aplicabil deriva din interpretarea juridica a actelor incheiate intre parti.

Conform prevederilor art. 1169, coroborate cu cele ale art. 1270 alin 1 din Codul civil, adoptat prin Legea nr. 287/2009, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, reiese ca, de regula, continutul contractului este stabilit de catre parti, in exercitarea principiului libertatii contractuale. Asadar, contractul este legea partilor, in

sensul ca legatura astfel stabilita intre parti este similara, prin efectul ei, unei legaturi izvorate din legea obiectiva: contractul este obligatoriu, iar nu facultativ (*pacta sunt servanda*).

Or, in prezenta cauza, singurul motiv pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a dedus in mod eronat TVA aferenta facturii fiscale nr. x emisa de x SRL este ca, la pct. 5.1.5 din contractul de antrepriza nr. x, se mentioneaza ca "*in cazul intreruperii lucrarilor, costurile de mentenanta OS sunt de x euro fara TVA / luna cu 2 macarale pe amplasament si paza si se aplica la valoarea integrala si pentru intreruperi reprezentand fractiuni din luna*", fara a se prezenta considerentele pentru care sumele facturate de prestator reprezinta penalizari si nu se cuprind in baza de impozitare.

Se retine ca acestea au considerat ca sumele facturate reprezinta penalizari contractuale, fara a face insa o analiza detaliata a contractului incheiat intre parti, inclusiv a faptului ca sumele respective sunt sau nu percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate și dacă reprezinta sau nu reprezinta, în fapt, contravaloarea unor servicii prestate (remuneratia aferenta unui serviciu constand in angajamentul societatii x SRL de a tolera o actiune sau o situatie), desi li s-a solicitat in mod expres acest lucru de catre organul de solutionare a contestatiei prin adresa nr. x.

Potrivit prevederilor art. 113 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

"Art. 113 Obiectul inspectiei fiscale

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

(2) In scopul efectuării inspectiei fiscale, organul de inspectie fiscală procedează la:

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

De asemenea, conform art. 7 alin. (3) din actul normativ sus-mentionat "organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. în analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte", iar conform art. 73 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspectie fiscala in efectuarea analizei operatiunilor care fac obiectul acestui capat de cerere, in temeiul dispozitiilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, urmeaza a se dispune desfiintarea in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x emisa de AS4FP, cu privire la TVA in suma de x lei.

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.4 si 11.5 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit carora:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.“

Prin urmare, AS4FP va proceda la reanalizarea dreptului de deducere a TVA in suma de **x lei** inscrisa in facturii fiscale nr. 1321/17.09.2018 emisa de Consola Grup Construct SRL, tinand cont de prevederile legale in vigoare, de cele retinute prin prezenta si de sustinerile societatii.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20), art. 321 alin. (1) și alin. (2) art. 271 alin 3, art. 286 alin 1 si alin 4 lit b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 1169 si art. 1270 alin 1 din Codul civil, adoptat prin Legea nr. 287/2009, pct. 11.4 si 11.5 din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, art. 113 alin. (1) si (2), art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

1. Respinge in parte ca neîntemeiată contestația formulata de **SC x SRL**, cu privire la TVA în sumă de **x lei** individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x emisa de AS4FP.

2. Desfiinteaza in parte Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S4 x emisa de AS4FP, cu privire la TVA in suma de **x lei**, urmand ca organul fiscal sa procedeze la reanalizarea situatiei fiscale a societatii, tinand cont de prevederile legale in vigoare, de cele retinute prin prezenta si de sustinerile acesteia.

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.