



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

D E C I Z I A NR. 283/113/24.02.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC x SA** înregistrată la
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/20.11.2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat A.J.F.P. x - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice prin adresa nr.x/20.11.2013, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/20.11.2013, asupra contestației formulate de **SC x SA** cu domiciliul fiscal în x, str. x, nr.x, x, Clădirea x, et.x, jud.x, CUI x, înregistrată la ORC x J x/x/2004.

SC x SA contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/16.10.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/16.10.2013, pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este autenticată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal.

Constatănd că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată **SC x SA** se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/16.10.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/16.10.2013, solicitând anularea acesteia.

Contestatoarea arată că, în vederea soluționării decontului de TVA cu opțiune de rambursare depus sub numărul x/24.07.2013 pentru perioada 01.06.2013 - 30.06.2013, o echipa de control din cadrul DGFP x a efectuat o inspecție fiscală. În urma efectuării controlului au fost emise următoarele acte administrativ fiscale: Decizia de impunere x/16.10.2013, RIF x/16.10.2013 și Dispoziția de măsuri nr.x/16.10.2013.

Contestatoarea arată că în cadrul RIF și a Deciziei de impunere mai sus menționate, inspectorii fiscali au considerat că sumele înscrise în factura (anexa 1) emisă de către x SA

("x"), fosta x SA, "reprezintă cheltuieli de chirie și alte taxe de servicii", iar "în condițiile în care între x și x SA nu exista nicio relație contractuală de închiriere", rezultă că "au fost încălcate prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul Fiscal", având drept consecință faptul că x SA nu poate deduce TVA-ul aferent, în cuantum de x lei.

De asemenea, arată că în cadrul RIF și a Deciziei de impunere inspectorii fiscali au considerat că sumele înscrise în factura x/24.05.2013 (anexa 1) emisă de către x SA ("x"), fosta x SA:

- nu se referă la servicii conform prevederilor art.129 alin.(3) din Legea nr.571/2003;
- x nu și-a desfășurat activitatea în spațiile eliberate de x SRL în clădirile A și B deținute de către x în complexul x și ca urmare nu există o prestație a x către x pentru sumele facturate în baza contractului de facturare și relocare chiriași nr.x/24.05.2013. Prin urmare sumele înscrise în factura x/24.05.2013 nu pot fi considerate bază de impozitare pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate în interiorul țării conform art.137 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003;

- sumele înscrise în factura x/24.05.2013 ar putea reprezenta în fapt doar penalități pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale în sensul celor la care se face referire în art.137 alin.(3) lit. b) din Legea nr.571/2003;

- cheltuielile efectuate de x în relația cu x în baza contractului de facturare și relocare chiriași nr.x/24.05.2013 nu reprezintă o contrapartida pentru veniturile obținute din contractul de închiriere nr.x/11.05.2012 încheiat între x și x SRL. Ca urmare societatea a încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 deducând TVA aferent facturii x/24.05.2013.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere pentru suma de x lei reprezentând TVA aferent facturii nr.x/24.05.2013 emisă de x în baza contractului de facturare-relocare chiriași nr.x/24.05.2013.

Contestatoarea consideră netemeinică și nelegală măsura prin care inspectorii fiscali au impus prin Decizia de impunere să nu deducă TVA-ul, în cuantum de x lei, din factura x/24.05.2013, pentru următoarele motive:

- în primul rând trebuie observat că nu pot fi încălcate simultan prevederile art.137 (1) a) și ale art.145 (2) a) din Codul Fiscal.

Contestatoarea arată că din argumentația prezentată în Decizia de impunere înțelege că tranzacția la care se face referire în factura x/24.05.2013 nu a presupus o prestație a x către x și ca urmare valoarea acestei facturi nu ar fi trebuit inclusă în baza de impozitare pentru livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în interiorul țării, așa cum e ea definită în art.137 alin.(1) lit. a) din Codul Fiscal.

Totodată, arată că organele de inspecție fiscală precizează că tranzacția la care se face referire în factura x/24.05.2013 reprezintă în fapt doar penalități în sensul art. 137 alin.3) lit.b) din Codul Fiscal. Codul Fiscal menționează expres că penalitățile de tipul celor menționate în art.137 alin.(3) lit.b) nu sunt incluse în baza de impozitare pentru livrările de bunuri și prestările de servicii.

În concluzie, contestatoarea susține că furnizorul x nu ar fi trebui să colecteze TVA în cazul tranzacției la care se face referire în factura x/24.05.2013. De asemenea, arată că conform Codului Fiscal art.159 corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează, în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie prin emiterea unui nou document care să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie prin emiterea unui nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent emiterea unui document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Totodată, art.145 alin.(2) lit. a) precizează că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Contestatoarea arată că din argumentația organelor de inspecție

fiscală înțelege că tranzacția la care se face referire în factura x/24.05.2013 nu este impozabilă din punct de vedere TVA și prin urmare prevederile art.145 alin.(2) lit. a) nu sunt aplicabile x.

În concluzie contestatoarea precizează că, fie nu are dreptul să deducă TVA deoarece tranzacția nu ar fi trebuit inclusă în baza de impozitare pentru prestările de servicii efectuate în interiorul țării, așa cum e ea definită în art.137 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal, fie nu are dreptul să deducă TVA deoarece tranzacția deși impozabilă din punct de vedere TVA nu a fost derulată în folosul unor operațiuni taxabile.

În acest sens solicită ca organul de inspecție fiscală să clarifice motivul pentru care a anulat dreptul de deducere pentru TVA aferent facturii x/24.05.2013.

Contestatoarea susține că, x a prestat servicii către ea, în sensul art.129 alin.(3) din Codul Fiscal și întrucât serviciile achiziționate de la x sunt în scopul efectuării de operațiuni taxabile, nu a încălcat prevederile art.145 (2) a) din Codul Fiscal, și, pe cale de consecință, are drept de deducere pentru TVA-ul aferent, în cuantum de x lei din factura x/24.05.2013 emisă de x.

De asemenea, precizează că imobilele ce formează x din x sunt (și erau, la data emiterii facturii x/24.05.2013) deținute de 3 proprietari, respectiv:

- x SA ("x"), fosta x SA - proprietarul clădirilor A și B;
- x SA ("x"), fosta x SA - proprietarul clădirii C;
- x SA ("x SA") - proprietarul clădirilor D și E (clădirea E fiind momentan într-un stadiu incipient al construcției).

Contestatoarea arată că la 30 septembrie 2012, în baza contractului de chirie nr. x/20.06.2008 (anexa 2), x SRL ("x") avea închiriate de la x, următoarele spații în incinta x:

- contractul între x și x era unul ferm, până la 31 martie 2016. x nu ar fi putut denunța unilateral contractul de închiriere decât plătiind integral chiria și taxa de servicii până la sfârșitul perioadei contractuale. Astfel, în aceste condiții x nu ar fi fost interesată să intre într-un nou contract de închiriere înainte de încheierea celui existent.

De asemenea, susține că x era totuși interesată, datorită creșterii afacerilor sale în România, în identificarea, în vederea închirierii, a unui spațiu compact, cu o suprafață mai mare, tot în complexul de spații de birouri x din x. În acest sens au fost inițiate discuții cu proprietarii clădirilor de birouri care compun x din x, respectiv cu x (proprietarul clădirilor A și B), x (proprietarul clădirii C) și cu x SA (proprietarul clădirii D).

Contestatoarea menționează că, urmare a manifestării acestui interes exprimat de Ax, în urma negocierilor între x SA și x, s-a semnat, în data de 07.05.2012, un Memorandum de înțelegere reciprocă prin care s-a convenit ca "la solicitarea x SA, x va accepta încetarea contractului de închiriere nr.x din 20 iunie 2008 cu chiriașul x, prin acordul părților și fără perceperea vreunei compensații de la chiriaș pentru încetarea Contractului înainte de termen. În schimbul prestației x, x va plăti, ca și contravaloare pentru serviciile prestate de x, o sumă egală cu contravaloarea chiriei și taxei de servicii, indexate și regularizate în conformitate cu prevederile Contractului de închiriere nr.x din 20 iunie 2008 cu chiriașul x, pentru spațiile eliberate de x în clădirile A și B din complexul de spații de birouri x, pe perioada cuprinsă între data încetării Contractului sus menționat și data preluării spațiilor rămase vacante de către un nou chiriaș."

Contestatoarea arată că în urma semnării Memorandumului de înțelegere reciprocă, între x, ea și x au fost încheiate următoarele contracte/acte adiționale:

- contractul x/11.05.2012 (anexa 4), în urma căruia a preluat, începând cu 1 octombrie 2012, în Clădirea D, de la SA, mai multe spații;
- Actul Adițional nr.x/ 27.09.2012 (anexa 5), prin care x a acceptat rezilierea contractului cu x fără perceperea vreunei compensații de la chiriaș pentru încetarea Contractului înainte de termen;
- contractul nr.x din 24.05.2013 (anexa 6) prin care x SA, în schimbul prestației x(acceptarea rezilierii contractului de închiriere nr. x cu x, înainte de termen și fără

perceperea vreunei compensații de la chiriaș), va plăti o sumă egală cu contravaloarea chiriei și taxei de servicii, pentru spațiile eliberate de x în clădirile A și B din complexul de spații de birouri x, pe perioada cuprinsă între data încetării contractului nr.x și data preluării spațiilor ramase vacante de către un nou chiriaș.

Contestatoarea concluzionează că a obținut rezilierea contractului de închiriere între x și x (contra unui preț, reprezentat de contravaloarea chiriei și a taxei de servicii pentru spațiile eliberate de x în clădirile A și B, până la ocuparea lor de către noi chiriași) pentru a putea închiria către x un spațiu mai mare și mai compact.

- contractul nr.x/11.05.2012 între x SA și x a fost încheiat pe o perioadă de 5 ani, respectiv până la 30 septembrie 2017. Conform art. 6.6 din Contractul de închiriere între x și x SA, în situația în care x va părăsi spațiul înainte de terminarea duratei închirierii, va fi obligat și se obligă prin semnarea contractului de închiriere să plătească toate și orice plăți ce îi sunt impuse în conformitate cu termenii contractului de închiriere, inclusiv, în special plățile chiriei, ale taxei pentru servicii și TVA-ului aferent, până în ultima zi a duratei închirierii.

Așadar, în urma semnării acestui contract, veniturile certe care urmează a fi obținute și încasate de către x SA din serviciile de închiriere ce vor fi prestate către x sunt în cuantum de x EURO, adică aproape 3 milioane de EURO; la aceste venituri se va aplica și TVA în valoare de x EURO, întrucât x SA a optat pentru taxarea tuturor operațiunilor de închiriere a spațiilor și locurilor de parcare din Clădirea D în conformitate cu art.141.(3) din Codul Fiscal.

În legătură cu serviciile aferente facturii x/24.05.2013, emisă de către x, contestatoarea atașează, în anexa 7, o clarificare a naturii acestor servicii furnizate chiar de către prestatorul x, din care rezultă că "pentru evitarea oricăror interpretări, suma înscrisă în factura x/24.05.2013 reprezintă în fapt contrapartida pentru serviciile prestate de x în folosul beneficiarului (SC x SA), servicii constând în faptul că x a acceptat rezilierea contractului de închiriere 70/20.06.2008 prin acordul părților și fără perceperea vreunei compensații de la chiriaș (SC x SRL) pentru încetarea contractului înainte de termen, în așa fel încât, pentru a răspunde cerințelor clientului (SC x SRL) referitoare la un spațiu de închiriat mai mare și compact, s-a facilitat încheierea unui contract de chirie între SC x SA și fostul chiriaș SC x SRL".

Contestatoarea susține că în urma inspecției fiscale xa corectat descrierea prestației din factura x/24.05.2013 pentru a reflecta natura serviciilor de care a beneficiat în baza contractului nr. x/24.05.2013. Astfel, conform dispozițiilor art.81² paragraful 3 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, chiar dacă a fost supusa unei inspecții fiscale, furnizorul are dreptul să aplice prevederile art.159 alin.(1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art.155 alin. (19) din Codul fiscal (ex. denumirea serviciilor prestate - art.155 alin.19, lit.h), care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial.

Suma din factura x/24.05.2013 în valoare de x lei fără TVA, echivalentul a x EUR la cursul de schimb BNR de x lei/EUR, respectiv x lei cu TVA, reprezintă contravaloarea chiriei și taxelor de servicii pierdute de x pentru perioada octombrie 2012 - iunie 2013 ca urmare a mutării x din Clădirile A și B ale x, deținute de x, în Clădirea D a aceluiași complex de spații de birouri, deținută de contestatoare. Factura a fost emisă în baza contractului nr. x din 24.05.2013 încheiat între contestatoare și x.

Contestatoarea arată că din Jurisprudența europeană rezultă că acceptarea rezilierii unui contract de chirie trebuie văzută ca o prestare de servicii, și, mai mult, din perspectiva tratamentului de TVA, acesta este în directă legătura cu tratamentul TVA al serviciului de închiriere (Cazul CJUE C-63/92 Lubbock Fine, cazul Croydon Hotel & Leisure Ltd (LON/93/2061 A) judecat în Marea Britanie. Holiday Inns Croydon Hotel & Leisure Ltd

(LON/93/2061 A) judecat în Marea Britanie. Holiday Inns, cazul Lloyds Bank plc).

Contestatoarea susține că raportat la cazul ei concret și din Jurisprudența CJUE invocată mai sus rezultă că x a prestat servicii constând în acceptarea rezilierii contractului de închiriere nr.x/20.06.2008 fără perceperea vreunei compensații de la chiriaș (x, facilitând astfel semnarea contractului de închiriere între ea și chiriaș (x).

De asemenea, susține că din punctul de vedere al tratamentului de TVA, aceste servicii trebuie să aibă același tratament ca și serviciile de închiriere, respectiv taxare, întrucât serviciile de închiriere între x și x au fost facturate în regim de taxare.

Ca o concluzie intermediară, contestatoarea arată că în urma negocierilor dintre părți și a semnării contractelor mai sus menționate, x SA se regăsește în situația în care a plătit către X suma din factura X/24.05.2013 (X lei fără TVA, echivalentul a X EUR la cursul de schimb BNR de 4.3611 lei/EUR, respectiv X lei cu TVA), pentru a putea semna un contract ferm de închiriere, în urma căruia veniturile previzionate a fi obținute în primii 5 ani sunt în cuantum de aproape 3 milioane de EURO plus TVA de aproape 709 mii EURO. Astfel, susține că potrivit art. 145.(2) a) din Codul Fiscal orice persoană impozabilă (ex. X SA) are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor (ex. serviciile prestate de X și descrise mai sus, respectiv obligația de a tolera o acțiune sau situație constând în acceptarea rezilierii contractului de închiriere X/20.06.2008 prin acordul părților și fără perceperea vreunei compensații de la chiriaș), dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile (ex. încheierea unor contracte de închiriere pentru spații și locuri de parcare din clădirea D).

Contestatoarea arată că, este evident că achiziția serviciilor prestate de X, de X EUR + TVA, este efectuată în folosul derulării de operațiuni taxabile, în conformitate cu prevederile art.145 (2) a) din Codul Fiscal. Aceasta concluzie este evidentă, întrucât contestatoarea arată că este de părere că a fi de acord să investești într-un cost de aproximativ 116 mii EURO + TVA, pentru a obține venituri taxabile de aproximativ 3 milioane EURO + TVA de aproximativ 709 mii EURO, nu poate fi catalogată altfel decât ca fiind o investiție efectuată în scop economic.

Contestatoarea arată că, în calitate de persoană impozabilă, a efectuat achizițiile de la X, stipulate în contractul nr.X din 24.05.2013, în folosul unor operațiuni taxabile (derularea contractului de închiriere nr.X/11.05.2012 cu X și ca urmare, în conformitate art.145 (2) din Codul Fiscal trebuie să i se recunoască dreptul de a deduce TVA-ul aferent achizițiilor respective.

Contestatoarea susține că rezultă fără echivoc că X a prestat servicii către X SA, în sensul art.129 alin 3 din Codul Fiscal și serviciile achiziționate de MTBF SA de la X sunt în scopul efectuării de operațiuni taxabile, astfel rezultând că MTBF SA nu a încălcat prevederile art. 145 alin. (2) lit.a) din Codul Fiscal, și, pe cale de consecință, are drept de deducere pentru TVA-ul aferent, în cuantum de X lei, din factura X/24.05.2013 emisă de X.

Contestatoarea la contestația formulată a anexat în copie următoarele:

- anexa 1 - factura X/24.05.2013 (refăcuta de X)
- anexa 2 - Extras din contractul de chirie nr.X/20.06.2008 între X (fosta XSA) și X și Actul adițional nr.X din data de 24.11.2010 la Contractul nr. X
- anexa A 3 - Memorandum de înțelegere reciprocă între X și X SA
- anexa 4 - Contractul X/11.05.2012 între X SA Z
- anexa 5 - Actul Adițional nr.Z / 27.09.2012 între X și X
- anexa 6 - Contractul nr. X din 24.05.2013 între X și X SA
- anexa 7 - Clarificarea naturii serviciilor prestate de X către X SA

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x/16.10.2013 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/16.10.2013.

Perioada verificată este 01.06.2013-30.06.2013.

Verificarea s-a efectuat ca urmare a solicitării la rambursare a taxei pe valoarea adăugată prin decontul de TVA nr. INTERNET - x -2013 din 24.07.2013 cu sumă negativă a TVA în sumă de x lei, aferentă perioadei 01.06.2013-30.06.2013.

Organele de inspecție fiscală în urma verificării efectuate au constatat următoarele deficiențe:

1. Societatea înregistrează în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de x lei, aferentă facturii seria xx nr.x/24.05.2013 emisă de SC x SA (x), reprezentând cheltuieli cu chiria pentru spațiul vacant aferent perioadei octombrie 2012-iunie 2013, pentru suprafața totală de x mp.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, această sumă reprezintă contravaloarea chiriei și taxelor de servicii pierdute de SC x SA pentru perioada octombrie 2012 - iunie 2013 ca urmare a mutării societății x SRL din clădirile A și B ale societății x SA. Factura a fost emisă în baza contractului nr.x/24.05.2013 încheiat între societatea verificată și SC x SA, contract ce reglementează condițiile în care SC x SA a acceptat rezilierea contractului de închiriere între SC x SA și SC x SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează faptul că factura de mai sus face obiectul Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/30.07.2013, în sensul că prin aceasta a fost dispusă măsura nededucerii TVA în sumă de x lei, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, cu termen de ducere la îndeplinire de 10.08.2013, comunicată însă societății la data de 20.08.2013.

În data de 18.06.2013 societatea verificată achită furnizorul SC x SA, respectiv suma integrală facturată de x lei (extras de cont nr.x/18.06.2013) și ca urmare își exercită dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, înregistrând suma în rulajul contului 4426 aferent lunii iunie 2013 și solicitând aceasta sumă la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii iunie 2013.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, până la data încheierii prezentului raport, agentul economic nu a dus la îndeplinire măsura stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală menționată anterior, exercitând în mod eronat dreptul de deducere în luna iunie 2013 pentru TVA în suma de x lei aferentă facturii nr. x/24.05.2013, suma considerată nedeductibilă de organele de inspecție fiscală care au întocmit aceasta Dispoziție de masuri, ca urmare a încălcării prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare.

SC x SA a depus contestație înregistrată la A.J.F.P. x sub nr.x/12.09.2013 împotriva măsurilor stabilite prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/30.07.2013, contestație prin care solicită anularea dispoziției mai sus menționată, susținând că natura prestației facturate de SC x SA către SC x SA nu este cea de chirie și taxa de servicii pentru spațiul vacant (în urma eliberării spațiului de către SC x SRL), ci de servicii prestate în sensul art.129 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin Decizia nr.16/06.10.2013 emisă de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice nr.4 s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de societate împotriva Dispoziției de măsuri prin care se interzice deducerea TVA în suma de x lei aferentă facturii nr.x/24.05.2013 emisă de x către x, invocându-se încălcarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și ale prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contractul nr.x/24.05.2013 nu este un contract de închiriere, ci un contract de facturare și relocare chiriași. Ca urmare, contravaloarea chiriei și taxei de servicii pentru spațiile eliberate de SC x SRL în corpurile

de clădire A și B din complexul de spații x nu reprezintă servicii conform prevederilor art.129 alin.(3) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în spațiile eliberate de x aparținând societății x, societatea verificată, respectiv x nu desfășoară activitate, fapt pentru care aceste spații nu sunt închiriate de SC xSA și prin urmare nu există contrapartida aferentă sumelor facturate pentru a fi considerate baza de impozitare pentru livrările de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării conform art.137 alin.(1) lit.a). Ca urmare, contravaloarea facturii nr.x/24.05.2013 ar putea reprezenta în fapt doar daune interese plătite de x către x pentru spațiile eliberate de SC x SRL.

În concluzie, pentru veniturile obținute de x din închirierea spațiului către x au fost efectuate cheltuieli cu întreținerea, în timp ce în spațiile eliberate de x de la x societatea verificată nu obține venituri (cum ar fi subînchiriere) ci doar efectuează cheltuieli care ar putea fi considerate daune interese și nu prestări servicii. Aceste cheltuieli efectuate de x în relația cu x nu reprezintă o contrapartida cu veniturile obținute din contractul de închiriere încheiat între x și SC xSRL, acestea fiind operațiuni distincte.

Ca urmare a celor menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că în baza măsurilor dispuse în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/30.07.2013 și respectiv a prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, coroborat cu prevederile art.105 alin.(9) din O.G. nr.92/2003 cu completările și modificările ulterioare, precum și urmare Deciziei nr.x/06.10.2013 prin care s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de societate împotriva Dispoziției de masuri mai sus invocată, TVA în suma de x lei nu este deductibilă.

2. În luna iunie 2013 societatea verificată înregistrează TVA neexigibilă în sumă de x lei, aferentă facturii seria x nr.x14.06.2013 emisă de SC x SA, reprezentând chirie și servicii aferente lunii iulie 2013, facturate în baza Contractului de facturare-relocare chiriași în cadrul „x” x nr. x/24.05.2013, încheiat între SC x SA și SC x SA .

Scopul și obiectul încheierii acestui contract a fost colaborarea în vederea dezvoltării proiectului imobiliar xși anume: SC x SA să factureze lunar societății x SA suma reprezentând contravaloarea chiriei și a taxei de servicii în urma rezilierii contractului dintre SC x SRL și SC x SA pentru spațiile deținute de SC x SA și a preluării în spațiile proprii de către SC x SA a SC x SRL, în urma încheierii contractului încheiat între societatea verificată și SC x SRL la data de 01.10.2012.

Contractul nr.x/24.05.2013 nu este un contract de închiriere, ci un contract de facturare și relocare chiriași. Ca urmare, contravaloarea chiriei și taxei de servicii pentru spațiile eliberate de SC x SRL în corpurile de clădire A și B din complexul de spații x nu reprezintă servicii conform prevederilor art.129 alin. 3) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în spațiile eliberate de x aparținând societății x, societatea verificată nu desfășoară activitate, fapt pentru care aceste spații nu sunt închiriate de SC x SA și prin urmare nu există contrapartida aferentă sumelor facturate pentru a fi considerate bază de impozitare pentru livrările de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării conform art.137 alin.1) lit.a). Astfel că, contravaloarea facturii nr.x/14.06.2013 ar putea reprezenta în fapt doar daune interese plătite de x către x pentru spațiile eliberate de SC x SRL.

În concluzie, pentru veniturile obținute de MTBF din închirierea spațiului către x au fost efectuate cheltuieli cu întreținerea, în timp ce în spațiile eliberate de x de la x societatea verificată nu obține venituri (cum ar fi subînchiriere) ci doar efectuează cheltuieli care ar putea fi considerate daune interese și nu prestări servicii.

Aceste cheltuieli efectuate de x în relația cu x nu reprezintă o contrapartida cu veniturile obținute din contractul de închiriere încheiat între x și SC x SRL, acestea fiind operațiuni distincte.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au întocmit Dispoziție de masuri prin care s-

a lăsat societății măsura nededucerii TVA în sumă de x lei aferentă facturii seria x nr.x/14.06.2013 emisă de SC x SA, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și ale art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările ulterioare.

Recapitulație TVA de rambursat pentru perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.06.2013-30.06.2013 pentru care s-a depus decont de TVA cu obținere de rambursare la AFP x cu nr.x/24.07.2013 pentru suma de x lei, cu control anticipat:

TVA solicitată la rambursare prin cererea nr.x/25.06.2013:	x lei
TVA nedeductibilă stabilită de control	x lei
TVA colectată suplimentar la control	0 lei
TVA pentru care contribuabilul are drept de rambursare	x lei

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este dacă contestatoarea poate să beneficieze de exercitarea dreptului de deducerea a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă serviciilor achiziționate cu factura fiscală nr. x/24.05.2013 emisă de SC x SRL în condițiile în care aceste nu sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, contestatoarea a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de x lei, aferentă facturii seria x nr.x/24.05.2013 emisă de SC x SA (x), reprezentând cheltuieli cu chiria pentru spațiul vacant aferent perioadei octombrie 2012-iunie 2013, pentru suprafața totală de x mp.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, această sumă reprezintă contravaloarea chiriei și taxelor de servicii pierdute de SC x SA pentru perioada octombrie 2012 - iunie 2013 ca urmare a mutării societății x SRL din clădirile A și B ale societății x SA. Factura a fost emisă în baza contractului nr.x/24.05.2013 încheiat între societatea verificată și SC x SA, contract ce reglementează condițiile în care SC x SA a acceptat rezilierea contractului de închiriere între SC x SA și SC x SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează faptul că factura de mai sus a făcut obiectul „Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/30.07.2013”, în sensul că prin aceasta a fost dispusă măsura nededucerii TVA în sumă de x lei, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, cu termen de ducere la îndeplinire de 10.08.2013, comunicată însă societății la data de 20.08.2013.

În data de 18.06.2013 societatea verificată achită furnizorul SC x SA, respectiv suma integrală facturată de x lei (extras de cont nr.x/18.06.2013) și ca urmare își exercită dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei, înregistrând suma în rulajul contului 4426 aferent lunii iunie 2013 și solicitând aceasta sumă la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii iunie 2013.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că, până la data încheierii prezentului raport, contestatoarea nu a dus la îndeplinire măsura stabilită prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală menționată anterior, exercitând în mod eronat dreptul de deducere în luna iunie 2013 pentru TVA în suma de x lei aferentă facturii nr. x x/24.05.2013, suma considerată nedeductibilă fiind întocmită aceasta Dispoziție de masuri, ca urmare a încălcării prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu completările și modificările ulterioare.

SC x SA a depus contestație înregistrată la A.J.F.P. x sub nr.x/12.09.2013 împotriva

măsurilor stabilite prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/30.07.2013, contestație prin care solicita anularea dispoziției mai sus menționată, susținând că natura prestației - facturate de SC x SA către SC x SA nu este cea de chirie și taxa de servicii pentru spațiul vacant (în urma eliberării spațiului de către SC x SRL), ci de servicii prestate în sensul art.129 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin Decizia nr.x/06.10.2013 emisă de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice nr.4 s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de societate împotriva Dispoziției de măsuri prin care se interzice deducerea TVA în suma de x lei aferenta facturii nr.x/24.05.2013 emisă de x către MTBF, invocându-se încălcarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și ale prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contractul nr.x/24.05.2013 nu este un contract de închiriere, ci un contract de facturare și relocare chiriași. Ca urmare, contravaloarea chiriei și taxei de servicii pentru spațiile eliberate de SC x SRL în corpurile de clădire A și B din complexul de spații x nu reprezintă servicii conform prevederilor art.129 alin.(3) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în spațiile eliberate de x aparținând societății x, societatea verificată, respectiv x nu desfășoară activitate, fapt pentru care aceste spații nu sunt închiriate de SC x SA și prin urmare nu există contrapartida aferentă sumelor facturate pentru a fi considerate baza de impozitare pentru livrările de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării conform art.137 alin.(1) lit.a). Ca urmare, contravaloarea facturii nr.x/24.05.2013 ar putea reprezenta în fapt doar daune interese plătite de x către x pentru spațiile eliberate de SC x SRL.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru veniturile obținute de x din închirierea spațiului către x au fost efectuate cheltuieli cu întreținerea, în timp ce în spațiile eliberate de x de la contestatoare nu obține venituri (cum ar fi subînchiriere) ci doar efectuează cheltuieli care ar putea fi considerate daune interese și nu prestări servicii. Aceste cheltuieli efectuate de x în relația cu x nu reprezintă o contrapartida cu veniturile obținute din contractul de închiriere încheiat între x și SC x SRL, acestea fiind operațiuni distincte.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au considerat că în baza măsurilor dispuse în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/30.07.2013 și respectiv a prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, coroborat cu prevederile art.105 alin.(9) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, precum și urmare Deciziei nr.x/06.10.2013 prin care s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de societate împotriva Dispoziției de măsuri mai sus invocată, TVA în suma de x lei nu este deductibilă.

În drept, sunt incidente Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art.137

„(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

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

Art.145

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

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. x/16.10.2013, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat SC x SA dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă facturii nr.x/24.05.2013 reprezentând cheltuieli de chirie și alte taxe de servicii (în condițiile în care între SC x SA și SC x SA nu există nici o relație contractuală de închiriere, fiecare fiind proprietar distinct pe anumite corpuri de clădiri pentru care suportă toate cheltuielile efectuate cu activitatea de închiriere), cheltuieli facturate nu sunt contrapartidă unei prestări de servicii pentru a putea fi considerate baza de impozitare, fiind încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare.

De asemenea, se reține că factura fiscală nr.x/24.05.2013 a făcut obiectul Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.x/30.07.2013, în sensul că prin aceasta a fost dispusă măsura nededucerii TVA în sumă de x lei, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dispoziție contestată de contestatoare.

Prin Decizia nr.x/06.10.2013 emisă de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice nr.4 s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de SC x SA împotriva Dispoziției nr.x/30.07.2013, fiind invocate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor art.109 alin.(9) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(9) Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală.”

În speță, se reține că SC x SA nu a dus la îndeplinire măsura dispusă prin Dispoziția nr.x/30.07.2013, nici până la încheierii Raportului de inspecție fiscală nr. x/16.10.2013, exercitând în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei în luna iunie 2013, sumă considerată nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr.x/13.08.2013, ca urmare a încălcării prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere starea de fapt și de drept prezentată, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă facturii nr.x/24.05.2013 emisă de x SA, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC x SA pentru acest capăt de cerere.

Referitor la susținerea contestației privind beneficiile pe care le obține urmare a preluării noului chirieș, organele de inspecție fiscală în Referatul cu propuneri privind soluționarea contestației nr.x/20.11.2013 precizează că „situația centralizatoare prezentată de societate la pagina 8 din contestație nu este justificativă deoarece suprafața închiriată de x de la x este mult mai mare decât suprafața pentru care x plătește cheltuieli către x. Pentru veniturile obținute de x din închirierea spațiului către x au fost efectuate cheltuieli cu întreținerea, în timp ce în spațiile eliberate de x de la x societatea verificată nu obține venituri (cum ar fi de subînchiriere) ci doar efectuează cheltuieli care ar putea fi considerate daune interese.”

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a cazurilor din Jurisprudența Europeană, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece rezilierea contractului de închiriere, așa cum rezultă din Memorandumul între părți a fost solicitată de x și nu de proprietarul clădirii.

Referitor la corectarea de către furnizor a facturii nr.x/24.05.2013 privind descrierea prestației, organele de inspecție fiscală precizează că nedeductibilitatea taxei pe valoarea adăugată nu a fost stabilită pe motivul că facturile în cauză nu conțin sau conțin eronat informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, aceste argumente au fost prezentate și în “Prezentarea punctului de vedere al contribuabilului din Raportul de inspecție fiscală”, unde organele de inspecție fiscală au răspuns pentru fiecare dintre acestea. Totodată, acestea nu sunt de natură să modifice și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.x/16.10.2013 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.Fx/16.10.2013.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC x SA** pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/16.10.2013 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/16.10.2013.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC x SA
- A.J.F.P.x - Serviciul Inspecție Fiscală

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

DIRECTOR GENERAL,

x