

DECIZIE nr. 2341/26.02.2019

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X S.A.
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR /29.08.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF /10.08.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR /29.08.2018, procedând la soluționarea contestației depusă de

Societatea X S.A.
CIF: RO ,
cu sediul în Arad, str. , jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG_REG /02.08.2018, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF /06.08.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR /29.08.2018.

Societatea X SA formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. **F-AR .../11.06.2018** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../11.06.2018 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, solicitând revocarea/desființarea parțială a deciziei contestate.

Suma totală contestată (conform adresei petentei înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR /03.10.2018) este în cuantum de **lei** și reprezintă:

- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezentând diferența de TVA colectată ca urmare a recalculării cotei de TVA de la 5% la 24%
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat exercitarea dreptului de deducere aferent facturilor emise de furnizorul C SA;
- lei – taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat exercitarea dreptului de deducere aferent facturilor emise de furnizorul D SA.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, d-na. , în calitate de administrator, prin avocatul mandatat din

cadrul C.A.A. și ... , la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ atacat fiind comunicat petentei, prin remitere sub semnătură, la data de 19.06.2018.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința revocării/desființării parțiale a deciziei contestate, pentru motivele prezentate la secțiunea 2 din contestație, structurate pe trei părți, astfel:

La **pct. 2.1**, sunt expuse argumentele referitoare la suma de ... lei reprezentând diferența de TVA colectată stabilită suplimentar ca urmare a recalculării cotei de TVA de la 5% la 24%, nemulțumirea petentei vizând în principal faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare actele adiționale încheiate la promisiunile de vânzare-cumpărare prin care s-a convenit ca petenta, în calitate de dezvoltator să execute și lucrările de finisare a mansardelor astfel încât „la momentul predării aceste case să poată fi livrate clienților *integral* locuibile ca atare.”, întreaga motivație pornind de la cele statuate de Curtea de Apel Timișoara în Decizia civilă nr. ... /06.07.2017 care reprezintă hotărârea definitivă urmare exercitării acțiunii în contencios împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../ 02.04.2015 și a Deciziei de impunere cu nr. F-AR .../ 02.04.2015), care a interpretat dispozițiile art.140 alin. (21) lit.c) din Legea nr.571 /2003 privind Codul Fiscal în sensul că imobilul livrat poate fi considerat "locuibil ca atare" doar dacă întreaga suprafața utilă a imobilului (adică inclusiv mansarda) este finisată.

Justificarea încheierii Actelor Adiționale rezidă din scopul petentei de a se conforma constatrilor și concluziilor inspecției fiscale anterioare, dar și angajamentul asumat față de clienții săi, în sensul de a le livra un imobil "locuibil ca atare", care să permită aplicarea cotei reduse de TVA de 5%.

Petenta subliniază la secțiunea „Referitor la primul argument” – pag 3 – 4, faptul că lucrările asumate prin Actele adiționale sunt „din proprie inițiativă”, fiind efectuate „pe costul său propriu”, fără a pretinde clienților vreo suplimentare a prețului de vânzare a imobilelor.

Astfel, în opinia petentei, clauza pe care organele de inspecție fiscală o invocă – reajustarea corespunzătoare a prețului în cazul în care Promitentul-cumpărător optează pentru finisaje superioare celor contractate inițial – nu se aplică în situația în care petenta *însăși* a avut inițiativa executării unor finisaje suplimentare, aceste lucrări nefiind solicitate de clienți.

În ceea ce privește secțiunea „Referitor la cel de-al doilea argument” – pag 4 - 10, petenta critică faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit că starea de fapt privitoare la finisarea mansardelor nu poate fi dovedită cu nimic

altceva decât cu înregistrările contabile, situație care în opinia sa contravine dispozițiilor legale, făcând trimitere în mod expres la art. 55 Cod procedură fiscală, dovedirea unei stări de fapt, putând fi demonstrată prin orice mijloc de probă, legiuitorul nelimitând proba numai la înregistrările contabile.

O altă teză cu care petenta nu este de acord este aceea că organele de inspecție fiscală acreditează ideea prevalenței înregistrărilor contabile față de orice alte mijloace de probă, care, în opinia sa nu este susținută de nicio prevedere legală, situație în care nu sunt respectate de către inspecția fiscală dispozițiile art. 7 și art. 14 din Codul de procedură fiscală și implicit a principiului fundamental în materia fiscală - *substance over form* - conform căruia orice situație relevantă din punct de vedere fiscal trebuie interpretată și tratată în raport de **fondul** său, adică ținând cont de **conținutul sau economic real**, care prevalează asupra oricăror aspecte de formă.

În acest sens, petenta face trimitere la Hotărârii CJUE din cauzele conexe C-95/07 și C-96/07 având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în procedurile Ecotrade SpA împotriva Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3, Curtea statuând ca "*Intr-adevar, din moment ce este incontestabil ca sistemul de taxare inversa era aplicabil acțiunilor principale, principiul neutralitatii fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor sa fie acordata daca cerințele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerințe de forma au fost omise de către persoanele impozabile.*"

De asemenea, petenta precizează că înscrisurile probatorii prezentate organului de control - necombătute prin vreo contraprobă - demonstrează fara echivoc că „cele 5 case livrate clienților T ... -... , M ... , B ... -... , S și A au fost predate clienților cu mansarda finisata (și nu *la roșu*, cum greșit retine organul de inspecție fiscală)”.

În opinia petentei, este de necontestat faptul că la data predării, aceste 5 case aveau inclusiv mansarda finisată fiind, astfel, integral locuibile ca atare, stare de fapt care rezultă din promisiunile de vânzare-cumpărare și anexele la promisiuni (cu actele adiționale aferente), cât și din procesele-verbale de predare a celor 5 case către clienții finali persoane fizice, respectiv:

a) în anexele la promisiunile de vânzare-cumpărare, în cazul celor 5 case, se prevede explicit faptul că aceste construcții urmau să fi predate clienților cu mansarda finisată (și nu „la roșu”).

Astfel între petentă și clienții săi s-a încheiat câte un Act Adițional la promisiunile de vânzare-cumpărare, prin care suplimentar față de finisajele deja acceptate prin cele doua anexe inițiale, Societatea petentă și-a asumat să finiseze și mansarda acestor construcții, conform specificațiilor prevăzute în Anexa la Actul Adițional (în care se arată explicit ca la momentul predării mansarda urma sa fie compartimentată, cu toate instalațiile funcționale, cu pereți tencuiți, gletuiți și zugrăviți, cu prize, doze, obiecte sanitare, calorifere, lustre etc.).

b) între petentă și fiecare client s-a încheiat câte un Proces-verbal de predare - primire în care se consemnează de asemenea explicit că fiecare din cele 5 case a fost predată promitentului-cumpărător cu dotările și utilitățile înscrise în anexele inițiale la promisiune, dar și cu finisajele suplimentare aferente mansardei prevăzute în Anexa de la Actul adițional (adică Anexa denumită „Sistem dotări suplimentare celor standard”, introdusă în conținutul promisiunii prin Actul adițional, și care viza tocmai finisarea completă a mansardei).

Suplimentar de cele precizate, petenta arată că în cazul caselor vândute clienților T ... și M ..., a prezentat organului de control inclusiv contractul de prestări-servicii încheiat cu societatea O S.R.L. pentru executarea lucrărilor de finisare a mansardelor celor două case, lucrări ce au fost și „*efectiv executate*”, însă nu au mai putut fi recepționate și facturate din cauza decesului reprezentantului legal al furnizorului, survenit la finalul lucrărilor.

În concluzie, petenta consideră că „dat fiind faptul ca potrivit dispozițiilor legale tratamentul fiscal aplicabil operațiunilor de livrare trebuia stabilit în considerarea situației de fapt fiscale rezultate din înscrisurile probatorii (care demonstrează ca la momentul predării cele 5 case aveau mansardele finisate, deci *erau integral locuibile ca atare*), recalcularea cotei de TVA nu putea fi legal justificată prin prisma încălcării unor cerințe impuse de alte prevederi legale, cum ar fi normele contabile”.

În finalul acestor argumente, petenta analizează excepția autorității de lucru judecat conform art. 430 și art. 431 din Codul de procedură civilă, între starea de fapt fiscală stabilită în cadrul inspecției fiscale precedente (care a determinat pronunțarea de către Curtea de Apel Timișoara a Deciziei civile nr. ... /06.07.2017 în dosar nr. ... /108/2016) și starea de fapt constatată cu ocazia inspecției fiscale care a determinat emiterea Deciziei de impunere nr. F-AR .../11.06.2018, concluzionând că deși există identitate de părți și obiect între cele două stări de fapt fiscale, nu este îndeplinită condiția identității de cauză, care în doctrina juridică este definită ca fiind „situația de fapt calificată juridic”, respectiv situația de fapt și temeiul juridic pe care se fundamentează acțiunea – în speță recalcularea cotei de TVA.

Argumentul pe care se bazează petenta îl reprezintă diferența între modul în care au fost predate casele. Astfel, conform controlului precedent situația de fapt care a condus la recalcularea cotei de TVA de la 5% la 24% a constat în aceea că cele 2 case au fost predate clienților cu mansarda „la roșu”, în timp ce în cauza prezentă, în opinia petentei, situația este diferită, în sensul în care **cele 5 case în discuție au fost contractate și predate efectiv având mansardele finisate – făcând trimitere la promisiunile de vânzare-cumpărare modificate și la procesele - verbale de predare a caselor către clienții finali.**

La **pct. 2.2**, sunt expuse argumentele referitoare la suma de ... lei reprezentând TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au recunoscut

petentei exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciului de management administrativ al proiectului imobiliar X ... în perioada februarie 2016 – ianuarie 2017, astfel:

a) Toate inadvertențele constatate de organele de inspecție fiscală vizează aspecte de formă, astfel principala critică adusă de petentă o constituie încălcarea nejustificată a dreptului conferit contribuabililor de dispozițiile pct.108 alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea art.330 din Codul Fiscal prin „privarea noastră de dreptul de a solicita furnizorului refacerea facturilor în timpul controlului, astfel încât dreptul de deducere a TVA să nu fie afectat.” în condițiile în care ar fi avut posibilitatea refacerii facturilor în discuție chiar în timpul controlului; afirmațiile petentei au la bază faptul că, urmare controlului încrucișat la furnizorul petentei – **CM SRL** – i s-a impus, de asemenea, refacerea facturilor pentru aceleași inadvertențe, termenul acordat conform Dispoziției de măsuri fiind 22.06.2018.

La contestație petenta anexează facturile în discuție refăcute în termen de către furnizorul CM SRL.

b) Petenta consideră că în mod greșit inspecția fiscală a stabilit că astfel ca facturile nu ar conține unul din elementele obligatorii, respectiv denumirea corectă a serviciilor prestate, în condițiile în care identificarea serviciilor se poate face din rapoartele de activitate anexate fiecărei facturi.

Faptul că serviciile prestate sunt enunțate atât ca activități de management administrativ al proiectului, cât și ca activități ce țin de antrepriza în construcții, nu pot conduce, conform susținerilor petentei, la neacordarea dreptului de deducere a TVA, în situația în care chiar inspectorii fiscali au arătat că „în rapoartele de activitate anexate facturilor sunt denumite mai multe activități de management administrativ al proiectului”.

De asemenea, referitor la inadvertențele dintre informațiile înscrise în facturi și cele înscrise în anexele la facturi, petenta arată că acestea se referă exclusiv la numărul contractului în baza căruia au fost emise facturile (indicând posibilitatea unei erori materiale), fără vreo legătură cu elementele obligatorii ale facturii sau cu denumirea serviciilor prestate.

În ceea ce privește inexistența rapoartelor de activitate întocmite conform legii sau a documentelor justificative care să justifice numărul de ore alocate serviciilor prestate, petenta subliniază că această informație este irelevantă în condițiile în care prețul prevăzut în contract pentru serviciul de management administrativ al proiectului a fost unul *forfetar*, și nu pe baza de tarif orar.

Astfel, în opinia petentei, documentele prezentate sunt suficiente pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, subliniind faptul că prin notele explicative a explicat în detaliu în ce au constat serviciile de management administrativ prestate de furnizorul CM SRL în cadrul proiectului, iar documentele justificative prezentate probează atât natura, cât și realitatea prestării serviciilor.

c) Petenta arată că argumentele prezentate de organele de inspecție

fiscală referă la aspectele de formă - corectitudinea pur formală a facturilor sau a anexelor la facturi, explicațiile de detaliu privind tipurile de activități realizate și numărul de ore alocate - deficiențe care, în opinia sa, nu sunt de natura a afecta dreptul său de deducere a TVA din facturile primite, cu atât mai mult cu cât furnizorul a colectat și plătit bugetului de stat TVA aferenta aceluiași facturi, iar bugetul de stat nu a fost astfel cu nimic prejudiciat.

d) Petenta opinează că deficiențele de formă, care nu afectează nici baza de impozitare și nici TVA dedus sau colectat (în acest sens fiind argumentația dezvoltată la lit. c) nu atrag nici obligativitatea corectării facturilor prin stornare

Pentru justificarea susținerilor sale, petenta face trimitere la jurisprudența CJUE - hotărârea CJUE pronunțată în cauza C - 271/12 Petroma Transports.

La **pct. 2.3**, sunt expuse argumentele referitoare la nerecunoașterea dreptului de deducere a TVA în sumă de lei din facturile emise de furnizorul **D S.A.**, argumente care se circumscriu, în principal, neîndeplinirii unor aspecte de formă, față de care petenta și-a prezentat motivele la pct. 2.2.

Petenta distinge în motivare două situații, respectiv:

a) facturile emise în perioada iulie-decembrie 2015 în baza contractului de antrepriză de servicii nr.../01.06.2014, în cazul cărora inspecția fiscală a constatat indicarea eronată a contractului în baza căruia au fost emise facturile - în locul contractului de antrepriză de servicii nr. .../01.06.2014 fiind precizat un alt contract.

În opinia petentei, inadvertența constatată de organele de inspecție fiscală – în legătură cu „denumirea corectă a serviciilor prestate” – nu vizează vreunul din elementele obligatorii ale facturii nefiind vorba de menționarea eronată a „denumirii” serviciilor prestate, neafectând baza de impozitare sau valoarea TVA aferentă.

Petenta arată că nu este de acord cu abordarea organelor de inspecție fiscală, în sensul în care facturile conținând această eroare materială trebuie corectate prin stornare în conformitate cu art. ... alin. 1 lit. b) din Legea 71/2003, în opinia sa fiind suficientă simpla comunicare a părților sau notificare conform art. 155 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Petenta consideră că organele de control nu și-au motivat teza și nici nu au prezentat vreun contraargument, astfel că în accepțiunea petentei interpretarea inspecției fiscale în sensul în care „orice eroare materială minoră din conținutul unei facturi poate fi corectată numai prin stornare” excede cadrului legal, respectiv art. ... alin. 1 conform căruia corectarea unei facturi prin stornare este necesară doar dacă eroarea vizează unul din elementele valorice esențiale ale facturii, privind baza de impozitare și TVA aferentă.

b) facturile emise de același furnizor în perioada anului 2016 în baza

contractului de prestări-servicii nr. 9/11.01.2016, în cazul cărora inspecția fiscală a constatat o serie de deficiente, care în opinia sa, sunt formale, în contraargumentație petenta precizând următoarele:

- deși pentru anumite servicii facturile emise conțin specificații privind *unitatea de măsură* întrebuințată pentru facturare, care nu sunt în concordanță cu prevederile contractuale, nu s-a contestat faptul că suma totală facturată este în concordanță cu prețul global fix specificat în contract;

- referitor la faptul că în cazul serviciului de promovare a produselor imobiliare ale proiectului sumele facturate nu sunt justificate conform clauzelor contractuale, petenta reține că a prezentat exemplificativ o serie de contracte încheiate de D S.A. cu furnizorii săi pentru achiziționarea de diverse materiale și servicii de marketing în scopul promovării proiectului X ... , precum și faptul că are disponibilitatea de a prezenta, la cerere, absolut toate documentele aferente acestor achiziții;

- referitor la faptul că în cadrul serviciului de intermediere a vânzării produselor proiectului (identificare clienți) și pregătirea actelor juridice de înstrăinare nu a fost dovedită necesitatea intervenției furnizorului D S.A., în condițiile în care în aceeași perioadă petenta avea în derulare un contract cu Cabinetul de Avocat , petenta arată că principala atribuție a D S.A. a constat în intermedierea vânzării produselor imobiliare ale proiectului (și nu la redactarea de documente juridice), aceasta fiind în fapt agenția imobiliară prin intermediul căreia au fost vândute toate casele din proiectul imobiliar, comisionul de 2% reprezentând „comision de intermediere”; astfel se face distincție între activitatea de intermediere, de care petenta arată că a beneficiat și cea de redactare de documente juridice.

- în cazul serviciilor „after sales” petenta arată că între prestator și societatea petentă se realizează periodic (lunar) punctaje privind situația încasărilor prognozate versus încasările realizate, întocmite sub forma unor tabele excel care se arhivează electronic, iar în ceea ce privește serviciile „after sales” petenta face trimitere la nota explicativă în care a arătat că pentru toate sesizările primite de la clienți în perioada post vânzare deține note de constatare întocmite cu participarea reprezentanților furnizorului D S.A.

De asemenea, petenta subliniază că nu este de acord cu constatările inspecției fiscale referitoare la faptul că deoarece a în anul 2016 a avut angajat un contabil șef și un casier nu avea nevoie de serviciile furnizorului D S.A.

În consecință, solicită admiterea contestației și acceptarea exercitării dreptului de deducere a TVA în sumă totală de lei.

Învedereăm că, urmare solicitării DGRFP Timișoara, petenta a depus adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /03.10.2018, în care, pe lângă precizarea punctuală a sumei contestate, a reiterat punctual argumentele din contestația formulată la pct. 2.1 referitoare la mijloacele de probă aferente acestui capăt de cerere.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X S.A. s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR .../11.06.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR .../11.06.2018, contestată parțial.

Verificarea a vizat impozitul pe profit taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.07.2015 – 31.07.2017.

Urmare efectuării inspecției fiscale, cu privire la sumele care fac obiectul contestației, organele de control au constatat următoarele:

A. Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a încheiat cu persoane fizice promisiuni sinalagmatice de vânzare – cumpărare, autentificate, în vederea edificării și vânzării unor imobile cu destinația de locuință, în cuprinsul cărora a prevăzut că bunurile urmează să fie predate la nivel de finisaje standard, cu mansarda „la roșu”, nefiind astfel îndeplinită condiția de a fi „locuite ca atare”, condiție impusă de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Legea 71/2003 coroborat cu pct. 23 alin. (8) și alin. (11) din HG nr. 44/2011, pentru aplicarea cotei reduse de 5% asupra bazei de impozitare și drept urmare s-a aplicat cota standard de TVA – 24%, atât aferent vânzării de locuințe ca atare (predate clienților), cât și aferent avansurilor încasate de la clienți pentru vânzări ulterioare de locuințe.

Recalcularea cotei de TVA a avut în vedere conform RIF care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, și Decizia civilă nr. ... din 06 iulie 2017 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în dosar nr. ... /108/2016, definitivă prin care a fost respinsă în întregime cererea promovată de reclamanta X S.A. împotriva Deciziei de impunere F-AR .../ 02.04.2015 – act administrativ fiscal anterior deciziei contestate.

Conform RIF, în intervalul cuprins între data emiterii Deciziei de impunere F-AR .../ 02.04.2015 și data livrării locuințelor, între petentă în calitate de promitentă vânzătoare și diversele persoane fizice în calitate de promitenți cumpărători au fost încheiate Acte adiționale la Promisiunile sinalagmatice de vânzare – cumpărare, în care s-a stipulat că aceștia au optat ulterior pentru finisaje superioare, respectiv stadiul semifinisat complet adică executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la stadiul semifinisat; astfel se completează promisiunile de vânzare – cumpărare cu anexa „Sistem dotări suplimentare celor standard”, folosindu-se sintagma „imobilul fiind locuibil ca atare”.

Urmare analizării de către organele de inspecție fiscală a actelor adiționale care au prevăzut efectuarea unor lucrări de construcții montaj suplimentare, respectiv executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivel semifinisat, prin prisma evidenței financiar contabile, s-a constatat că petenta nu a efectuat reajustarea corespunzătoare a prețului, nefiind executate lucrările aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat în condițiile în care nu s-au regăsit documente care să ateste efectuarea unor astfel de lucrări, petenta neangajând niciun fel de costuri în acest sens, motiv pentru care imobilele nu pot fi tratate ca și „locuibile ca atare” cu consecința aplicării cotei reduse de TVA – 5%.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei rezultată din recalcularea cotei de TVA de la cota redusă de 5% la cota standard pentru casele livrate unui număr de 5 (cinci) clienți ai petentei (T ... - ... , M ... , B ... - ... , S și A), în condițiile în care imobile livrate nu au îndeplinit condiția de “locuibil ca atare”.

B. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie 2016 – ianuarie 2017, aferent serviciilor necesare în vederea asigurării managementului administrativ al proiectului X ... – Cartier ... , firma CM SRL a facturat către petenta X ... S.A. aceste servicii, fără a exista însă o concordanță între informațiile înscrise în facturi și prevederile contractelor încheiate (în ceea ce privește denumirea serviciului prestat), respectiv între prevederile contractelor încheiate și datele înscrise în anexele la facturi (în ceea ce privește natura serviciilor prestate).

Astfel, organele de inspecție au exemplificat mai multe cazuri, din care prezentăm următorul: în cursul lunii mai 2016 în baza facturii seria CMG nr. ... din data de 31.05.2016, CMG SRL facturează către RRD SRL conform specificației înscrisă pe factură „Servicii cf. ctr. .../19.04.2016 – cheltuieli administrative” în valoare de ... lei cu o valoare a TVA aferentă în sumă de ... lei. Anexa la factură prezintă specificația „Conform AA 3/11.01.2016 la contract .../16.10.2013”.

Organele de inspecție fiscală au analizat anexele la facturile din perioada februarie 2016 – ianuarie 2017 emise de CM SRL referitoare la serviciile de management administrativ al proiectului, constatând că acestea cuprind o înșiruire de servicii prestate de (20 de categorii de servicii prestate), precum și numărul alocat acestora (4.310 ore), enumerând exemple, din care reținem:

- coordonarea tuturor constructorilor și furnizorilor în așa manieră încât să fie evitate conflictele de orice natură (780 ore);
- monitorizarea, coordonarea și supravegherea lucrărilor contractate (467 ore);
- verificarea realizării lucrărilor contractate pe stadii fizice, pe tot parcursul execuției acestora, astfel încât să asigure că acestea sunt corespunzătoare din punct de vedere cantitativ și calitativ (406 ore);
- ș.a.

Astfel, inspecția fiscală a reținut că ponderea serviciilor prestate redate în anexele la facturile emise de CM SRL către petentă, cuprind în general prestări asimilabile mai degrabă serviciilor de antrepriză generală prevăzute în contractele încheiate între cele două părți.

Din documentele verificate, organele de inspecție fiscală au stabilit că aferent unor servicii prestate, firma CM SRL facturează către petenta X ... S.A. atât cota de antrepriză, cât și servicii necesare în vederea asigurării managementului administrativ al proiectului, în condițiile în care ponderea serviciilor înscrise în anexele la facturile privind managementul administrativ al proiectului sunt asimilabile serviciilor de antrepriză generală.

Totodată, urmare analizei anexelor facturilor în cauză, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile sunt prezentate într-un cadru general, cuprinzând informații generale neverificabile, petenta nedeținând documente întocmite în activitatea derulată din care să rezulte activitățile efective, respectiv pentru activitatea de monitorizare să rezulte efectiv care este modul în care aceasta s-a realizat și în mod similar pentru celelalte activități: coordonare, supraveghere etc.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că antreprenorul nu a respectat clauzele contractuale impuse între părțile contractante privind anexarea la facturi a unor rapoarte de lucrări – cerință obligatorie conform legislației fiscale, anexele la facturile emise nefiind asimilabile unor rapoarte de lucrări, în condițiile în care în cuprinsul acestora serviciile sunt doar enumerate și cuantificate într-un număr de ore, iar aferent ponderii serviciilor înscrise nu sunt prezentate documente justificative care să certifice încadrarea acestor servicii în cadrul serviciilor de management al proiectului.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei, deoarece facturile în baza cărora petenta și-a exercitat dreptul de deducere nu îndeplinesc cerințele de exercitare a dreptului de deducere a TVA prevăzute la art. 299 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în sensul în care nu conțin unul din elementele obligatorii (denumirea corectă a serviciilor prestate) prevăzute de art. 319 alin. 20 lit. h) din Legea nr. 227/2015 și nu sunt însoțite de raportate de lucrări conform dispozițiilor legale în materie fiscală, clauză contractuală impusă între părțile contractante.

C. Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada iulie – decembrie 2015, petenta a achiziționat diverse servicii de la persoana afiliată D ... SA, în valoare totală de ... lei cu o taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în cuprinsul facturilor, referitor la denumirea serviciilor prestate fiind stipulat „Servicii cf. contract nr. .../15.08.2014.”

Din analiza documentelor prezentate de petentă a rezultat că în mod eronat în cuprinsul facturilor s-a făcut trimitere la contractul nr. .../15.08.2014, petenta precizând în fapt contractul care a determinat emiterea facturilor ca fiind Contractul de antrepriză de servicii nr. .../01.06.2014 aferent perioadei 01.06.2014 – 31.12.2014 și Actul adițional la acesta nr. 1/01.01.2015, prin care s-a prelungit valabilitatea contractului inițial și la perioada 01.01.2015 – 31.12.2015.

Conform Contractul de antrepriză de servicii nr. .../01.06.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că obiectul acestuia constă în realizarea de către antreprenor a unui complex de servicii în favoarea beneficiarului în legătură cu dezvoltarea, managementul și valorificarea unui Proiect imobiliar rezidențial constând în edificarea unui număr de ... de case având destinația de locuințe (Proiectul 1) și viabilizare (disponibilitatea

utilităților constând în energie electrică, gaz, apă și canal, la nivel stradal, în cămine specializate) și ... de parcele (Proiectul 2), în scopul ca la finalizare, atât casele dezvoltate în cadrul Proiectului 1, cât și parcelele dezvoltate în cadrul Proiectului 2 să fie vândute și predate de către beneficiar în favoarea clienților săi finali.

Organele de inspecție fiscală au analizat clauzele contractuale, în RIF fiind prezentate detaliat clauzele privind prețul contractului, bonificația, modalitatea de plată a serviciilor, respectiv cerința de prezentare a lucrărilor și serviciilor prestate.

Raportat la documentele prezentate de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat că rapoartele de activitate prezentate conțin o înșiruire de servicii prestate și numărul de ore alocat fiecărui serviciu prestat.

În ceea ce privește Notificarea prezentată de petentă în scopul corectării facturilor emise în perioada 01.07.2015 – 31.12.2015 (enumerate), prin care s-a precizat că în facturile în cauză, în mod eronat s-a făcut referire la Contractul de prestări servicii nr. .../15.08.2014 aceasta fiind o eroare materială, organele de inspecție fiscală stabilit că Notificarea nu îndeplinește cerințele impuse de art. ... alin. (1) lit. b) din Legea 71/2003, respectiv art. 330 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 exercitându-și în mod eronat dreptul de deducere a TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au analizat Contractul de prestări servicii nr. .../11.01.2016, încheiat de petentă cu D ... SA, în calitate de prestator, în legătură cu petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei aferentă achizițiilor facturate de D ... SA.

Organele de inspecție fiscală au analizat facturile emise constatând că acestea (cu excepția facturilor emise pentru comisionul de vânzare) cuprind diverse specificații cu privire la denumirea serviciului prestat (servicii cf contract .../11.01.2016, servicii conform contract .../11.01.2016, servicii conform anexă), unitățile de măsură utilizate (buc/ore), prețul unitar aplicat de 100 lei și sunt însoțite de o anexă care conține o înșiruire de servicii prestate și numărul de ore alocat fiecărui serviciu prestat, precum și faptul că sunt întocmite conform contract .../11.01.2016.

Astfel, organele de inspecție fiscală au analizat serviciile de promovare a produselor imobiliare ale proiectului facturate în baza Contractului de prestări servicii nr. .../11.01.2016, stabilind că acestea nu sunt justificate conform clauzelor contractuale cu documente justificative, nefiind respectate prevederile art. 4, pct. 4.1.1 din contract, în sensul că D ... SA avea obligația justificării la sfârșitul fiecărei luni a serviciilor prestate prin prezentarea de documente justificative (facturi, chitanțe aferente cheltuielilor de marketing), iar în măsura în care cheltuielile de marketing au fost facturate de către furnizori pe numele prestatorului, acestea trebuiau refacturate beneficiarului la prețul de cost conform clauzelor contractuale; astfel simpla înșiruire în cuprinsul unei anexe la factură a unor servicii prestate și a numărului de ore

alocat fiecărui serviciu prestat, cu încălcarea clauzelor contractuale, nu este în măsură să justifice realitatea serviciilor prestate.

Referitor la serviciile privind urmărirea executării la timp și întocmai a actelor de înstrăinare încheiate, prestarea serviciilor after sales, precum și pentru acoperirea cheltuielilor administrative generate de executarea contractului, prestatorul avea obligația prezentării unui raport de activitate aprobat lunar de beneficiar și nu înșiruirea în cuprinsul unei anexe la factură a unor servicii prestate și a numărului de ore alocat fiecărui serviciu prestat.

Organele de control au mai constatat că pe parcursul perioadei de derulare a contractului, din facturile emise (inclusiv anexe) de D ... SA către petenta X ... SA nu rezultă care sunt valorile facturate pentru serviciile de promovare a produselor imobiliare ale Proiectului, respectiv care sunt valorile facturate pentru urmărirea executării la timp și întocmai a actelor de înstrăinare încheiate și prestarea serviciului *after sales*.

Ulterior, în cursul anului 2017, în cuprinsul unui centralizator denumit „Centralizator aferent ctr. .../2016 D In... vs X ... – regularizare prestări servicii 2016” anexat la Factura DIV .../29.05.2017, sunt detaliate valorile facturate în cursul anului 2016 pe relația dintre cele două societăți, efectuându-se totodată o regularizare a serviciilor prestate în anul 2016.

În cuprinsul acestui centralizator sunt redată valorile facturate/de facturat aferente prestărilor de servicii din cursul anului 2016, aferentă Contractului de prestări servicii nr. .../11.01.2016, cu modificările și completările ulterioare, rezultând o valoare fără TVA de facturat de ... ,39 lei, defalcată astfel:

- buget MKT realizat în 2016 în sumă de ...,96 lei
- serv. adm. în sumă de 2... lei
- comision vânzare în sumă de ... lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că deși în cuprinsul contractului de prestări servicii încheiat între cele două părți nu se face nicio referire la modul de cuantificare a serviciilor prestate (cu excepția comisionului de vânzare) în cuprinsul facturii DIV ... /29.05.2017 prin care sunt regularizate prestările de servicii aferente anului 2016 este utilizată ca unitate de măsură ora, iar prețul unitar de facturare este de 100 lei/oră, fără a rezulta din cuprinsul centralizatorului anexat cum a fost stabilit numărul orelor de servicii prestate.

În paginile 16 – 19 ale deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală au detaliat serviciile din cadrul Proiectului în legătură cu care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, constatând următoarele:

aferent serviciilor de *promovare a produselor imobiliare* ale Proiectului

- pentru o parte din documentele prezentate s-a constatat că acestea nu sunt aferente perioadei inspecției fiscale, respectiv petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile achiziționate de D ... SA de la diverși furnizori au fost utilizate de aceasta pe relația cu petenta;

- raportându-se la clauzele contractuale inserate în contractul .../2016, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu deține documente justificative de natura mijloacelor de probă din care să rezulte clauza conform căreia „În măsura în care cheltuielile de marketing au fost facturate de către furnizor pe numele Prestatorului, acesta le va refactura Beneficiarului la preț de cost (recuperare cheltuieli efectuate în interesul Beneficiarului), prevederile 4.2 privind plata facturilor fiind aplicabile în mod corespunzător”;

- din datele și informațiile prezentate de petentă nu rezultă care sunt documentele justificative în baza cărora firma afiliată D SA a pretins de la petentă suma de LEI aferentă serviciilor de promovare a produselor imobiliare ale Proiectului.

aferent serviciilor de *identificare de clienți* interesați să achiziționeze produsele imobiliare ale Proiectului și întocmirea drafturilor tuturor actelor juridice (clauză contractuală aplicabilă în perioada ianuarie – iulie 2016)

- în perioada derulării contractului nr. .../2016 cu D SA, petenta are încheiate contracte de asistență juridică cu Cabinet Avocat în vederea redactării actelor juridice aferente produselor imobiliare ale Proiectului, fapt care rezultă din cuprinsul acestor acte juridice;

- în cuprinsul Hotărârii Adunării Generale Ordinare a Acționarilor X SA nr. ... /01.08.2015 au fost mandatați patru reprezentanți ai petentei în vederea semnării promisiunilor sinalagmatice de vânzare – cumpărare și a contractelor de vânzare – cumpărare conform draft-urilor de contracte și promisiuni aprobate de Consiliul de supraveghere al M A SA situație în care intervenția D SA nu se mai justifică;

- organele de control au constatat că petenta nu a prezentat documente justificative care să permită a se verifica numărul actelor de înstrăinare la care a fost necesară intervenția furnizorului de servicii D SA, în condițiile în care în perioada derulării Contractului de prestări servicii nr. .../11.1.2016 dintre D SA și societatea petentă, ponderea actelor de înstrăinare a fost redactată de către doamna avocat , al cărei nume apare în documente că ar fi redactat acele înscrisuri;

- de asemenea, organele de inspecție fiscală au verificat și analizat distinct serviciile cu privire la urmărirea executării la timp și întocmai a actelor de înstrăinare încheiate, în principal în ceea ce privește asigurarea încasării creanțelor dezvoltatorului decurgând din aceste acte de înstrăinare și respectiv serviciile after sales în relația cu clienții finali ai beneficiarului (clauză contractuală aplicabilă în perioada ianuarie – iulie 2016) raportat la clauzele inserate în contractul de prestări servicii nr. .../11.01.2016, rezultând că în mod nelegal petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA în condițiile în care nu prezintă documente de natura mijloacelor de probă care să demonstreze realitatea prestării serviciilor (inclusiv documente asumate prin contract – de ex. raport de activitate lunar aprobat de beneficiar), respectiv petenta are angajați care conform fișei de post cu

sarcini de serviciu în legătură cu urmărirea contractelor și activitatea after sales și în plus derulează contracte de asistență juridică cu avocat ;

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de la firma D SA efectuate în baza contractului nr. 9/11.01.2016, în mod nelegal petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în condițiile în care nu a demonstrat că achizițiile au fost realizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

III. Societatea X S.A. cu sediul în Arad, str. , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/.../2012, are cod unic de înregistrare RO , cont bancar deschis la Banca Transilvania SA – și are ca obiect principal de activitate „Dezvoltare (promovare) imobiliară” – cod CAEN 4110.

IV. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

În ceea ce privește contestația formulată de X S.A. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../11.06.2018, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin. (1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”
coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 mil... e lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 3 mil... e lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF 741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../11.06.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va în... i cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR .../11.06.2018 care reprezintă titlu de creanță.

IV.1. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezentând diferența de TVA colectată ca urmare a recalculării cotei de TVA de la 5% la 24%, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentar în condițiile în care deși petenta a prezentat acte adiționale la Promisiunile de vânzare – cumpărare inițiale prin care promitenții cumpărători au optat pentru finisaje superioare – imobil locuibil ca atare –, fără reajustarea prețului inițial, în evidența contabilă a petentei nu au fost identificate justificative care să probeze efectuarea unor astfel de lucrări, petenta neangajând niciun fel de costuri în acest sens.

În fapt, petenta X ... SA a încheiat promisiuni sinalagmatice de vânzare - cumpărare, autentificate notarial, cu persoane fizice, în vederea edificării și vânzării unor imobile cu destinația de locuință, în cuprinsul cărora a prevăzut că bunurile urmează să fie predate la nivel de finisaje standard, cu mansarda „la roșu”, nefiind astfel **îndeplinită condiția de a fi „locuite ca atare”**, condiție impusă de art. 140 alin. (2¹), lit.c) din Legea ... 71/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 23 alin. (8) și alin. (11) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, **pentru aplicarea cotei reduse de 5% asupra bazei de impozitare.**

Petenta a făcut obiectul unei inspecții fiscale anterioare finalizată prin Raportul de inspecție fiscală F-AR din 02.04.2015, prin care s-a stabilit că imobilele vândute nu pot fi tratate ca „locuibile ca atare” nici la momentul contractării ca un bun viitor și nici la momentul predării respectiv, a vânzării acestora, nefiind astfel îndeplinite condițiile pentru aplicarea cotei reduse de 5% TVA, motiv pentru care organele de control au aplicat cota standard de TVA, de 24%, atât aferent vânzării de locuințe ca atare (predate clienților), cât și aferent avansurilor încasate de la clienți pentru vânzări ulterioare de locuințe.

Raportul de inspecție fiscală F-AR din 02.04.2015 și Decizia de impunere F-AR .../ 02.04.2015 au făcut obiectul acțiunii în contencios administrativ din dosarul nr. ... /108/2016 al Tribunalului Arad, finalizată prin Decizia civilă nr. ... din 6 iulie 2017 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal, definitivă, fiind respinsă în întregime cererea promovată de reclamanta X ... SA împotriva Deciziei de impunere F-AR .../ 02.04.2015.

Având în vedere tratamentul fiscal aplicat (aplicarea cotei standard de TVA de 24% în detrimentul cotei reduse de TVA de 5%) avansurilor încasate de petentă de la diverse persoane fizice, precum și considerentele Deciziei civile nr. ... din 6 iulie 2017 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în Dosar nr. ... /108/2016, inspecția fiscală a analizat tratamentul fiscal aplicat de petentă atât avansurilor încasate, cât și livrărilor de locuințe, aferente promisiunilor sinalagmatice de vânzare cumpărare încheiate cu diverse persoane fizice pentru care urmare inspecției fiscale finalizate prin încheierea Raportului de inspecție fiscală F-

AR din 02.04.2015, a fost recalculată cota de TVA de la 5% la 24%.

Din starea de fapt descrisă s-a constatat că în perioada supusă inspecției fiscale au fost predate clienților finali un număr de 15 locuințe, pentru care, cu prilejul inspecției fiscale finalizate prin Raportul de inspecție fiscală F-AR din 02.04.2015, organele de control au recalculat cota de TVA aferentă avansurile parțiale încasate de la 5% la 24%, deoarece la momentul contractării ca un bun viitor nu au fost îndeplinite cerințele aplicării cotei reduse de TVA de 5%, în condițiile în care din anexele la promisiunile sinalagmatice de vânzare cumpărare încheiate cu diverse persoane fizice rezulta că aceste locuințe urmau a fi predate cu parterul la gri și mansarda în roșu, nefiind astfel îndeplinită condiția de locuibile ca atare.

Ulterior inspecției fiscale finalizate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../ 02.04.2015 și până la data livrării (predării) locuințelor, între X ... SA, în calitate de Promitentă vânzătoare și diverse persoane fizice (persoane care au încheiat anterior finalizării inspecției fiscale Promisiuni sinalagmatice de vânzare cumpărare cu Promitentă vânzătoare și au plătit acesteia avansuri în contul acestor promisiuni), în calitate de Promitenți cumpărători, **au fost încheiate Acte Adiționale** la Promisiunile sinalagmatice de vânzare - cumpărare, autentificate notarial, **în care se stipulează faptul că promitenții cumpărători au optat ulterior încheierii promisiunii de vânzare - cumpărare, la finisaje superioare**, respectiv stadiul semifinisat complet, adică executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat; promisiunile de vânzare cumpărare fiind completate cu anexa „Sistem dotări suplimentare celor standard” și cu precizarea „imobilul fiind locuibil ca atare”.

Organele de inspecție fiscală au analizat documentele justificative prezentate de petentă constatând că în cazul imobilelor pentru care au fost încheiate acte adiționale care prevedeau efectuarea unor lucrări de construcții – montaj suplimentare, respectiv executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivel semifinisat, fără reajustarea corespunzătoare a prețului, în evidența contabilă a petentei nu există documente care să ateste efectuarea unor astfel de lucrări, petenta neangajând niciun fel de costuri în acest sens, aspect al stării de fapt de natură a determina concluzia că nu au fost executate lucrările aferente mansardei la nivelul semifinisat, organele de inspecție fiscală stabilind că actele adiționale au fost întocmite doar pentru a îndeplini în mod formal condiția impusă de legiuitor pentru ca imobilele să fie tratate drept „locuibile ca atare” în vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

În drept, art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Legea 71/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„ART. 140 Cotele de TVA

(...)

(2¹) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

(...)

c) (...) Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

1. în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

2. în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

Potrivit prevederilor pct. 23 alin. (8) și alin. (11) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(8) În aplicarea art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii.

(...)

(11) Persoanele impozabile care livrează locuințe vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, **dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării vor fi îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal și sunt în posesia declarației prevăzute la alin. (10).** În situația în care avansurile au fost facturate prin aplicarea cotei de 19% ori, după caz, de 24%, datorită neprezentării de către cumpărător a declarației prevăzute la alin. (10) sau din alte motive obiective, la livrarea bunului imobil se pot efectua regularizările prevăzute la art. 140 alin. (4) din Codul fiscal în vederea aplicării cotei de 5%, **dacă toate condițiile impuse de art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Codul fiscal, astfel cum sunt detaliate și de prezentele norme metodologice, sunt îndeplinite la data livrării.**

Începând cu anul 2016, în vigoare este Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“CAP. VIII - Cotele de taxă

ART. 291

Cotele

(...)

(3) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

(...)

c) livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței.

În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

(...)

3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea 0/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică **numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:**

(i) în cazul persoanelor necăsătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

(ii) în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

Având în vedere prevederile legale precitate, se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare, și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 mp, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. Orice persoana necăsătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, cu condiția ca în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%.

Conform prevederilor legale, prin locuință se înțelege construcția alcătuită din una sau mai multe camere de locuit, cu dependențele, dotările și utilitățile necesare, care, la data livrării, satisface cerințele de locuit ale unei persoane ori familii.

De asemenea persoanele impozabile care livrează locuințe, vor aplica cota de 5% inclusiv pentru avansurile aferente acestor livrări, dacă din contractele încheiate rezultă că la momentul livrării sunt îndeplinite toate condițiile impuse de art. 140, alin. (2¹), lit. c) pct. 1 și 2 din Vechiul Cod fiscal, respectiv art. 291 alin. 3 lit. c) din Noul Cod fiscal, precum și faptul că sunt în posesia declarației pe propria răspundere al cumpărătorului, autenticată de un notar.

Conform contestației formulate de petentă și a răspunsului acesteia înregistrat la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /03.10.2018, suma aferentă acestui capăt de cerere este ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar ca urmare a recalculării cotei de TVA pentru casele livrate următorilor clienți ai petentei: T ... -... , M ... , B ... -... , S și A .

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei contestate, rezultă următoarea **stare de fapt**:

- în perioada anterioară celei supuse inspecției fiscale, petenta X ... S.A. în calitate de promitent-vânzător a încheiat Promisiuni de vânzare – cumpărare cu diverse persoane fizice în calitate de promitenți-cumpărători, având ca obiect vânzarea de bunuri imobiliare cu cota de 5% TVA;

- inspecția fiscală anterioară finalizată cu emiterea Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../ 02.04.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR .../ 02.04.2015, contestată în procedura prealabilă – DGRFP Timișoara emițând Decizia nr. /.... /31.08.2015 - a reliefat faptul că la momentul livrării imobilelor care fac obiectul vânzării – cumpărării, petenta nu a îndeplinit toate condițiile impuse de art. 140, alin. (2¹), lit. c) pct. 1 și 2 din Codul fiscal;

- astfel, bunurile imobiliare care au făcut obiectul promisiunilor de vânzare-cumpărare și a anexelor parte integrantă din promisiune, autentificate la notar, încheiate între X ... S.A. în calitate de promitent-vânzător și clienți persoane fizice în calitate de promitenți-comparatori, potrivit prevederilor contractuale, au fost predate sau urma să fie predate la nivel de finisaje standard, cu mansarda la "roșu", acestea neîndeplinind condiția de a fi „locuibile ca atare”;

- prin Decizia civilă nr. ... din 6 iulie 2017 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, Secția de Contencios Administrativ și Fiscal în Dosar nr. ... /108/2016, instanța de control judiciar a confirmat raționamentul autorității fiscale, în sensul că în mod corect și legal inspecția fiscală a stabilit în sarcina petentei TVA colectată suplimentar (diferența între 24% și 5%) pentru casele cu podul mansardabil neamenajat predate de petentă clienților persoane

fizice în perioada verificata pentru care au fost încasate avansuri cu TVA în cota redusă de 5%;

- prevalându-se de cele statuate în Decizia civilă nr. ... din 6 iulie 2017, ulterior inspecției fiscale finalizate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR din 02.04.2015 și până la data livrării (predării) locuințelor, între X ... SA, în calitate de Promitentă vânzătoare și diverse persoane fizice (persoane care au încheiat anterior finalizării inspecției fiscale din anul 2018 Promisiuni sinalagmatice de vânzare cumpărare cu Promitentă vânzătoare și au plătit acesteia avansuri în contul acestor promisiuni), în calitate de Promitenți cumpărători, **au fost încheiate Acte Adiționale** la Promisiunile sinalagmatice de vânzare - cumpărare, autentificate notarial, **în care se stipulează faptul că promitenții cumpărători au optat ulterior încheierii promisiunii de vânzare - cumpărare, la finisaje superioare**, respectiv stadiul semifinisat complet, adică executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat. Astfel se completează promisiunile de vânzare cumpărare cu anexa „Sistem dotări suplimentare celor standard” și se face mențiunea „imobilul fiind locuibil ca atare”;

- petenta a încheiat acte adiționale la Promisiunile de vânzare – cumpărare inițiale prin care promitenții cumpărători au optat pentru finisaje superioare, fără însă ca prețul stabilit inițial să fie modificat în sensul în care să includă cel puțin contravaloarea cheltuielilor cu finisajele, neluând în calcul manopera;

- pornind de la premisa prezentată de petentă (opțiunea promitenților cumpărători de a li se efectua finisaje superioare), exercitându-și atribuțiile stabilite de legiuitor referitor la inspecția fiscală, organele de control au procedat la verificarea evidenței financiar – contabile a petentei constatând că în acesta nu se regăsesc documente care să ateste efectuarea unor astfel de lucrări, petenta neangajând niciun fel de costuri în acest sens, conform evidenței contabile prezentate inspecției fiscale.

Conform RIF nr. F-AR .../11.06.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR .../11.06.2018, în considerarea Deciziei civile nr. ... din 6 iulie 2017 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei să precizeze modul în care a fost pusă în executare această hotărâre, din răspunsul X ... SA, înregistrat la IF sub nr. 700/27.03.2018, aceasta a precizat că a procedat la „recunoașterea în evidențele contabile a sumelor contestate ca reprezentând costuri nedeductibile aferente anului 2014.

În sensul celor menționate mai sus s-au procedat la întocmirea notelor contabile de forma 1171=473 cu valoarea sumelor menționate în Decizia civilă nr. ... din 06 iulie 2017.”,

însă din verificările organelor de inspecție fiscală a rezultat că până la data de 31.07.2017 petenta nu a reflectat în evidența contabilă articolul contabil redat în cuprinsul răspunsului reprezentantului legal al petentei.

Având în vedere situația de fapt fiscală raportat la susținerile petentei din contestația formulată, se rețin următoarele:

Referitor la susținerile petentei în legătură cu faptul că „Inspectorii fiscali susțin, (...) că starea de fapt privitoare la finisarea mansardelor nu poate fi dovedită cu nimic altceva decât cu înregistrările contabile”, teză care în opinia sa apare ca eronată, arătăm că:

În primul rând, subliniem faptul că atât în România, cât și în celelalte state europene, persoanele juridice sunt obligate să organizeze și să conducă evidența financiar – contabilă proprie, potrivit legii; în România, cadrul general, fiind Legea nr. .../1991, republicată, a contabilității la care se adaugă alte acte normative din domeniul contabilității – norme speciale care completează cadrul general.

Din lecturarea raționamentului petentei, rezultă, indirect, că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, care în fapt reprezintă o diminuare a sumei care în final va fi plătită bugetului general consolidat al statului, se pornește de la premisa că nu este obligatorie conducerea evidenței contabile fiind permisă folosirea oricărui mijloc de probă care să demonstreze în speță că imobilul este „locuibil ca atare”.

Învederăm însă că legiuitorul a stabilit o corelație obligatorie între operațiunile economice ale unei persoane juridice și documentele justificative care stau la baza înregistrărilor contabile. De altfel, la art. 11 din Legea contabilității a stipulat în mod expres că:

„Deținerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar și alte drepturi și obligații, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt INTERZISE.”

Astfel, chiar în ipoteza în care imobilele ar îndeplini condiția de „locuibil ca atare” în lipsa înregistrărilor contabile și implicit a documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor contabile, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală nu au acordat cota redusă de TVA pe care o pretinde petenta.

De altfel, chiar petenta face trimitere la dispozițiile Codului de procedură fiscală (art. 7 și art. 14) care reglementează în sarcina organelor de inspecție fiscală, din care cităm sublinierile petentei, astfel: „*obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv*”, „*determinarea corectă a situației fiscale*”, „*Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică*”, norme legale din care rezultă că starea de fapt reală nu se stabilește dintr-o singură sursă, ci mijloacele de probă se coroborează între ele, principalul mijloc de probă în domeniul fiscal fiind însăși evidența contabilă a unei firme care respectă dispozițiile legale generale și specifice din domeniu.

Așa cum am arătat mai sus, ideea de bază în domeniul contabil pornește de la faptul că orice operațiune economico-financiară efectuată se

consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Astfel, în condițiile în care petenta susține că s-au efectuat operațiuni care au adus imobilul în starea de „locuibil ca atare”, în mod normal, evidența sa contabilă trebuia să conțină, în mod obligatoriu, documente și informații în legătură cu achizițiile de servicii sau bunuri care au generat această stare care petentei îi conferă o facilitate fiscală – exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la faptul că abordarea inspecției fiscale reprezintă, în opinia petentei, o „limitare nepermisă a mijloace lor de probă de care se poate folosi contribuabilul pentru dovedirea stării de fapt fiscale” contrară dispozițiilor art. 55 Cod procedură fiscală, învederăm că așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, petentei i s-au acceptat orice mijloace de probă, atât în cadrul inspecției fiscale, cât și în etapa de soluționare a contestației.

Astfel, DGRFP Timișoara cu adresa nr. /10.09.2018, în temeiul prevederilor art. 7, art. alin. (1) și art. 269 (1), (2) și (3) din Legea 207/2015 și având în vedere faptul că în cuprinsul paginilor 4 – 6 din contestație, petenta referă în mod repetat la „înscrisuri probatorii” ce au fost prezentate organelor de inspecție fiscală care ar confirma faptul că cele 5 case, la data predării, „aveau inclusiv mansarda finisată și erau astfel, integral locuibile ca atare”, a solicitat petentei completarea dosarului cauzei cu mijloace de probă astfel cum sunt reglementate de Codul de procedură fiscală, suplimentar celor indicate în mod expres în contestația formulată, respectiv: anexele la promisiunile de vânzare-cumpărare și procese-verbale de predare – primire.

Prin adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /03.10.2018, petenta a reiterat în sinteză motivele prezentate în contestație, referitor la mijloacele de probă arătând că:

„Înscrisurile probatorii prezentate organului de control (care nu au fost combătute prin nicio contraprobă) au fost promisiunile de vânzare-cumpărare și anexele la promisiuni (cu actele adiționale aferente), Contractul de prestări servicii încheiat cu O SRL precum și procesele verbale de predare a celor 5 case către clienții finali persoane fizice (...) sunt suficiente și reprezintă mijloace de probă de care se poate folosi contribuabilul pentru dovedirea stării de fapt fiscale și care întrunesc condiția de a fi probă atât în sensul dispozițiilor art. 296 alin. (1) lit. d) CPF cât și sensul dispozițiilor clare ale art. 55 CPF”.

Astfel, opinia petentei vis-a-vis de dispozițiile legale incidente reprezintă o răsturnare a scopului legiuitorului, în sensul că deținerea unor documente – în speță contracte, acte adiționale aferente – sunt suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA chiar dacă nu sunt reflectate de operațiunile din evidența financiar – contabilă.

Or, învedereăm petentei că la 109 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează regulile pentru conducerea evidențelor contabile și fiscale, se stipulează:

„ART. 109

(...)

(5) Contribuabilul/Plătitorul este **obligat** să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror altor documente prevăzute de lege.

(6) Contribuabilul/Plătitorul este **obligat** să utilizeze pentru activitatea desfășurată documente primare și de evidență contabilă stabilite prin lege și să completeze integral rubricile formularelor, corespunzător operațiunilor înregistrate.

(7) Organul fiscal poate lua în considerare orice evidențe relevante pentru impozitare ținute de contribuabil/plătitor.”

coroborate cu cele ale art.6 alin. (1) și art.7 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.
(...)

ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(...)

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercițarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, un contribuabil neputând să beneficieze de exercițarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care nu a avut comportamentul impus de lege, în cazul de față nedeținând documente de natura mijloacelor de probă înregistrate în evidența sa contabilă care să confirme actele juridice încheiate.

De altfel, prin nereflectarea actelor juridice suplimentar încheiate în evidența contabilă, este demonstrat *ab initio* caracterul *pro causa* al acestor înscrisuri.

Având în vedere cele mai sus prezentate, se constată ca netemeinică varianta stării de fapt pe care reprezentantul legal al petentei încearcă să o prezinte organului competent în soluționarea contestației prin afirmații *pro causa*, care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în acest sens pronunțându-se în mod constant Înalta Curte de Casație și Justiție - a se vedea Decizia nr.2716/2016.

Referitor la documentele justificative – promisiunile de vânzare-cumpărare și anexele la promisiuni (cu actele adiționale aferente) – pe care petenta le consideră suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, chiar în lipsa înregistrărilor în contabilitate, arătăm următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că deși petenta are încheiate acte adiționale la promisiunile de vânzare – cumpărare care prevăd efectuarea unor lucrări de construcții - montaj suplimentare, doar pentru o parte din locuințe se prevede în cuprinsul Actelor Adiționale majorarea prețului imobilului ca urmare a acestor lucrări, în timp ce pentru un număr de 5 case (aparținând clienților T , M , B , S și A – care fac obiectul contestației) nu se stipulează nicio clauză referitoare la reajustarea prețului imobilului contrar clauzelor contractuale stipulate în promisiunile sinalagmatice de vânzare – cumpărare.

Învederăm că promisiunile sinalagmatice de vânzare – cumpărare stipulau expres obligativitatea ajustării prețurilor în cazul optării pentru efectuarea de finisaje superioare, respectiv stadiul semifinisat complet, adică executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat, clauză conformă cu o economie de piață funcțională, în sensul în care dacă urmau a se efectua lucrări suplimentare – care implicit ar fi generat costuri suplimentare în sarcina petentei – majorarea prețului era absolut normală; aceasta cu atât mai mult, cu cât din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă existența vreunei clauze contractuale care să impună în sarcina petentei obligația de a-și asuma o cheltuială fără asigurarea unui venit aferent.

În ceea ce privește **susținerile petentei din cuprinsul contestației că executarea lucrărilor suplimentare de finisare a mansardelor celor 5 case** (aparținând clienților T , M , B , S și A), nu a fost rezultatul solicitării clienților, ci **ar fi fost inițiativa petentei, motiv pentru care, în opinia sa, este pertinentă acceptarea prețului inițial fără vreo “reajustare” a prețului de vânzare** (n.n. deși această clauză se regăsește expres stipulată în cuprinsul promisiunilor de vânzare – cumpărare) **deși pentru a aduce imobilul în situația de „locuibil ca atare” se impunea efectuarea unor lucrări suplimentare** nu este conformă cu realitatea în condițiile în care în cuprinsul Actelor Adiționale,

autentificate notarial, încheiate între părți este stipulat ferm faptul că promitenții cumpărători (și nu promitentul vânzător) au optat ulterior încheierii promisiunii de vânzare - cumpărare, la finisaje superioare, respectiv stadiul semifinisat complet, adică executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat.

Spre exemplificare, pentru fiecare client din cei cinci, în legătură cu care s-a stabilit TVA contestată, arătăm următoarele:

• **Casa ... / și teren, situată în Arad, str. , , Carte funciară , vândută domnului T ... pe baza facturii X 2013 /09.09.2015.**

Între X ... SA, în calitate de promitentă vânzătoare și T ... , în calitate de promitent cumpărător a fost încheiată Promisiunea sinalagmatică de vânzare cumpărare nr. din 28.08.2014, autentificată prin încheierea de autentificare nr. /28.08.2014 de către Biroul Individual Notarial - , prin care părțile de comun acord au stabilit vânzarea/cumpărarea imobilului descris mai sus la un preț (în euro, fără TVA) de ,05 Euro.

Conform clauzelor contractuale:

„3.1 Prețul total al bunului imobil ce face obiectul prezentei Promisiuni este de EUR, TVA inclus. Prețul menționat corespunde casei de locuit compartimentate, în starea și cu dotările standard menționate în anexa 2B.1 la prezenta Promisiune.

De asemenea, acest preț include și dotările minimale prevăzute în Anexa 2B.2 la promisiune, fiind convenit de părți că acestea se vor executa la un nivel minimal care să permită aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, motiv pentru care Promitentul Cumpărător renunță anticipat la dreptul de a ridica vreo obiecție cantitativă, calitativă sau de orice altă natură în legătură cu aceste dotări.

*Având în vedere cele de mai sus, odată cu semnarea prezentei promisiuni Promitentul Cumpărător declară că optează în mod **irevocabil** pentru dotarea casei de locuit conform anexelor 2B.1 și 2B.2 în condițiile prevăzute mai sus în scopul ca, în măsura în care legislația în vigoare și situația personală a Promitentului Cumpărător o va permite, la prețul total al Imobilului să se aplice cota redusă de TVA de 5%.*

În situația în care ulterior semnării prezentei promisiuni Promitentul Cumpărător va opta pentru finisaje superioare celor menționate în Anexele 2B.1 și 2B.2, părțile vor conveni asupra modalității de finisare/dotare a casei de locuit, asupra **reajustării** corespunzătoare a **prețului** și renegocierii termenului de predare **prin semnarea unui act adițional la promisiune.** În caz contrar Promitentul Vânzător rămânând obligat să doteze imobilul în conformitate cu Anexele 2B.1 și 2B.2.”

Față de condițiile contractuale existente la data inspecției fiscale finalizate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR din 02.04.2015, organele de inspecție fiscală au recalculat cota de TVA aplicabilă avansului

facturat în cursul lunii septembrie 2014 de la 5% la 24%.

Ulterior finalizării inspecției fiscale (anterioare conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR din 02.04.2015) **între Promitentă Vânătoare și Promitentul Cumpărător a fost încheiat Actul adițional din 16.06.2015 autentificat prin încheierea de autentificare nr. .../16.06.2015 de către Biroul individual Notarial -**, prin care părțile de comun acord au stabilit:

„ [....] **ART. 2 DAT FIIND FAPTUL CĂ PROMITENȚII - CUMPĂRĂTORI AU OPTAT ULTERIOR încheierii Promisiunii de vânzare - cumpărare cu nr. din data de 28.08.2014, autentificată sub nr. /28.08.2014 de către Biroul Individual Notarial - , la finisaje superioare, respectiv stadiul semifinisat complet, adică executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat, se completează Promisiunea de vânzare - cumpărare cu Anexa nr. 4, respectiv «Sistem dotări suplimentare celor standard», imobilul fiind locuibil ca atare. [...]**”

• **Casa ... / și teren**, situată în Arad, str. , nr., Carte funciară ... , **vândută doamnei M ...** pe baza facturii X 2013 ... /09.09.2015.

Între X ... SA, în calitate de promitentă vânzătoare și M ... , în calitate de promitent cumpărător a fost încheiată Promisiunea sinalagmatică de vânzare cumpărare nr. ... din 31.10.2014, autentificată prin încheierea de autentificare /31.10.2014 de către Biroul Individual Notarial - , prin care părțile de comun acord au stabilit vânzarea/cumpărarea imobilului descris mai sus la un preț (în euro, fără TVA) de ... ,76 Euro.

Conform clauzelor contractuale:

„3.1 Prețul total al bunului imobil ce face obiectul prezentei Promisiuni este de ... EUR, TVA inclus. Prețul menționat corespunde casei de locuit compartimentate, în starea și cu dotările standard menționate în anexa 2B.1 și 2B.2 la prezenta Promisiune.

De asemenea, acest preț include și dotările minimale prevăzute în Anexa 2B.2 la promisiune, fiind convenit de părți că acestea se vor executa la un nivel minimal care să permită aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, motiv pentru care Promitentul Cumpărător renunță anticipat la dreptul de a ridica vreo obiecție cantitativă, calitativă sau de orice altă natură în legătură cu aceste dotări.

Având în vedere cele de mai sus, odată cu semnarea prezentei promisiuni Promitentul Cumpărător declară că optează în mod **irevocabil** pentru dotarea casei de locuit conform anexelor 2B.1 și 2B.2 în condițiile prevăzute mai sus în scopul ca, în măsura în care legislația în vigoare și situația personală a Promitentului Cumpărător o va permite, la prețul total al Imobilului să se aplice cota redusă de TVA de 5%.”

Față de condițiile contractuale existente la data inspecției fiscale finalizate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR din 02.04.2015, organele de inspecție fiscală au luat măsura recalculării cotei de TVA aplicabilă avansurilor facturate în cursul lunilor noiembrie și decembrie 2014

de la 5% la 24%.

Ulterior finalizării inspecției fiscale anterioare (conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR din 02.04.2015) **între Promitentă Vânătoare și Promitentul Cumpărător a fost încheiat Actul adițional nr. 2 din 06.08.2015 autentificat prin încheierea de autentificare nr. ... /06.08.2015 de către Biroul Individual Notarial -**, prin care părțile de comun acord au stabilit:

„ [...] ART. 1 **DAT FIIND FAPTUL CĂ PROMITENȚII - CUMPĂRĂTORI AU OPTAT ULTERIOR încheierii Promisiunii de vânzare - cumpărare cu nr. ... din data de 31.10.2014, autentificată sub din data de 31.10.2014 de către Biroul Individual Notarial - , la finisaje superioare, respectiv stadiul semifinisat complet adică executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat se completează Promisiunea de vânzare - cumpărare cu Anexa nr. 4, respectiv «Sistem dotări suplimentare celor standard», imobilul fiind locuibil ca atare. [...]**”

• **Casa ... și teren**, situată în Arad, str. , nr., Carte funciară ... , **vândută domnului B ...** pe baza facturii X 2016 .../27.05.2016.

Între X ... SA, în calitate de promitentă vânzătoare și B ... , în calitate de promitent cumpărător a fost încheiată Promisiunea sinalagmatică de vânzare cumpărare nr. din 07.11.2014, autentificată prin încheierea de autentificare 2.../07.11.2014 de către Societatea Profesională Notarială ... , prin care părțile de comun acord au stabilit vânzarea/cumpărarea imobilului descris mai sus la un preț (în euro, fără TVA) de ... ,38 Euro.

Conform clauzelor contractuale:

„3.1 *Prețul total al bunului imobil ce face obiectul prezentei Promisiuni este de ... EUR, TVA inclus. Prețul menționat corespunde casei de locuit compartimentate, în starea și cu dotările standard menționate în anexa 2B1 și 2B2 la prezenta Promisiune.*

De asemenea, acest preț include și dotările minimale prevăzute în Anexa 2B.2 la promisiune, fiind convenit de părți că acestea se vor executa la un nivel minimal care să permită aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, motiv pentru care Promitentul Cumpărător renunță anticipat la dreptul de a ridica vreo obiecție cantitativă, calitativă sau de orice altă natură în legătură cu aceste dotări.

Având în vedere cele de mai sus, odată cu semnarea prezentei promisiuni Promitentul Cumpărător declară că optează în mod irevocabil pentru dotarea casei de locuit conform anexelor 2B1 și 2B2, în condițiile prevăzute mai sus în scopul ca, în măsura în care legislația în vigoare și situația personală a Promitentului Cumpărător o va permite, la prețul total al Imobilului să se aplice cota redusă de TVA de 5%.”

Față de condițiile contractuale existente la data inspecției fiscale finalizate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR din 02.04.2015, organele de inspecție fiscală au luat măsura recalculării cotei de TVA aplicabilă avansurilor facturate în cursul lunii noiembrie 2014 de la 5% la

24%.

Ulterior finalizării inspecției fiscale anterioare (conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR din 02.04.2015) între Promitentă Vanzătoare și Promitentul Cumpărător a fost încheiat Actul adițional din 20.05.2016 autentificat prin încheierea de autentificare nr. ... /20.05.2016 de către Biroul Individual Notarial - , prin care părțile de comun acord au stabilit:

„(...) **ART. 3 DAT FIIND FAPTUL CĂ PROMITENȚII – CUMPĂRĂTORI AU OPTAT ULTERIOR** încheierii promisiunii de vânzare - cumpărare nr. **din data de 07.11.2014**, autentificată sub la data de **07.11.2014** de către Biroul Individual Notarial - - , **la finisaje superioare, respectiv stadiul semifinisat complet, adică executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat adică executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat, se completează Promisiunea** de vânzare - cumpărare cu Anexa nr. 2 B 3, respectiv «Sistem dotări suplimentare celor standard», imobilul fiind locuibil ca atare. [...]”

• **Casa ... / și teren**, situată în Arad, str. , 5, Carte funciară ... , **vândută domnului S** pe baza facturii X 2016 ... /31.10.2016.

Între X ... SA, în calitate de promitentă vânzătoare și S ... , în calitate de promitent cumpărător a fost încheiată Promisiunea sinalagmatică de vânzare cumpărare nr. ... din 10.09.2014, autentificată prin încheierea de autentificare /10.09.2014 de către Biroul Individual Notarial - , prin care părțile de comun acord au stabilit vânzarea/cumpărarea imobilului descris mai sus la un preț (în euro, fără TVA) de ... ,48 Euro.

Conform clauzelor contractuale:

„3.1 *Prețul total al bunului imobil ce face obiectul prezentei Promisiuni este de ... EUR, TVA inclus. Prețul menționat corespunde casei de locuit compartimentate, în starea și cu dotările menționate în anexa 2B1 și 2B2 ia prezenta Promisiune.*

De asemenea, acest preț include și dotările minimale prevăzute în Anexa 2B2 la promisiune, fiind convenit de părți că acestea se vor executa la un nivel minimal care să permită aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, motiv pentru care Promitentul - Cumpărător renunță anticipat ia dreptul de a ridica vreo obiecție cantitativă, calitativă sau de orice altă natură în legătură cu aceste dotări.

Având în vedere cele de mai sus, odată cu semnarea prezentei promisiuni Promitentul - Cumpărător declară că optează în mod irevocabil pentru dotarea casei de locuit conform anexelor 2B1 și 2B2 în condițiile prevăzute mai sus în scopul ca, în măsura în care legislația în vigoare și situația personală a Promitentului - Cumpărător o va permite, la prețul total al imobilului să se aplice cota redusă de TVA de 5%.”

Față de condițiile contractuale existente la data inspecției fiscale finalizate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR din 02.04.2015,

organele de inspecție fiscală au luat măsura recalculării cotei de TVA aplicabilă avansurilor facturate în cursul lunii septembrie 2014 de la 5% la 24%.

Ulterior finalizării inspecției fiscale anterioare (conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR din 02.04.2015) între Promitentă Vânzătoare și Promitentul Cumpărător a fost încheiat Actul adițional nr. ... din 28.07.2015 autentificat prin Încheierea de autentificare nr. /28.07.2015 de către Biroul individual Notarial - , prin care părțile de comun acord au stabilit:

„[...] **ART. 3 DAT FIIND FAPTUL CĂ PROMITENȚII - CUMPĂRĂTORI AU OPTAT ULTERIOR** încheierii Promisiunii de vânzare - cumpărare cu nr. ... din data de 10.09.2014, autentificată sub din data de 10.09.2014 de către Biroul Individual Notarial ... - , **la finisaje superioare, respectiv stadiul semifinisat complet adică executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat, se completează Promisiunea de vânzare - cumpărare cu Anexa nr. 4, respectiv «Sistem dotări suplimentare celor standard», imobilul fiind locuibil ca atare. [...]**”

• **Casa ... / și teren**, situată în Arad, str. , nr. 21, Carte funciară ... , **vândută doamnei A** pe baza facturii X 2016 ... /23.05.2016.

Între X ... SA, în calitate de promitentă vânzătoare și A , în calitate de promitent cumpărător a fost încheiată Promisiunea sinalagmatică de vânzare cumpărare nr. ... din 15.04.2014, autentificată prin încheierea de autentificare nr. ... /15.04.2014 de către Biroul Individual Notarial - , prin care părțile de comun acord au stabilit vânzarea/cumpărarea imobilului descris mai sus la un preț (în euro, fără TVA) de ... ,47 Euro.

Conform clauzelor contractuale:

„3.1 Prețul total al bunului imobil ce face obiectul prezentei Promisiuni este de ... EUR, TVA inclus. Prețul menționat corespunde casei de locuit compartimentate, în starea și cu dotările standard menționate în anexa 2B.1 la prezenta promisiune.

De asemenea, acest preț include și dotările minimale prevăzute în Anexa 2B.2 la promisiune, fiind convenit de părți că acestea se vor executa la un nivel minimal care să permită aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, motiv pentru care Promitentul - Cumpărător renunță anticipat la dreptul de a ridica vreo obiecție cantitativă, calitativă sau de orice altă natură în legătură cu aceste dotări.

Având în vedere cele de mai sus, odată cu semnarea prezentei promisiuni Promitentul - Cumpărător declară că optează în mod **irevocabil** pentru dotarea casei de locuit conform anexelor 2B.1 și 2B.2 în condițiile prevăzute mai sus în scopul ca, în măsura în care legislația în vigoare și situația personală a Promitentului Cumpărător o va permite, la prețul total al Imobilului să se aplice cota redusă de TVA de 5%.

În situația în care ulterior semnării prezentei promisiuni Promitentul Cumpărător va opta pentru finisaje superioare celor menționate în Anexele

2B.1 și 2B.2, părțile vor conveni asupra modalității de finisare/dotare a casei de locuit, asupra reajustării corespunzătoare a prețului și renegocierii termenului de predare prin semnarea unui act adițional la promisiune, în caz contrar Promitentul Vânzător rămânând obligat să doteze imobilul în conformitate cu Anexele 2B.1 și 2B.2.

Ulterior, între Promitentă Vânzătoare și Promitentul Cumpărător a fost încheiat Actul adițional nr. 1 din 18.05.2016 autentificat prin Încheierea de autentificare nr. ... /18.05.2016 de către Biroul Individual Notarial -, prin care părțile de comun acord au stabilit:

„[...] **ART. 2 DAT FIIND FAPTUL CĂ PROMITENȚII - CUMPĂRĂTORI AU OPTAT ULTERIOR** încheierii promisiunii de vânzare - cumpărare cu nr. ... din data de 15.04.2014, autentificată sub nr. ... din data de 15.04.2014 de către Biroul Individual Notarial - **la finisaje superioare, respectiv stadiul semifinisat complet, adică executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat, se completează promisiunea de vânzare - cumpărare cu Anexa nr. 2B 3, respectiv «Sistem dotări suplimentare celor standard», imobilul fiind locuibil ca atare. [...]**”

Ca urmare a celor mai sus redate și exemplificate, în cazul tuturor celor 5 tranzacții imobiliare care fac obiectul prezentei cauze urmare recalculării cotei de TVA de la cota redusă de 5% la cota standard, rezultă că **promitenții cumpărători au optat pentru finisaje superioare** – a se vedea articolele citate mai sus din actele adiționale – **și nicidecum petenta**, astfel cum aceasta precizează în cuprinsul contestației.

Învederăm faptul că din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că aceeași formulare se regăsește și în cuprinsul celorlalte Acte Adiționale încheiate cu promitenții cumpărători care au optat ulterior încheierii promisiunii de vânzare - cumpărare, la finisaje superioare, **dar** în cazul acestora s-a stipulat și reajustarea valorii de livrare a caselor – aspect al stării de fapt ce denotă inconsecvență în modul de interpretare a propriilor clauzele contractuale.

Astfel, susținerile petentei în legătură cu faptul că executarea lucrărilor suplimentare de finisare a mansardelor celor 5 case (aparținând clienților T , M , B , S și A), s-a efectuat la inițiativa sa și nicidecum la solicitarea clienților nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care așa cum s-a demonstrat în cele ce preced promitenții - cumpărători au fost cei care au optat pentru finisaje superioare.

Referitor inaplicabilitatea excepției autorității de lucru judecat așa cum este reglementată de art. 430 – 431 din Codul de procedură civilă, pe care o susține petenta, în condițiile în care între cele două stări de fapt

fiscale (stările de fapt din controlul anterior și cel analizat în prezenta cauză), nu este îndeplinită condiția identității de cauză, învederăm următoarele:

Din analiza Deciziei de impunere contestată parțial – care reprezintă titlul de creanță – rezultă că Decizia civilă nr. ... /06.07.2017 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara, a fost invocată în mod expres în cazul clienților Ciurar - fila 9 din decizia de impunere, care însă nu fac obiectul contestației.

Într-adevăr, organele de inspecție fiscală au făcut trimitere la Decizia civilă nr. ... /06.07.2017 în cuprinsul RIF care a stat la baza deciziei de impunere și în preambulul deciziei de impunere, anterior analizării tranzacțiilor, respectiv a stării de fapt, pentru fiecare client.

Învederăm că doctrina face distincție între autoritatea de lucru judecat și puterea de lucru judecat, fiind astfel relevantă jurisprudența constantă a Înaltei Curți de Casație și Justiție - Secția a II-a civilă -, *respectiv Decizia nr. 1777/2015 pronunțată în ședință publică din 25 iunie 2015, conform căreia:*

„Autoritatea de lucru judecat cunoaște două manifestări procesuale, aceea de excepție procesuală, conform art. 1201 C. civ. și aceea de prezumție, mijloc de probă de natură să demonstreze un anumit fapt în legătură cu raporturile juridice dintre părți, art. 1200 C. civ.

Dacă în manifestarea sa de excepție procesuală (care corespunde unui efect negativ, extinctiv de natură să oprească o nouă judecată), autoritatea de lucru judecat presupune tripla identitate de elemente prevăzută de art. 1201 C. civ. (obiect, părți, cauză), nu tot astfel se întâmplă atunci când acest efect important al hotărârii se manifestă pozitiv, demonstrând modalitatea în care au fost dezlegate anterior anumite aspecte litigioase în raporturile dintre părți, fără posibilitatea de a se statua diferit.

Altfel spus, efectul pozitiv al lucrului judecat se impune într-un al doilea proces care are legătură cu chestiunea litigioasă dezlegată anterior, fără posibilitatea de a mai fi contrazis.

Între excepția autorității de lucru judecat și puterea de lucru judecat, există o distincție clară. Astfel, condiția de aplicare a autorității de lucru judecat presupune identitatea de acțiuni (părți, obiect și cauză juridică) ce oprește repetarea judecării, iar puterea, prezumția de lucru judecat, impune consecvența în judecată, astfel că ceea ce s-a constatat și statuat printr-o hotărâre nu trebuie să fie contrazis printr-o altă hotărâre.”

În prezenta cauză, autoritatea fiscală în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 6 Cod procedură fiscală se află în imposibilitatea ignorării celor statuate de instanța care a exercitat controlul de legalitate dezlegând pricina, în cauza dosar nr. ... /108/2016.

Din analiza contestației formulate rezultă că argumentul principal pe care se bazează petenta îl reprezintă diferența între modul în care au fost predate casele adică, în opinia sa, situația de fapt care a condus la

recalcularea cotei de TVA de la 5% la 24% a constat în aceea că cele 2 case au fost predate clienților cu mansarda „la roșu”, în timp ce în cauza prezentă, situația este diferită, în sensul în care **cele 5 case în discuție au fost contractate și predate efectiv având mansardele finisate – făcând trimitere la promisiunile de vânzare-cumpărare modificate și la procesele - verbale de predare a caselor către clienții finali** - ori, conform analizei conținută de prezenta decizie, deși petenta a prezentat acte adiționale la Promisiunile de vânzare – cumpărare inițiale prin care promitenții cumpărători au optat pentru finisaje superioare – imobil locuibil ca atare –, fără respectarea clauzelor contractuale la care s-a obligat în calitate de parte – Promitent vânzător - în Promisiunile de vânzare – cumpărare, respectiv fără reajustarea prețului inițial, încheierea acestor acte juridice fără reflectarea acestora în operațiuni înregistrate în evidența contabilă a petentei probate cu documente care să ateste efectuarea unor astfel de lucrări, petenta neangajând niciun fel de costuri în acest sens, nu este de natură a demonstra îndeplinirea condițiilor reglementate de lege ca petenta să beneficieze de facilitatea pretinsă.

Sintetizând cele mai sus descrise, rezultă că pretenția petentei de a beneficia de cota de redusă de TVA în condițiile art. art. 140 alin. (2¹) lit. c) din Legea 71/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 din Legea nr. nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este întemeiată în condițiile în care:

- susținerile petentei conform cărora și-a asumat executarea lucrărilor de finisare a mansardelor pe cont propriu, fără ca pentru aceste lucrări să le poată pretinde clienților vreo suplimentare a prețului de vânzare a imobilelor, respectiv că a fost vorba despre executarea unor lucrări suplimentare de finisare a mansardelor din inițiativa sa și nicidecum despre lucrări suplimentare solicitate de clienți (motiv pentru care nu le putea impune clienților vreo reajustare a prețului de vânzare, corespunzătoare unor lucrări suplimentare pe care aceștia nu le-au cerut), nu sunt conforme cu Actele adiționale din care rezultă tocmai contrariul;

- **din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în urma analizei evidenței tehnico operative și contabile a petentei în cazul celor 5 imobile pentru care au fost încheiate acte adiționale care prevedeau efectuarea unor lucrări de construcții - montaj suplimentare, respectiv executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat, fără reajustarea corespunzătoare a prețului, în evidența contabilă a petentei nu se regăsesc documente justificative care să ateste efectuarea lucrărilor, petenta neangajând nici un fel de costuri în acest sens, fapt care denotă că actele adiționale au caracterul unor documente *pro causa* fiind întocmite doar pentru a îndeplini formal condiția impusă de legiuitor pentru ca imobilele să poată fi tratate drept**

„locuibile ca atare” în vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5%, conform prevederilor art.140, alin. (2¹) lit. c) din Legea 71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 23, alin. (8) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (temei legal aplicabil în perioada 01.07.2015 - 31.12.2015), respectiv art.291, alin. (3), lit. c), pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 38, alin. (3) lit. a) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare (temei legal aplicabil în perioada 01.01.2016 - 31.05.2017) – nu au fost executate lucrările aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat, această concluzie fiind confirmată inclusiv de modul diferențiat în care petenta a procedat în cazul celor 5 clienți față de ceilalți în cazul cărora au fost reajustate prețurile de vânzare;

- astfel în cazul celorlalte locuințe contractate în perioada verificată pentru care au fost încheiate Acte Adiționale la Promisiunile sinalagmatice de vânzare - cumpărare, în care se stipulează faptul că promitenții cumpărători au optat ulterior încheierii promisiunii de vânzare - cumpărare, la finisaje superioare, cu reajustarea corespunzătoare a prețului, în evidența contabilă a petentei se regăsesc documente justificative (facturi, situații/devize de lucrări, note de recepții etc) care atestă efectuarea lucrărilor suplimentare;

- Actele Adiționale la Promisiunile sinalagmatice de vânzare - cumpărare, cu anexele aferente și Procesele verbale de predare primire încheiate cu promitenți cumpărători, în cazul celor 5 locuințe nu sunt de natură să justifice faptul că imobilele îndeplineau condiția de „locuibil ca atare” la data predării, deoarece petenta nu deține documente justificative (facturi, situații/devize de lucrări, note de recepție) care să demonstreze că au fost **executate lucrările aferente mansardei imobilelor la nivelul semifinisat**, petenta neangajând de altfel niciun fel de costuri în acest sens;

- învedereăm că neîndeplinirea condiției de „locuibil ca atare” a imobilelor în cauză nu s-a bazat exclusiv pe lipsa unui document (autorizație, aviz, decizie etc) sau a unor înregistrări contabile, ci pe lipsa documentelor justificative care să certifice efectuarea lucrărilor suplimentare, adică executarea lucrărilor aferente mansardei imobilului la nivelul semifinisat. Având în vedere perioada de timp scursă de la data predării locuințelor (09.09.2015 în cazul locuințelor predate domnului T și doamnei M , 18.05.2016 în cazul locuinței predate doamnei A , 20.05.2016 în cazul locuinței predate domnului B , 31.10.2016 în cazul locuinței predate domnului S), o cercetare la fața locului a modului în care au fost predate locuințele celor cinci persoane redată mai sus, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, ar fi fost lipsită de relevanță;

- de altfel, în perioada derulării inspecției fiscale sau în etapa de soluționare a contestației, o cercetare la fața locului sau solicitarea de furnizare de informații din partea celor cinci persoane nu-și putea atinge

scopul, respectiv stabilirea stării de fapt fiscale, dată fiind perioada de timp trecută de la data predării imobilelor; cu atât mai mult cu cât în promisiunile sinalagmatice de vânzare - cumpărare încheiate între Promitentul Vânzător (X ... SA) și Promitenții Cumpărători este inserată clauza conform căreia dacă ulterior predării caselor autoritățile competente ar constata că în mod greșit la prețul de vânzare a imobilului a fost aplicată cota de TVA de 5%, asupra imobilului se va înscrie la simpla cerere a Promitentului Vânzător o ipotecă legală pentru suma reprezentând diferența de TVA datorată și o interdicție de înstrăinare și grevare a imobilului, ipoteca legală și interdicția astfel instituite urmând a fi radiate din Cartea funciară la plata de către Promitentul Cumpărător a diferenței de TVA datorate, fără posibilitatea cumpărătorului de a solicita vreo derogare înainte de a dispune de imobil înainte de plata acestui debit deci cu alte cuvinte se impută Promitentului Cumpărător diferența de TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală;

- invocarea Deciziei civile nr. ... /06.07.2017 pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în dosarul cu nr. ... /108/2016 prin care a fost analizată legalitatea Deciziei de impunere emise în urma controlului anterior are putere de lucru judecat în sensul în care se impune consecvență în judecată, așa cum am arătat în cuprinsul prezentei; puterea de lucru judecat asupra situației de fapt fiscale în cazul celor 5 case, conduce la faptul că atât autoritatea fiscală, cât și contribuabilii sunt obligați să țină cont de considerentele expuse de o instanță în cuprinsul unei hotărâri emise astfel că ceea ce s-a constatat și statuat printr-o hotărâre definitivă nu trebuie să fie contrazis;

- documentele prezentate de petentă în probațiune – Actele Adiționale la promisiunile de vânzare-cumpărare, cât și procesele verbale de predare a caselor către clienții finali (majoritatea corectate în perioada dintre data discuției finale și data depunerii punctului de vedere la constatările redade în RIF) – reprezintă în fapt documente *pro causa* prin care petenta încearcă, în mod artificial, să demonstreze că a respectat condiția impusă de legiuitor pentru ca imobilele să poată fi tratate ca „locuibile ca atare” în vederea aplicării cotei reduse de TVA de 5%.

Pentru motivele mai sus prezentate, în condițiile nerespectării propriilor clauze contractuale inserate în Promisiunile de vânzare – cumpărare (reajustarea prețului inițial), respectiv în situația în care în evidența contabilă a petentei nu au fost identificate documente care să ateste efectuarea lucrărilor pe care petenta le susține, în lipsa angajării de către aceasta a vreunor costuri în acest sens, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 14 alin. (2) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, apreciind situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal în concordanță cu realitatea lor economică determinată în baza probelor administrate în condițiile Codului de procedură fiscală, cu respectarea fondului economic al acestora.

IV.2. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care petentei nu i-a fost acordat exercitarea dreptului de deducere aferent facturilor emise de furnizorul C SRL, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de furnizorul C SRL în perioada februarie 2016 - ianuarie 2017 pentru serviciile de management administrativ al proiectului în condițiile în care în procedura administrativă de soluționare a contestației petenta a depus mijloace de probă noi, iar verificarea acestora de către organele de inspecție fiscală nu clarifică în integrum starea de fapt fiscală.

În fapt, în perioada februarie 2016 - ianuarie 2017, CM SRL facturează către petenta X ... SA diverse **servicii necesare asigurării managementului administrativ al proiectului X ... - Cartier ...**, petenta exercitându-și dreptul de deducere a TVA pentru suma totală de ... lei.

Cu ocazia efectuării inspecției fiscale, organele de control analizând documentele prezentate de petentă, au stabilit că nu există concordanță între informațiile înscrise în facturi și clauzele contractelor încheiate (în ceea ce privește denumirea serviciului prestat), respectiv între prevederile contractelor încheiate și datele înscrise în anexele la facturi (în ceea ce privește natura serviciilor prestate).

De asemenea, inspecția fiscală a vizat și analizarea **serviciilor facturate**, constatându-se că ponderea acestora, așa cum sunt redată în cuprinsul anexelor la facturile emise de CM SRL către X ... SA **cuprinde în general prestări asimilabile serviciilor de antrepriză generală** prevăzute în contractele încheiate între cele două părți, **aferent cărora CM SRL facturează cota de antrepriză, decât serviciilor necesare în vederea asigurării managementului administrativ al proiectului** prevăzute în contractele încheiate între cele două părți, rezultând astfel o dublă facturare a unor servicii prestate.

În consecință, petentei nu i-a fost acordată exercitarea dreptului de deducere a TVA.

În drept, Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 297

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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

Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

(...)

(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;

Ordinul nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, în vigoare din data de 01 ianuarie 2016:

“ANEXA 1 NORME GENERALE de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile

A. Aspecte generale

1. Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) din Legea contabilității nr. .../1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

(...)

4. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

10. Documentele contabile (registre, jurnale, fișe, note etc.) care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative,

întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

- denumirea entității;
- data întocmirii documentului contabil;
- felul, numărul și data documentului justificativ;
- sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate;
- conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare;
- semnătura persoanei responsabile cu întocmirea documentelor contabile.

17. În cazul în care prelucrarea documentelor financiar-contabile se face de către terți (persoane fizice sau juridice), în relațiile dintre terți și entitățile beneficiare este necesar ca, pentru efectuarea corespunzătoare a înregistrărilor în contabilitate, să se respecte următoarele reguli:

- documentele justificative să fie întocmite corect și la timp de către entitățile beneficiare, acestea răspunzând de realitatea datelor înscrise în documentele respective;

- documentele contabile, întocmite de terți pe baza documentelor justificative, trebuie predate entităților beneficiare, împreună cu documentele justificative, la termenele stabilite prin contractele sau convențiile civile încheiate, terții răspunzând de corectitudinea prelucrării datelor.

(...)

21. Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în entitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.

(...)

E. Formele de înregistrare în contabilitate

50. Formele de înregistrare în contabilitate reprezintă sistemul de registre, formulare și documente contabile corelate între ele, care servesc la înregistrarea cronologică și sistematică în contabilitate a operațiunilor economico-financiare efectuate pe parcursul exercițiului financiar.

(...)

F. Criteriile minimale privind programele informatice utilizate în activitatea financiar-contabilă

55. Sistemul informatic de prelucrare automată a datelor la nivelul fiecărei entități trebuie să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, controlul și păstrarea acestora pe suporturi tehnice.

56. Programele informatice utilizate în activitatea financiar-contabilă trebuie să asigure listarea în orice moment a documentelor financiar-contabile solicitate de organele de control.

(...)

58. Sistemele informatice de prelucrare automată a datelor în domeniul financiar-contabil trebuie să răspundă la următoarele criterii considerate minimale:

a) să asigure concordanța strictă a rezultatului prelucrărilor informatice cu prevederile actelor normative care le reglementează;

(...)

c) fiecare dată înregistrată în contabilitate trebuie să se regăsească în conținutul unui document, la care să poată avea acces atât beneficiarii, cât și organele de control;

d) să asigure listele operațiunilor efectuate în contabilitate pe bază de documente justificative, care să fie numerotate în ordine cronologică, interzicându-se inserări, intercalări, precum și orice eliminări sau adăugări ulterioare;

(...)

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, art.321 alin.1, alin.2 și alin.4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, stipulează că:

„ART. 321

Evidența operațiunilor

(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.

(...)

(4) Evidențele prevăzute la alin. (1)-(3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din normele metodologice.”

coroborate cu cele ale Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun:

„ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

(...)

ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(...)

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii petenta trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Față de documentele existente la dosarul cauzei și susținerile petentei, respectiv a organelor de inspecție fiscală raportat la normele legale incidente, se rețin următoarele:

Aferent perioadei februarie 2016 - ianuarie 2017, anexele la facturile emise de CM SRL, privitoare la serviciile de management administrativ al proiectului cuprind o înșiruire de servicii prestate (20 de categorii de servicii prestate), precum și numărul de ore alocat acestora (4.310 ore).

Având în vedere numărul de ore alocat fiecărui serviciu prestat, principalele servicii înscrise în anexele la facturi ca fiind prestate au fost:

- coordonarea tuturor constructorilor și furnizorilor în așa manieră încât să fie evitate conflictele de orice natură (780 ore);
- monitorizarea, coordonarea și supravegherea lucrărilor contractate (467 ore);
- verificarea realizării lucrărilor contractate pe stadii fizice, pe tot parcursul execuției acestora, astfel încât să asigure că acestea sunt corespunzătoare din punct de vedere cantitativ și calitativ (406 ore);
- realizarea selecției de oferte ale executanților (278 ore);
- conducerea ședințelor de șantier organizate cu executanții și subcontractanții acestora și întocmirea minutelor de întâlnire (271 ore);
- participarea la verificarea lucrărilor în fazele determinate și la întocmirea proceselor verbale de lucrări ascunse (267 ore);

- controlul permanent al costurilor, respectiv estimarea costurilor până la finalizarea lucrărilor contractate (261 ore) etc.

Ca urmare rezultă că aferent unor servicii prestate, CM SRL facturează către X ... SA atât cota de antrepriză, cât și servicii necesare în vederea asigurării managementului administrativ al proiectului, în condițiile în care ponderea serviciilor înscrise în cadrul anexelor la facturile privind managementul administrativ al proiectului sunt asimilabile serviciilor de antrepriză generală.

De asemenea din analiza anexelor la facturile emise de CM SRL către X ... SA, aferente serviciilor necesare în vederea asigurării managementului administrativ al proiectului X ... - cartier ... **se constată că acestea au fost întocmite într-un cadru general (cuprinzând informații generale neverificabile)**, acestea fiind definite: monitorizarea, coordonarea și supravegherea lucrărilor contractate; conducerea ședințelor de șantier organizate cu executanți și subcontractanții acestora și întocmirea minutelor de întâlnire; coordonarea tuturor constructorilor și furnizorilor în așa manieră încât să fie evitate conflictele de orice natură; servicii administrative, logistice și de secretariat; asistență la întocmirea dosarelor de credit, asistență la întocmirea planului anual de afaceri, etc., serviciile fiind cuantificate într-un număr de ore, fără a fi prezentate documente justificative care să certifice numărul de ore alocat serviciilor prestate și fără a fi prezentate eventuale documente întocmite în activitatea derulată, respectiv documente privitoare la:

- modul cum au fost monitorizate, coordonate și supravegheate lucrările contractate, eventuale rapoarte, concluzii, propuneri;
- modul în care au fost coordonați constructorii și furnizorii, precum și rezultatele coordonării, eventuale rapoarte, concluzii, propuneri;
- modul de verificare a lucrărilor contractate, pe stadii fizice, pe tot parcursul execuției acestora, dacă au existat lucrări necorespunzătoare care ar fi necesitat remediere;
- modul de participare la verificarea lucrărilor în fazele determinate și la întocmirea proceselor verbale de lucrări ascunse, în câte cazuri a fost necesară intervenția furnizorului de servicii, câte procese verbale au fost întocmite;
- numărul dosarelor de credit care a necesitat asistență la întocmire etc.

Sușinerile petentei din cuprinsul contestației conform cărora organele de inspecție fiscală aveau obligația legală de a comunica deficiențele de formă constatate încă din timpul controlului, nu numai la finalizarea acestuia, nu sunt conforme cu realitatea în condițiile în care pe parcursul inspecției fiscale, organele de control au comunicat aceste deficiențe reprezentantului legal al societății atât verbal, cât și în scris, conform solicitărilor de furnizare de informații adresate petentei.

Spre exemplificare, având în vedere neconcordanțele dintre informațiile cuprinse în facturile emise de CM SRL către X ... SA, anexele acestora și contractul invocat în cuprinsul acestor facturi, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale a X ... SA, în temeiul art. 58 și 64 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **organele de inspecție fiscală au transmis societății verificate solicitarea de furnizare în scris de informații înregistrată la societate sub nr. ./13.03.2018**, prin care au fost solicitate date și informații cu privire la neconcordanțele dintre facturile emise de CM SRL și anexele acestora, în ceea ce privește serviciile necesare asigurării managementului administrativ al proiectului, precum și precizări pentru fiecare factură în parte cu privire la contractul care a stat la baza întocmirii facturii.

Astfel, petenta a avut posibilitatea de a formula răspuns și chiar a formulat (nr. .../16.03.2018), rezultând astfel că nu i-a fost îngădit dreptul la apărare în timpul inspecției fiscale, astfel că susținerile sale din cuprinsul contestației conform cărora organele de inspecție fiscală aveau obligația legală de a comunica deficiențele de formă constatate încă din timpul controlului, nu numai la finalizarea acestuia, nu sunt conforme cu realitatea, petenta fiind informată despre aceste deficiențe în scris cu mai mult de 2 luni înaintea finalizării inspecției fiscale, conform solicitărilor de furnizare de informații adresate petentei.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale cu privire la serviciile necesare în vederea asigurării managementului administrativ al proiectului X ... - Cartier ... facturate de CM SRL către X ... SA, organele de inspecție fiscală au efectuat un control încrucișat la CM SRL, fiind încheiat în acest sens Procesul verbal nr. ... /24.05.2018.

Cu prilejul controlului încrucișat reprezentantul legal al CM SRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală o serie de înscrisuri care în opinia sa sunt aferente realizării serviciilor necesare în vederea asigurării managementului administrativ al proiectului X ... - Cartier

Din analiza documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat că doar pentru o parte din serviciile cuprinse în anexele la facturi sunt prezentate înscrisuri.

Astfel:

- Aferent serviciului de realizare a selecției de oferte ale executanților au fost prezentate diverse centralizatoare în care sunt redate o serie de lucrări și servicii, ponderea celor finalizate, precum și un singur e-mail din 09.06.2016 care are atașat o ofertă de preț a societății H ... SRL - Hunedoara, e-mail care este transmis de un salariat al CM SRL către reprezentantul administratorului X ... SA. De asemenea sunt anexate diverse comunicări și contracte încheiate cu furnizorii de utilități (Enel Energie, E-on Gaz, Enel Distribuție Banat) aferente imobilelor care fac obiectul proiectului X ... - Cartier ... , din care nu rezultă că au fost mai mulți

oferanți.

Ca urmare din documentele verificate nu a rezultat care au fost ofertele executanților care au necesitat selecție, modul de efectuare a selecțiilor, precum și volumul ofertelor care a necesitat selecția.

- Aferent serviciului de verificare a progresului lucrărilor de proiectare atribuite proiectantului general prin contractul de antrepriză au fost prezentate o serie de comenzi efectuate către TG SRL pentru efectuarea unor măsurători topografice, notare construcții case pe parcele de terenuri înscrite în CF, verificare placă turnată la parter, întocmire plan situație drum, etc., precum și corespondență purtată prin e-mail privitoare la aceste servicii.

- Aferent serviciului de control permanent al costurilor, respectiv estimarea costurilor până la finalizarea lucrărilor contractate societatea verificată a întocmit situații centralizatoare privind prețul contractat pe fiecare element în parte și prețul rezultat la finalizarea lucrărilor, efectuându-se o comparație a prețurilor și a încadrării în bugetul alocat.

- Aferent serviciului de analiză și aprobare a cererilor de plată formulate de executanți sau subantreprenorii acestora pentru lucrările executate de aceștia petenta prezintă o serie de liste cu facturile privind achizițiile de bunuri și servicii ce urmează a fi achitate de către antreprenorul general, prin tragere credit de la X SA.

- Aferent serviciului de întocmire a întregii documentații necesare în vederea recepționării lucrărilor contractate, atât pentru fiecare etapă de terminarea lucrărilor au fost prezentate aceleași documente ca și în cadrul servicii de control permanent al costurilor, respectiv estimarea costurilor până la finalizarea lucrărilor, însoțite de înscrisuri intitulate "Recepție element constructiv (REC)".

- Aferent serviciului de completare a Cărții construcției, au fost prezentate Procese verbale de predare - primire încheiate între proprietari și reprezentantul legal al X SA prin care se atestă predarea, respectiv primirea Cărții construcției de către constructor/proprietar.

- Serviciile administrative, logistice și de secretariat, sunt justificate prin faptul că aceste servicii au implicat o parte din personalul angajat al CM SRL, în sensul că era necesară efectuarea de xerocopii, redactare acte, cât și faptul că societatea verificată a dispus în totalitate de întreaga logistică necesară efectuării acestor servicii.

- Aferent serviciului de asistență la întocmirea dosarelor de credit au fost prezentate diverse înscrisuri privitoare la eșalonarea în... itției pe luni, calculul costului mediu case în etapa a IV a de credit, precum și corespondența purtată cu banca finanțatoare a proiectului imobiliar.

- Aferent serviciului de asistență la întocmirea planului de afaceri au fost prezentate diverse grafice și fișe necesare întocmirii planului de afacere.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că documentele justificative la care s-a făcut referire în cele ce pred au fost puse la dispoziția organelor de control, la solicitarea expresă a acestora, urmare unei solicitări

scrise de furnizare de informații, cu prilejul controlului încrucișat efectuat la CM SRL și nu cu ocazia inspecției fiscale efectuate la X SA, infirmând astfel varianta stării de fapt din contestație conform căreia „au fost furnizate organelor de control o multitudine de documente”, despre a căror primire organul de control nu a făcut nicio precizare.

În ceea ce privește susținerea petentei că serviciile mai sus enumerate i-au fost prestate, aceasta nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei în situația în care nu au fost prezentate documente care să permită cuantificarea numărului de ore alocate serviciilor prestate, astfel cum sunt redate în anexele la facturi.

De asemenea, **aferent celorlalte servicii (care dețin ponderea conform numărului de ore alocat în cuprinsul anexelor la facturi) cuprinse în anexele la facturile emise de către CM SRL către X SA, CM SRL nu a prezentat documente justificative (deși petenta afirmă în cuprinsul contestației că a pus la dispoziție toate documentele necesare stabilirii stării de fapt fiscale care să certifice încadrarea acestor servicii în categoria serviciilor necesare în vederea asigurării managementului administrativ al proiectului X ... - Cartier ...)**.

Totodată din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că pentru serviciile de management administrativ al proiectului, antreprenorul nu a respectat clauzele contractuale stabilite între părțile contractante privind anexarea la facturi a unor rapoarte de lucrări conform dispozițiilor legale în materie fiscală, anexele la facturile emise nefiind asimilabile unor rapoarte de lucrări, în condițiile în care în cuprinsul acestora serviciile sunt doar enumerate și cuantificate într-un număr de ore, iar aferent ponderii serviciilor înscrise nu sunt prezentate documente justificative care să certifice prestarea serviciilor. Totodată ponderea serviciilor înscrise în anexele la facturi sunt asimilabile mai degrabă antreprizei generale, decât serviciilor de management administrativ al proiectului.

Ca urmare a aspectelor constatate, la finalizarea controlului încrucișat efectuat la CM S.R.L. organele de inspecție fiscală au emis **Dispoziția de măsuri din 24.05.2018** prin care s-a dispus corectarea informațiilor înscrise în facturile emise în perioada februarie 2016 - ianuarie 2017 de CM S.R.L. către X SA, aferente serviciilor necesare în vederea asigurării managementului administrativ al proiectului X ... - cartier ... , în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (20) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 330 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de prevederile Contractelor de antrepriză nr. .../16.10.2013 și nr. .../19.04.2016, cu modificările și completările ulterioare, încheiate între cele două părți contractante.

Învederăm că în motivarea contestației care face obiectul cauzei

deduse judecății, petenta a depus fotocopii ale facturilor de corecție cu anexe justificative refăcute de furnizorul CM S.R.L. (urmare Dispoziției de măsuri 2 din 24.05.2018 prin care s-a dispus corectarea informațiilor înscrise în facturile emise în perioada februarie 2016 - ianuarie 2017 de CM către petenta X ... SA).

În considerarea Inspecției Fiscale conform căreia:

„în urma corecției urmează a se diminua corespunzător baza de impozitare și TVA - ul aferent, în condițiile în care o parte din serviciile înscrise inițial în anexele la facturile ce urmează a fi corectate nu se vor mai cuprinde, deoarece acestea reprezintă servicii de antrepriză generală pentru care CM SRL facturează către X ... SA cota de antrepriză, urmând a fi cuprinse doar serviciile necesare în vederea asigurării managementului administrativ al proiectului X ... - Cartier ... , servicii prestate conform contractelor încheiate între părți.”,

existând astfel posibilitatea ca o parte din facturile prezentate de petentă să respecte cerințele impuse de organele de inspecție fiscală prin Dispoziția de măsuri dată de organele fiscale societății CM SRL urmare controlului încrucișat finalizat prin Procesul verbal nr. ... din 24.05.2018,

DGRFP Timișoara cu adresa nr. /17.12.2018 a solicitat AJFP Arad – Inspecție Fiscală să completeze dosarul cauzei cu concluziile sale urmare analizării facturilor refăcute de furnizorul CM SRL, efectuând, dacă este cazul, o cercetare la fața locului în conformitate cu art. 276 alin. (1) și (2) lit.b) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu consecința întocmirii unui proces verbal de cercetare la fața locului, în care se vor analiza toate argumentele petentei referitoare la aceste aspecte.

AJFP Arad – Inspecție Fiscală răspunde cu adresa nr. ARG_AIF .../ad/14.01.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../22.01.2019, în care referitor la furnizorul C SRL a arătat că:

„2. Cu privire la facturile de corecție emise de C SRL

- societatea C SRL a emis facturi de corecție către societatea X ... SA, datate cu 29.05.2018;

Astfel, facturile de corecție emise de CM SRL către X ... SA și anexele care stau la baza întocmirii facturilor, au fost întocmite conform prevederilor contractuale.”

Suplimentar acestor precizări, în **Procesul verbal ... din 16.01.2019** încheiat de Inspecția Fiscală Arad conform dispozițiilor art. 276 alin. (1) și (2) lit. b) din Legea nr. 20/2015 privind Codul de procedură fiscală (depus în probațiune de petentă cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR 2523/23.01.2019), referitor la acest furnizor, s-au mai constatat următoarele:

„- facturile emise inițial de către societatea C SRL cuprind servicii necesare în vederea asigurării managementului administrativ al Proiectului X ... – Cartier ... , fără a exista însă o concordanță între informațiile înscrise în facturi și prevederile contractuale încheiate (în ceea ce privește denumirea

serviciului prestat), respectiv între prevederile contractelor încheiate și datele înscrise în anexele la facturi (în cea ce privește natura serviciilor prestate). Astfel, în facturile inițiale, la rubrica denumire sunt specificate următoarele explicații „servicii de management proiect”, „servicii administrative”, „refacturare cheltuieli administrative”, acestea având ca și anexă un document în care erau detaliate serviciile prestate cuantificate în ore, iar pe facturi nefiind menționat numărul de ore din anexă, ci la unitatea de măsură era menționat „buc.” și la rubrica cantitate era menționat „1”;

- la facturile de corecție întocmite de societate, este menționat ca și explicații „prestări servicii management administrativ cf. ctr .../2013 sau .../2016” și au atașate un document denumit situație de lucrări în care sunt descrise prestațiile efectuate și contravaloarea totală a acestora.”, organele de inspecție fiscală reținând că „facturile de corecție emise de CM SRL către X ... SA și anexele care stau la baza întocmirii facturilor, au fost întocmite conform prevederilor contractuale.”

Ulterior, încheierii Procesului verbal din 16.01.2019, reprezentantul petentei o depus precizări suplimentare, conținute în adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR .../23.01.2019, în care în legătură cu constatările înscrise în acesta a arătat că:

*„1. Depunem la dosarul contestației Procesul verbal din data de 16.01.2019 întocmit de inspectorii din cadrul AJFP Arad în urma unui control inopinat realizat la solicitarea instituției dvs., care certifica faptul ca facturile de servicii emise de furnizorii D ... SA și CM SRL prezentate pentru justificarea dreptului de deducere a TVA **au fost corectate** și ca facturile de corecție întocmite de furnizori în cursul lunii mai **2018** au fost întocmite conform prevederilor contractuale.*

*2. Vazand certificarea faptului ca după corecție facturile în discuție îndeplinesc toate condițiile cerute de lege pentru justificarea dreptului de deducere a TVA, **reiteram susținerile din contestația formulată** în sensul ca poziția inspectorilor fiscali de a nu ne solicita și permite corectarea respectivelor facturi *in timpul controlului* contravine dispozițiilor imperative ale pct.108 alin. (3) din Normele metodologice date în aplicarea art.330 din Codul Fiscal (art.812 alin.(3) din Normele metodologice date în aplicarea art.... din Codul fiscal anterior)”.*

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, facturile de corecție emise de C SRL, au la bază Dispoziția de măsuri 2/24.05.2018 emisă pentru societatea C SRL, cu termen de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală data de 22.06.2018.

Facturile de corecție au fost depuse în procedura de soluționare a contestației în baza art. 276 alin. (4) din Noul Cod de procedură fiscală, având astfel caracterul unor „probe noi în susținerea cauzei”, probe asupra cărora Inspecția Fiscală Arad s-a pronunțat în sensul celor mai sus arătate.

Analizând constatările inițiale ale inspecției fiscale, în legătură cu facturile în cauză emise de furnizorul C SRL rezultă că tranzacțiile derulate între cei doi parteneri au la bază două tipuri de contracte care au ca obiect:

- servicii de antrepriză generală pentru care CM SRL facturează către X ... SA cota de antrepriză; și
- servicii necesare asigurării managementului administrativ al proiectului X ... - Cartier ...

conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultând că motivul principal care a determinat emiterea Dispoziției de măsuri 2/24.05.2018 la C SRL a fost faptul că serviciile pentru care petenta a pretins exercitarea dreptului de deducere a TVA deși petenta le-a încadrat în categoria celor necesare asigurării managementului administrativ al proiectului X ... - Cartier ... din analiza facturilor și a documentelor justificative a rezultat că acestea reprezintă, în fapt, servicii de antrepriză generală.

De altfel, așa cum au precizat inițial în adresa nr. ... /10.08.2018, organele de inspecție fiscală au dispus furnizorului petentei corectarea informațiilor înscrise în facturile emise în perioada februarie 2016 - ianuarie 2017 către X ... SA, aferente serviciilor necesare în vederea asigurării managementului administrativ al proiectului X ... - cartier ... , în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (20) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 330 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de prevederile Contractelor de antrepriză nr. .../16.10.2013 și nr. .../19.04.2016, cu modificările și completările ulterioare, încheiat între cele două părți contractante.

Consecința emiterii Dispoziției de măsuri 2/2018 pentru furnizorul concretizându-se în a se „diminua corespunzător baza de impozitare și TVA - ul aferent, în condițiile în care o parte din serviciile înscrise inițial în anexele la facturile ce urmează a fi corectate nu se vor mai cuprinde, deoarece acestea reprezintă servicii de antrepriză generală pentru care CM SRL facturează către X ... SA cota de antrepriză, urmând a fi cuprinse doar serviciile necesare în vederea asigurării managementului administrativ al proiectului X ... - Cartier ... , servicii prestate conform contractelor încheiate între părți.”

Această posibilitate – de diminuare a bazei de impozitare și TVA - ul aferent – este invocată inclusiv de reprezentantul petentei în contestația formulată; în acest sens urmează a se vedea susținerile de la pag. 12, din care cităm:

„Aceasta inadvertența nu poate justifica însă concluzia ca pentru **niciuna** din sumele facturate nu ar fi prevăzută denumirea serviciului prestat, cata vreme chiar inspectorii fiscali arata ca in rapoartele de activitate anexate facturilor sunt denumite mai multe activitati de management administrativ al proiectului.

In aceste condiții, nerecunoasterea dreptului de deducere a TVA aferent

intregii valori a facturilor in discuție este cu totul nejustificata.”

Or, în condițiile în care cauza supusă soluționării o reprezintă exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în cauză este incident principul neutralității taxei raportat la îndeplinirea condițiilor de formă și fond ale facturilor în cauză.

În ceea ce privește faptul că facturile de corecție emise de furnizorul CM SRL sunt datate **29.05.2018**, existând premisele ca petenta să le prezinte chiar în cadrul inspecției fiscale – finalizată cu discuția finală conform art. 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015, respectiv data de 29.05.2018 –atâta timp cât legiuitorul conferă contribuabililor dreptul de a depune mijloace de probă noi în procedura administrativă de soluționare, DGRFP Timișoara nu poate ignora dispozițiile art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală, în sensul de a nu lua în considerare probele noi pe motivul că petenta avea posibilitatea de a le depune anterior finalizării inspecției fiscale (de altfel, se observă faptul că data emiterii acestora coincide de fapt cu data finalizării inspecției fiscale, fapt care ar fi putut determina prezentarea facturilor de corecție cu întârziere).

Totuși, deși în Procesul verbal /16.01.2019, organele de inspecție fiscală au arătat că facturile de corecție emise de furnizorul CM SRL și anexele care stau la baza întocmirii acestora „*au fost întocmite conform prevederilor contractuale*”, această constatare nu este însă suficientă pentru ca DGRFP Timișoara să acorde petentei posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni în condițiile în care așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, exercitarea dreptului de deducere a TVA urmează a se analiza avându-se în vedere facturile de corecție.

Or, așa cum rezultă din cele ce preced facturile de corecție au fost emise urmare Dispoziției de măsuri 2/2018 fapt care implică posibilitatea organelor de inspecție fiscală (emitente a dispoziției de măsuri) de verificare a modului în care au fost emise facturile de corecție, respectiv dacă furnizorul a respectat măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală prin Dispoziția de măsuri 2/2018 (verificare care este în competența inspecției fiscale) între modul în care au fost emise facturile de corecție de către furnizor și exercitarea dreptului de deducere a TVA de către petentă existând o legătură de cauzalitate care se concretizează chiar în principiul neutralității, principiu recunoscut atât de jurisprudența națională, cât și de jurisprudența CJUE.

În acest sens sunt dispozițiile art. 113 alin. (1) Cod procedură fiscală:

„**ART. 113**

Obiectul inspecției fiscale

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

fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.”

În consecință, deoarece structura specializată de soluționare a contestațiilor nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală competente să analizeze întrunirea tuturor condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții sub aspect fiscal, în cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. [...]” coroborate cu cele ale art. 279 alin. 4 din același act normativ care prevede:

“Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”, motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-AR .../11.06.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../11.06.2018 în ceea ce privește suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat exercitarea dreptului de deducere aferent facturilor emise de furnizorul C SRL, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea operațiunilor prin prisma respectării modului în care furnizorul C SRL a efectuat corecția facturilor raportat la Dispoziția de măsuri 2/2018, respectiv a dispozițiilor Codul fiscal, referitoare la condițiile de formă și fond a facturilor de corecție emise.

IV.3. Referitor la capătul de cerere privind suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care petentei i-a fost refuzată acordarea exercitării dreptului de deducere aferent facturilor emise de furnizorul D SA, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de lei aferentă facturilor emise de furnizorul D SA în condițiile în care în procedura administrativă de soluționare a contestației petenta a

depus mijloace de probă noi, iar verificarea acestora de către organele de inspecție fiscală nu clarifică în integritate starea de fapt fiscală.

În fapt, X ... SA achiziționează de la D SA (persoană afiliată), în calitate de prestator, diverse servicii, în legătură cu care și-a exercitat dreptul de deducere.

Din analiza documentelor prezentate cu ocazia inspecției fiscale s-a constatat că facturile emise de D SA, în baza cărora petenta și-a exercitat dreptul de deducere sunt însoțite de anexe denumite raport de activitate, care conțin o înșiruire de servicii prestate și numărul de ore alocat fiecărui serviciu prestat, fără a exista nicio corelație între cele două documente (înscrisuri).

Analiza inspecției fiscale față de operațiunile derulate cu acest furnizor, a fost structurată pe două perioade, astfel:

- *tranzacțiile derulate în perioada iulie - decembrie 2015* în care constatările organelor de inspecție fiscală au vizat, pe lângă cele referitoare la inexistența corelațiilor dintre facturi, anexe și contracte, faptul că facturile în cauză nu conțin unul din elementele obligatorii (denumirea corectă a serviciilor prestate) prevăzute de art. 155 alin. (9) lit. h) din Legea 71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nici nu au fost corectate conform prevederilor legale aplicabile;

- *tranzacțiile derulate în perioada ianuarie 2016 - mai 2017*, analiza inspecției fiscale având în vedere pe lângă facturile prezentate (în baza cărora petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA) și documentele prezentate care în opinia petentei au justificat utilizarea în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv clauzele contractuale acceptate de părți raportat la personalul pe care societatea petentă îl deține.

În etapa de soluționare a contestației, petenta depune în considerarea dispozițiilor art. 276 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, facturi de corecție emise de furnizorul D SA urmare Dispoziției de măsuri nr. 40/26.04.2018, în considerarea cărora pretinde exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada anterioară datei de 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art.

145 alin. (1) și alin. (2) lit a) din Legea 71/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările ulterioare care precizează:

“ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deducă taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;(...)”

Începând cu data de 01.01.2016, în vigoare sunt dispozițiile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 297

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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

Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

(...)

*(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;”

Din analiza normelor legale incidente rezultă că persoanele impozabile au posibilitatea legală de a a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere a TVA.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile sau serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, **ci să și demonstreze că bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate folosului propriilor operațiuni taxabile.**

Din documentele existente la dosarul cauzei referitor la **tranzacțiile derulate în perioada iulie - decembrie 2015** cu furnizorul afiliat D SA, au rezultat următoarele:

Organele de inspecție fiscală au analizat starea de fapt fiscală a petentei raportat la motivele de drept incidente, care a avut drept consecință neacordarea dreptului de deducere a TVA, atât prin verificarea condițiilor de formă cât și a celor de fond prin raportare la clauzele contractuale ale contractului de antrepriză de servicii nr. .../01.06.2014, referitoare la obiect, modul de plată, modul în care se va realiza justificarea serviciilor, concluzia organelor de inspecție fiscală fiind că *„Facturile emise de D SA sunt însoțite de anexe intitulate raport de activitate, care conțin o înșiruire de servicii prestate și numărul de ore alocat fiecărui serviciu prestat.”*, în Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../11.06.2018, starea de fapt constatată fiind prezentată în cuprinsul pag. 34 – 36.

Referitor la îndeplinirea condițiilor de fond referitoare la facturile emise de furnizorul D SA, în perioada iulie - decembrie 2015, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că în timpul inspecției fiscale, petenta nu a demonstrat că serviciile achiziționate de petentă în baza acestora, nu sunt aferente operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală valorificând inclusiv constatările inspectorilor antifraudă, respectiv Procesul verbal nr. 2715/13.11.2017.

Din documentele existente la dosarul cauzei referitor la **tranzacțiile derulate în perioada ianuarie 2106 - mai 2017** cu furnizorul D SA, inspecția fiscală a relevat următoarele:

Facturile emise de D SA, cu excepția facturilor emise pentru comisionul de vânzare, cuprind diverse specificații cu privire la denumirea serviciului prestat (servicii cf contract, servicii cf. Contract 9/11.01.2018, servicii conform contract 8/11.01.2016, servicii conform anexa), unitățile de măsură utilizate (buc./ore), prețul unitar aplicat de 100 lei și sunt însoțite de o anexă care conține o înșiruire de servicii prestate și numărul de ore alocat fiecărui serviciu prestat, precum și faptul că este întocmită conform contract nr.9/11.01.2016; în majoritatea cazurilor neexistând concordanță între

numărul de ore înscris în anexă și nr. ore/buc. înscris în factură.

Ca urmare a rezultat că facturile emise de D SA către X SA aferent perioadei ianuarie 2016 - decembrie 2016 nu sunt în concordanță (cu excepția facturilor pentru comision vânzări) cu clauzele contractuale stipulate în contractul încheiat între cele două părți (Contractul de prestări servicii nr. .../11.01.2016, cu modificările și completările ulterioare), fiind mai degrabă în concordanță cu Contractul de Antrepriză de Servicii nr. .../01.06.2014 (durata de valabilitate a contractului a fost în perioada 01.06.2014 - 31.12.2014, prelungită ulterior prin Actul Adițional nr. 1 din 01.01.2015 și ia perioada 01.01.2015 - 31.12.2015).

Astfel, **în ceea ce privește serviciile de promovare a produselor imobiliare ale proiectului facturate în baza Contractului de prestări servicii nr.9/11.01.2016, cu modificările și completările ulterioare**, acestea nu sunt justificate conform clauzelor contractuale cu documente justificative, nefiind astfel respectate prevederile art. 4, pct. 4.1.1. din Contractului de prestări servicii nr.9/11.01.2016, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că D SA avea obligația justificării la sfârșitul fiecărei luni a serviciilor prestate prin prezentarea de documente justificative (facturi, chitanțe aferente cheltuielilor de marketing), iar în măsura în care cheltuielile de marketing au fost facturate de către furnizor pe numele prestatorului, acestea trebuiau refacturate beneficiarului la prețul de cost (conform clauzelor contractuale).

Or, atâta timp cât Noul Cod civil la art. 1270 reglementează expres că:

„ART. 1.270

Forța obligatorie

(1) Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.

(2) Contractul se modifică sau încetează numai prin acordul părților ori din cauze autorizate de lege.”

părțile sunt ținute să-și respecte clauzele stabilite prin acordul de voință, cu atât mai mult cu cât de respectare/nerespectarea acestor clauze avea implicații în dreptul fiscal, respectiv demonstrarea cu documente justificative a faptului că serviciile achiziționate au participat la realizarea de operațiuni taxabile în condițiile Codului fiscal.

Astfel, simpla înșiruire în cuprinsul unei anexe la factură a unor servicii prestate și a numărului de ore alocat fiecărui serviciu prestat, cu încălcarea astfel a clauzelor contractuale, nu este în măsură să justifice realitatea serviciilor prestate.

Referitor la susținerea petentei din cuprinsul contestației formulate conform căreia organele de inspecție fiscală nu au prezentat cu titlu exemplificativ o serie de contracte încheiate de D S.A. cu furnizorii săi pentru achiziționarea de diverse materiale și servicii de marketing în scopul promovării proiectului X ... , urmare lecturării Raportului de inspecție fiscală

nr. F-AR ... din 11.06.2018, paginile 39 - 40, DGRFP Timișoara constată că este neîntemeiată, în cuprinsul acestuia regăsindu-se astfel de precizări, precum și constatările proprii ale organelor de inspecție fiscală referitoare la speța în cauză.

Spre exemplificare, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ... din 11.06.2018, la paginile 39 - 40 au fost făcute următoarele precizări:

„Totodată au fost anexate următoarele înscrisuri:

- Facturi achiziție servicii efectuate de D SA, redate în Anexa nr.14, la prezentul raport de inspecție fiscală de la pag. la 91;

- Modele de reclamă, de la pag. 92 la 93;

- Contract cadru servicii expunere publicitară, producție publicitară, instalare, întreținere și monitorizare suporturi publicitare stradale, încheiat între ... SRL, în calitate de furnizor și D SA, de la pag. 94 la 95;

- Contract de prestări servicii nr. ... din 01.08.2014 încheiat între ... SRL, în calitate de furnizor și D SA, în calitate de beneficiar, cu Anexa nr. .../30.09.2014 și Actele Adiționale de la 1-3 la contract, de la pag. 96 la 101;

- Contract publicitate - afișaj în spații exterioare din 01.08.2015 încheiat între ... SRL, în calitate de furnizor și D SA, în calitate de beneficiar/client de la pag. 102 la 103;

- Contract publicitate - afișaj în spații exterioare din 04.01.2016 încheiat între ... SRL, în calitate de furnizor și D SA, în calitate de beneficiar/client, cu Act Adițional nr. ,.../ 25.07.2016 de la pag. 104 la 108.

Din analiza înscrisurilor anexate cu ocazia inspecției fiscale conform RIF, pg. 40, nu rezultă că ulterior serviciile achiziționate de D SA de la diverși furnizori ar fi fost utilizate de aceasta în relația cu petenta X ... SA, organele de inspecție fiscală constatând că mai mult o parte din înscrisurile prezentate, nu sunt aferente perioadei supuse inspecției fiscale la X ... SA.

Pentru serviciile de promovarea produselor imobiliare ale Proiectului, D SA, conform clauzelor contractuale, avea obligatia ca la sfârșitul fiecărei luni, să prezinte documente justificative (facturi, chitanțe aferente cheltuielilor de marketing) emise pe numele beneficiarului, respectiv X ... SA în justificarea bugetului alocat.

Conform inspecției fiscale, petenta nu a depus documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să demonstreze respectarea clauzelor contractuale între cele două părți contractante afiliate: *„în măsura în care cheltuielile de marketing au fost facturate de către furnizor pe numele Prestatorului, acesta le va refactura Beneficiarului la prețul de cost (recuperare cheltuieli efectuate în interesul Beneficiarului), prevederile art. 4.2 privind plata facturilor fiind aplicabile în mod corespunzător.”*, indicând în mod expres care sunt documentele justificative în baza cărora D SA a pretins de la X ... SA suma de 182634,96 lei aferent serviciilor de promovare a produselor imobiliare ale proiectului.

Referitor la **serviciile de identificare de clienți interesați produsele imobiliare ale Proiectului și întocmirea draft-urilor tuturor actelor juridice (clauză contractuală aplicabilă în perioada ianuarie – iulie 2016), din evidența tehnico – operativă și contabilă a petentei** rezultă că în perioada în care a fost în derulare Contractul de prestări servicii nr. 9 din 11.01.2016 cu D SA, X ... SA a încheiat cu Cabinet Avocat ... contracte de asistență juridică în vederea redactării actelor juridice aferente produselor imobiliare ale proiectului, fapt care rezultă și din cuprinsul acestor acte juridice

De asemenea, în cuprinsul Hotărârii Adunării Generale Ordinare a Acționarilor X ... SA nr. din data de 01.08.2015 s-a hotărât să fie mandatați 4 reprezentanți ai X ... SA, printre care, în mod permanent: dna. ... , dir. Ec. ... - ... și av. ... , precum și unul din consilierii de vânzări (d-na ... , d-nul ... și d-na ... - ...), în vederea semnării promisiunilor sinalagmatice de vânzare - cumpărare și contractelor de vânzare cumpărare având ca obiect casele și parcelele situate în Arad, Cartier X ... , conform draft-urilor de contracte și promisiuni de vânzare-cumpărare aprobate de Consiliul de supraveghere al M A SA.

Pe cale de consecință, realizarea de către D SA a întocmirii draft-urilor tuturor actelor juridice (promisiuni, antecontracte, contracte finale de vânzare - cumpărare) aferente produselor imobiliare ale proiectului, apare la lipsită de conținut în condițiile în care anterior Contractului de prestări servicii nr. 9 din 11.01.2016 draft-urile contractelor și promisiunilor de vânzare - cumpărare erau deja aprobate de Consiliul de supraveghere al M A SA (acționarul majoritar al X ... SA), iar redactarea actelor juridice a fost efectuată de av.

Astfel, petenta nu demonstrează rolul ***singular*** al firmei afiliate D SA în această etapă în condițiile în care obiectul contractului de prestări servicii, respectiv întocmirea acestor documente, a rezultat că a fost îndeplinită de alte persoane, în condițiile precizate la paragraful precedent.

Petenta nu a prezentat documente de natura mijloacelor de probă din care să rezulte cu puterea evidenței la câte acte de înstrăinare a fost necesară intervenția furnizorului de servicii D SA, în condițiile în care, în perioada derulării Contractul de prestări servicii nr. 9 din 11.01.2016 dintre D SA și X ... SA, majoritatea actelor de înstrăinare a fost redactată de către doamna avocat ... , care de altfel apare în documente ca având calitatea de persoană ce a redactat acele înscrisuri.

Cu privire la **serviciile de urmărirea executării la timp și întocmai a actelor de înstrăinare încheiate, în principal în ceea ce privește asigurarea încasării creanțelor dezvoltatorului decurgând din aceste acte de înstrăinare, respectiv „after sales” în relația cu clienții finali ai beneficiarului** (clauză contractuală aplicabilă în perioada ianuarie - iulie 2016), inspecția fiscală a relevat următoarele:

O analiză obiectivă a acestui tip de servicii presupune, inițial, raportarea chiar la clauzele contractuale stabilite de părțile contractante, iar ulterior verificarea acestora prin prisma condițiilor de formă și fond stipulate în legislația fiscală.

Astfel, din analiza clauzelor contractuale subliniem că înseși părțile – persoane juridice afiliate – au stipulat prin contractul încheiat – care are putere de lege între părțile contractante – ca plata acestor servicii să fie efectuată sub condiția prezentării de către prestator a unui raport de activitate lunar aprobat de beneficiar.

Or, X ... SA a efectuat plata acestor servicii fără îndeplinirea de către prestator a cerințelor care și le-au impus prin contract – care de altfel aveau ca scop chiar demonstrarea faptului că serviciile achiziționate sunt în folosul operațiunilor sale taxabile, condiție *sine qua non* a exercitării dreptului de deducere a TVA – respectiv prezentarea de către prestator a unui raport de activitate lunar aprobat de beneficiar.

De asemenea, organele de inspecție fiscală pentru a analiza dacă achizițiile de servicii de la furnizorul său se includ în sintagma instituită de legiuitor „în folosul operațiunilor sale taxabile”, au analizat și posibilitatea petentei de a efectua serviciile în cauză chiar cu proprii angajați, concluzia fiind că petenta a avut angajați competenți să efectueze aceste servicii (ex. funcția de economist pentru serviciile de urmărire a executării la timp și întocmai a actelor de înstrăinare încheiate), respectiv în perioada derulării contractului cu D SA, X ... SA a încheiat Contactele de asistență juridică nr. 1.../25.01.2016 și nr. ... /01.07.2016 cu Cabinet avocat ... în vederea redactării de documente, oferire de consultanță juridică, depunerea de acte etc., astfel că serviciile achiziționate de la D SA au fost efectuate repetitiv.

Cu privire la demersurile extrajudiciare și judiciare efectuate contra clienților restanțieri (ca de ex. notificări, somații etc.) la dosarul cauzei nu se regăsesc documente de natura mijloacelor de probă care să demonstreze efectuarea unor astfel de demersuri, nici dovada că firma afiliată D SA a derulat astfel de activități în relația cu X ... SA.

De altfel, având în vedere clauzele contractelor încheiate de petentă cu Cabinetul de avocat ... , care are și calitatea de a fi redactat majoritatea contractelor cu clienții petentei, rezultă că aceasta era în măsură să efectueze demersuri extrajudiciare și judiciare.

Cu privire la serviciile **after sales** din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în perioada derulării contractului cu D SA, X ... SA a avut angajat manager proiect, respectiv inginer constructor, persoane care conform atribuțiilor posturilor erau competente a soluționa sesizările proprietarilor de imobile cu privire la lucrările de construcții montaj efectuate, cunoscând în amănunt procesul de construcție, în toate fazele, față de referenții de marketing ai D SA.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală se constată că în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, analiza serviciilor achiziționate de petentă de la D SA a avut în vedere obiectul și clauzele contractuale, astfel cum au fost stabilite de părți prin contractul de prestări servicii nr. .../11.01.2016, modificat prin actul adițional nr. .../18.07.2016, analiza fiind structurată pe tipul de operațiuni care fac obiectul contractului, astfel:

- promovarea produselor imobiliare ale proiectului
- identificare de clienți interesați produsele imobiliare ale Proiectului și întocmirea draft-urilor tuturor actelor juridice
- **urmărirea executării la timp și întocmai a actelor de înstrăinare încheiate, în principal în ceea ce privește asigurarea încasării creanțelor dezvoltatorului decurgând din aceste acte de înstrăinare,**
- prestarea serviciilor „*after sales*” în relația cu clienții finali ai beneficiarului.

Astfel, la secțiunea „Deficiențe constatate”, pag 37 și urm. din RIF, sunt prezentate deficiențele constatate pentru fiecare tip de operațiuni, acestea fiind prezentate succint și în cuprinsul prezentei decizii.

Învederăm că una dintre deficiențele constatate referă tocmai la faptul că facturile emise de D SA aferent perioadei ianuarie 2016 – decembrie 2016 nu sunt în concordanță (cu excepția facturilor pentru comision vânzări) cu clauzele stipulate în contractul de prestări servicii nr. .../11.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.

În etapa de soluționare a contestației, petenta a depus în considerarea dispozițiilor art. 276 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, facturi de corecție emise de furnizorul D SA urmare Dispoziției de măsuri nr. .../26.04.2018, în considerarea căroră pretinde exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Pe cale de consecință, DGRFP Timișoara cu adresa nr. /17.12.2018 a solicitat AJFP Arad – Inspecție Fiscală să analizeze punctual mijloacele de probă depuse de petentă, cu precizarea punctului său de vedere exprimat asupra aspectelor sesizate.

AJFP Arad – Inspecție Fiscală a răspuns cu adresa nr. ARG_AIF 4976/ad/14.01.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR 2296/22.01.2019, în care referitor la furnizorul D SA a arătat că:

- „1. *Cu privire la facturile de corecție emise de D ... SA*
- *societatea D ... SA a emis facturi de corecție către societatea X ... SA, datate cu data de 25.05.2018;*
- *societatea a prezentat aferent facturilor de corecție documente justificative privind natura serviciilor prestate (situații detaliate privind bugetele planificate global, analiza soldurilor clienților restanți, analiza creditelor bancare, note de ședințe, notificări întocmite către clienții restanți,*

planificări ale bugetelor și fișe de buget parțiale, rapoarte de vanzari, facturi emise de către subcontractanți ai societății D S.A.);

Astfel, facturile de corecție emise de D ... SA către X ... SA și anexele care stau la baza întocmirii facturilor, au fost întocmite conform prevederilor contractuale.”

Suplimentar acestor precizări, în **Procesul verbal din 16.01.2019** încheiat de Inspekția Fiscală Arad conform dispozițiilor art. 276 alin. (1) și (2) lit. b) din Legea nr. 20/2015 privind Codul de procedură fiscală (depus în probațiune de petentă cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/23.01.2019), referitor la acest furnizor, s-au mai arătat următoarele:

„- facturile emise in anul 2016 de către D ... S.A. cuprind diverse specificații cu privire la denumirea serviciului prestat (servicii cf contract, servicii cf. Contract/11.01.2016, servicii conform contract/11.01.2016, servicii conform anexa), unitățile de măsură utilizate (buc./ore);

- facturile au fost corectate în sensul că la denumirea serviciilor în locul mențiunii „servicii cf contract, servicii cf. Contract/11.01.2016, servicii conform contract/11.01.2016, servicii conform anexa” s-a făcut mențiunea „refacturare costuri promovare produse imobiliare cf. art. 1.1.1 din ctr. .../11.01.2016”, iar în locul anexei la facturile inițiale întocmite în ore au fost anexate note justificative de prestări servicii doar valoric”,
organele de inspekție fiscală reținând că *„facturile de corecție emise de D SA către X ... SA și anexele care stau la baza întocmirii facturilor, au fost întocmite conform prevederilor contractuale.”*

Ulterior, încheierii Procesului verbal din 16.01.2019, reprezentantul petentei o depus precizări suplimentare, conținute în adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/23.01.2019, în care în legătură cu constatările înscrise în acesta a arătat că:

„1. Depunem la dosarul contestației Procesul verbal din data de 16.01.2019 întocmit de inspectorii din cadrul AJFP Arad în urma unui control inopinat realizat la solicitarea instituției dvs., care certifica faptul ca facturile de servicii emise de furnizorii D ... SA și CM SRL prezentate pentru justificarea dreptului de deducere a TVA **au fost corectate** și ca facturile de corecție întocmite de furnizori în cursul lunii mai **2018** au fost întocmite conform prevederilor contractuale.

2. Vazând certificarea faptului ca după corecție facturile în discuție îndeplinesc toate condițiile cerute de lege pentru justificarea dreptului de deducere a TVA, *reiteram susținerile din contestația formulată în sensul ca poziția inspectorilor fiscali de a nu ne solicita și permite corectarea respectivelor facturi în timpul controlului* contravine dispozițiilor imperative ale pct.108 alin. (31 din Normele metodologice date în aplicarea art.330 din Codul Fiscal (art.812 alin.(3) din Normele metodologice date în aplicarea art.... din Codul fiscal anterior)”.
.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, facturile de corecție emise de D SA, au la bază Dispoziția de măsuri nr./26.04.2018 emisă pentru societatea D SA, cu termen de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală data de 28.05.2018.

Facturile de corecție au fost depuse în procedura de soluționare a contestației în baza art. 276 alin. (4) din Noul Cod de procedură fiscală, având astfel caracterul unor „*probe noi în susținerea cauzei*”, probe asupra cărora Inspecția Fiscală Arad s-a pronunțat în sensul celor mai sus arătate.

Analizând constatările inspecției fiscale cuprinse în RIF rezultă că una dintre deficiențele constatate de organele de inspecție fiscală se referă tocmai la faptul că facturile emise de D SA nu sunt în concordanță (cu excepția facturilor pentru comision vânzări) cu clauzele stipulate în contractul de prestări servicii nr. .../11.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.

Învederăm că în condițiile în care cauza supusă soluționării o reprezintă exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în cauză este incident principul neutralității taxei raportat la îndeplinirea condițiilor de formă și fond ale facturilor în cauză.

În ceea ce privește faptul că facturile de corecție emise de furnizorul D SA sunt datate **25.05.2018**, existând premisele ca petenta să le prezinte chiar în cadrul inspecției fiscale – finalizată cu discuția finală conform art. 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015, respectiv data de 29.05.2018 – atâta timp cât legiuitorul conferă contribuabililor dreptul de a depune mijloace de probă noi în procedura administrativă de soluționare, suplimentar de cele prezentate organelor de inspecție fiscală și respectiv organelor competente în soluționarea contestațiilor, în considerarea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, DGRFP Timișoara nu poate ignora dispozițiile art. 276 alin. (4) Cod procedură fiscală, în sensul de a nu lua în considerare probe noi pe motivul că petenta avea posibilitatea de a le depune anterior finalizării inspecției fiscale.

Totuși, deși în Procesul verbal /16.01.2019, organele de inspecție fiscală au arătat că facturile de corecție emise de furnizorul D SA și anexele care stau la baza întocmirii acestora „*au fost întocmite conform prevederilor contractuale*”, această constatare nu este însă suficientă pentru ca DGRFP Timișoara să acorde petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA în condițiile în care așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, exercitarea dreptului de deducere a TVA urmează a se analiza avându-se în vedere atât facturile de corecție raportat la o analiză a acestora și față de îndeplinirea condiției impusă de legiuitor de a fi “*destinate utilizării în folosul operațiunii taxabile*” .

Or, așa cum rezultă din cele ce preced facturile de corecție au fost

emise urmare Dispoziției de măsuri nr./2018 fapt care implică *posibilitatea* organelor de inspecție fiscală (emitente a dispoziției de măsuri) de verificare a modului în care au fost emise facturile de corecție, respectiv dacă furnizorul a respectat măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală prin Dispoziția de măsuri nr./2018 (verificare care este în sarcina inspecției fiscale) între modul în care au fost emise facturile de corecție de către furnizor și exercitarea dreptului de deducere a TVA de către petentă existând o legătură de cauzalitate care se concretizează chiar în principiul neutralității, principiu recunoscut atât de jurisprudența națională, cât și de jurisprudența CJUE.

În acest sens sunt dispozițiile art. 113 alin. (1) Cod procedură fiscală:

„ART. 113

Obiectul inspecției fiscale

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

În consecință, deoarece structura specializată de soluționare a contestațiilor nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală competente să analizeze întrunirea tuturor condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții sub aspect fiscal, în cauză se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin.3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. [...]” coroborate cu cele ale art. 279 alin. 4 din același act normativ care prevede:

“Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”, motiv pentru care se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-AR .../11.06.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../11.06.2018 în ceea ce privește suma totală de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat

exercitarea dreptului de deducere aferent facturilor emise de furnizorul D SA, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a efectuat verificarea, să procedeze la reanalizarea serviciilor achiziționate de petentă urmare încheierii contractului de prestări servicii nr. .../11.01.2016, cu modificările și completările ulterioare, verificând conform dispozițiilor Codului fiscal îndeplinirea condițiilor de fond și formă a facturilor de corecție emise de D SA.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) și 11.4 din OPANAF 741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../11.06.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../11.06.2018, pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezentând diferența de TVA colectată ca urmare a recalculării cotei de TVA de la 5% la 24%;

- *desființarea parțială* a Deciziei de impunere nr. F-AR .../11.06.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../11.06.2018 în ceea ce privește suma totală de ... **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X ... SA

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice
Arad – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. 741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,