



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### **Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice – București Serviciul soluționare contestații 1**

Număr de înregistrare operator de date cu  
caracter personal ANSPDCP: 20494



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - București

Str. Prof. Dr. Dimitrie Gerota  
nr. 13, Sector 2, București  
Tel : 021 307.57.64,  
Fax : 021 305.74.44  
relatii publice.mb@mfinante.ro

### **DECIZIA nr.        /** privind soluționarea contestației formulate de **S.C. .X.S.R.L.**, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice cu adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresa nr. x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x și cu adresa nr. x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L., CUI x**, cu domiciliul fiscal în str. x, sector 1, București, reprezentată legal de dnul x, în calitate de reprezentant al administratorului SC x SRL.

Obiectul contestației înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. x îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, comunicate sub semnătură în data de 16.11.2016, prin care organele fiscale din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina societății TVA suplimentar în sumă de **x lei din care societatea contestă suma de x lei.**

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **16.11.2016**, remis sub semnătură domnului x, așa cum reiese din adresa nr.x existentă la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice la data de **29.12.2016**, astfel cum rezultă din ștampila registraturii Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice aplicată pe contestație.

Constatand că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) și art 276 din Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X.S.R.L.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la **S.C. .X.S.R.L.** pentru TVA, pentru perioada 01.07.2015-31.12.2015, în vederea soluționării Decontului nr. INTERNET x prin care se solicită rambursarea soldului sumei negative de TVA în cuantum de x lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, prin care organele fiscale din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au respins la rambursare și au stabilit suplimentar TVA în sumă de **x lei**, aprobând la rambursare suma de x lei.

Astfel, suma respinsă la rambursare de x lei, reprezentând TVA neacceptată la deducere aferentă facturii emise de x din data de 30.10.2015 - refacturare costuri se compune din:

- x lei - TVA pentru care nu s-a acceptat dreptul la deducere ca urmare a faptului că achizițiile nu îndeplinesc cumulativ cele două condiții: sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere;
- x lei – TVA pentru care societatea va urma sa-și exercite acest drept în momentul în care factura emisă de x CO va fi achitată, întrucât societatea nu a respectat prevederile legale cu privire la exigibilitatea taxei în cazul persoanelor impozabile care aplică sistemul de TVA la încasare.

II. Prin contestația formulată, **S.C. .X.S.R.L.** solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S1 x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S1 x și acordarea, în integralitate, a dreptului de deducere a TVA în suma de **x lei**.

În susținerea contestației, societatea aduce următoarele argumente cu privire la TVA în suma de **x lei**, compusă dintr-un număr de 11 sume, detaliate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală:

- 1) suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de x - societatea înlătură constatările echipei de control cu privire la faptul că aceasta nu a putut dovedi că achizițiile au fost realizate în folosul operațiunilor taxabile întrucât, în lipsa acestor servicii nu ar fi fost posibilă obținerea avizului de construire aferent terenului aportat la capitalul social al societății;
- 2) suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă costurilor efectuate de x SRL anterior transferului proiectului către societate – contestatara consideră argumentația organelor fiscale incorectă și lipsită de temei legal întrucât prescripția dreptului de

- deducere pentru x nu implică faptul că acesta nu mai are posibilitatea să recupereze costurile de la .X. SRL și nici că aceasta din urmă nu are dreptul să deducă TVA aferent, atâta vreme cât societatea în cauză face dovada că respectivele cheltuieli au legătură cu desfășurarea proiectului imobiliar din Str.x;
- 3) suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de către SC xSRL și refacturate societății – deși societatea face dovada că respectivele cheltuieli au fost angajate în legătură cu proiectul din Str.x, organele de control decide să le ignore, argumentând că societatea nu a făcut dovada că respectivele cheltuieli au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile;
  - 4) suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de către x și refacturate societății - societatea susține că a prezentat documente și explicații suplimentare care atestă realitatea prestațiilor și faptul că achizițiile au fost efectuate în scopul desfășurării activităților taxabile, echipa de control ignorând aceste documente și neacceptând dreptul de deducere;
  - 5) suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă refacturării costurilor de către x ca urmare a achizițiilor de la x SRL – **societatea nu aduce niciun argument suplimentar în contestație**;
  - 6) suma de **x lei** reprezentând refacturări de diverse taxe plătite de către acționarul x CO anterior transferului proiectului către societatea în cauză – aceasta susține că la momentul plății taxelor societatea x a acționat în nume propriu și nu în numele său (societatea .X.nu era înființată la data respectivă) nefiind aplicabilă structura de comisionar avută în vedere de organele de inspecție fiscală;
  - 7) suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă refacturării costurilor de către x ca urmare a achizițiilor de la x – **societatea nu aduce niciun argument suplimentar în contestație**;
  - 8) suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă refacturării costurilor de către x ca urmare a achizițiilor de la x – **societatea nu aduce niciun argument suplimentar în contestație**;
  - 9) suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de către x, x și refacturate societății – SC .X.SRL susține faptul că aceasta a prezentat documente privind natura și substanța acestor prestații, ele fiind legate de activitățile taxabile ale societății, organele fiscale ignorându-le și de aceasta dată;
  - 10) suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă refacturării costurilor de către x SRL – **societatea nu aduce niciun argument suplimentar în contestație**;
  - 11) suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de către Geocontrol și refacturate societății – aceasta susține faptul că a pus la dispoziția organelor de control documentele care atestă faptul că serviciile prestate au legătură cu proiectul dezvoltat de societate.

În concluzie, societatea susține că toate aceste cheltuieli au fost angajate în legătură cu desfășurarea operațiunilor taxabile, respectiv dezvoltarea proiectului imobiliar din Str. x și, drept urmare, consideră netemeinică și nelegală decizia organului de inspecție fiscală de a refuza dreptul de deducere a TVA aferentă acestor operațiuni, ignorând atât natura cheltuielilor afectate obiectului de activitate al societății cât și practica europeană în domeniu în ceea ce privește neutralitatea TVA.

III. Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarei și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale se rețin următoarele:

### **3.1 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă, în mod corect, organele de inspecție fiscală nu au acceptat dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei pentru achizițiile efectuate de societate care nu îndeplinesc condițiile legale de acordare a dreptului de deducere.***

**În fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr. x organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X.S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de x reprezentând refacturare costuri angajate pentru dezvoltarea proiectului imobiliar din Str. x anterior transferării dreptului de proprietate asupra terenului către societate prin aport la capitalul social.

În urma analizării documentelor puse la dispoziție de către societate, precum și a răspunsurilor primite de la x SRL și x, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii emise de x SRL sub nr.x, pe considerentul că achizițiile efectuate nu îndeplinesc cele două condiții cumulative, respectiv: sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 134<sup>1</sup> alin.(7), art. 145 alin.(1)-(2), art. 146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada analizată și art.6 și art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală:

*„Art. 134<sup>1</sup>. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate** la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari”.*

***“ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării***

***[...]***

***(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:***

***[...]***

*e) sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, inclusiv atunci când locatorul asigură el însuși bunul care face obiectul unui contract de leasing și refacturează locatarului costul exact al asigurării, astfel cum s-a pronunțat Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-224/11 BGZ Leasing sp. z o.o., precum și sumele încasate de o persoană impozabilă în numele și în contul unei alte persoane.”*

#### **“Norme metodologice**

*Pct. 19 (5) În sensul art. 137 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal, sumele încasate în numele și în contul altei persoane, care nu se cuprind în baza de impozitare, cuprind operațiuni precum:*

*a) cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți încasate în contul unei instituții publice, dacă pentru acestea instituția publică nu este persoană impozabilă în sensul art. 127 din Codul fiscal. În această categorie se cuprind, printre altele, și taxa pentru serviciile de reclamă și publicitate prevăzută la art. 270 din Codul fiscal, taxa hotelieră prevăzută la art. 278 din Codul fiscal, contribuția la Fondul cinematografic prevăzută la art. 13 lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 39/2005 privind cinematografia, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 328/2006, cu modificările și completările ulterioare, taxa asupra activităților dăunătoare sănătății, prevăzută la art. 363 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare;*

*b) sume încasate în contul altei persoane, dacă factura este emisă de această altă persoană către un terț. Pentru decontarea sumelor încasate de la terț cu persoana care a emis factura, conform înțelegerii dintre părți, pot fi întocmite facturi de decontare conform alin. (3).*

*(6) În cazul sumelor încasate de persoana impozabilă în contul altei persoane, dacă persoana impozabilă acționează în nume propriu, respectiv emite facturi sau alte documente către clienți și primește facturi sau alte documente pe numele său de la persoana în numele căreia încasează sumele, se aplică structura de comisionar prevăzută la pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, la pct. 7 alin. (2), chiar dacă nu există un contract de comision între părți.*

Potrivit prevederilor legale se reține faptul că în baza de impozitare nu se cuprind sumele reprezentând cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți încasate în contul unei instituții publice, dacă pentru acestea instituția publică nu este persoană impozabilă.

**”Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

*(1<sup>^</sup>1) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor [art. 134<sup>^</sup>2](#) alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.[...]*

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

**a) operațiuni taxabile;”.**

”Art. 146. - (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. 155”.**

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin (2)-(6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la [art. 155<sup>1</sup>](#) alin. (1).”

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite doua condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul operațiunii taxabile respective.**

Având în vedere că, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **”este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii “** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi**

**obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

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

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, **simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

De asemenea, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

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

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

**3.1.1 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de x către x SRL, servicii refacturate contestatarului**, se rețin următoarele:

În urma solicitărilor de înscrisuri de către echipa de inspecție fiscală prin adresa nr. x cu privire la contractele încheiate cu furnizorii / rapoartele de lucru / devizele de lucrări care au stat la baza refacturării costurilor către .X.SRL, societatea x SRL a prezentat următoarele documente, regăsite la dosarul cauzei:

- contractul de consultanță și proiectare x încheiat cu x SRL având ca obiect „furnizarea de servicii de proiectare și consultanță pentru elaborarea documentație raport de audit urban pe terenul în suprafață de 2.700 mp situat în Str. x, sector 1”, valoarea acestuia fiind de x eur fără TVA;
- factura emisă sub seria x în valoare totală de x lei din care TVA în valoare de x lei, din care 40% din valoarea facturii către x;
- fișa contului 231 „Investiție în curs de execuție” unde la data de 02.03.2011 este înregistrată pe debit suma de x lei reprezentând achiziția de la x, iar la data de 30.10.2015 este înregistrată pe credit descărcarea de gestiune a acestui furnizor cu suma de x lei.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația societății cu privire la faptul că în lipsa acestor servicii nu ar fi fost posibilă obținerea avizului de construire aferent terenului aportat la capitalul social, atâta timp cât aceasta nu face dovada prestării efective a acestor servicii de către SC x SRL cu rapoarte de lucru/ devize de lucrări sau orice alte documente care să justifice efectiv prestarea serviciilor.

Astfel, contractul prevede la capitolul Obiectul contractului că documentația de proiectare va cuprinde: documentația Raport de Audit Urban + prezentare 3D + Obținere Aviz Ministerul Culturii și Cultelor iar emiterea facturii de către Proiectant se va realiza în baza acceptanței scrise emise de Beneficiar cu privire la documentația de proiectare. Societatea nu a pus la dispoziția organelor de control anexa la factura emisa de x SRL și nici Raportul de audit urban sau Avizul Ministerului Culturii și Cultelor menționate la obiectul contractului nr. x.

Conform art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală:

*„Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarei.**

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.



Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al acesteia, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Față de prevederile legale în vigoare, de susținerile contestatarei și de documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că, în mod corect, organul fiscal nu a acceptat la deducere suma de x lei reprezentând TVA aferent serviciilor prestate de x către x SRL și refacturate contestatarei.

### **3.1.2 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de 18.120 lei reprezentând TVA aferentă unor costuri efectuate de Weybridge Property CO SRL în perioada 2008-2009 și refacturate contestatarei**, se rețin următoarele:

În urma solicitărilor de înregistrări de către echipa de inspecție fiscală prin adresele nr.x și nr.x cu privire la contractele încheiate cu furnizorii / rapoartele de lucru / devizele de lucrări care au stat la baza refacturării costurilor către .X.SRL, societatea x SRL a prezentat următoarele documente:

- factura emisă de către x SRL sub seria x nr.x în valoare totală de x lei din care TVA în valoare de x lei reprezentând contravaloare avans conform contract x și contractul de prestări servicii nr. x încheiat între x SRL și x SRL având ca obiect: întocmire documentație pentru obținerea certificatului de urbanism, obținere soluție tehnică și obținere Autorizație de Construire, elaborare PT+DE+CS, deviere canal pentru eliberare amplasament x;
- facturile emise de x SA sub nr.x în valoare de x lei și TVA în valoare de x lei reprezentând obiectul contractului nr. x reamplasare priză de ventilație, stația de metrou x avans 30% , factura nr. x în valoare totală de x lei din care TVA în valoare de x lei cu explicația x faza PT+DE amplasare priza ventilație stația x în valoare de x lei cu TVA de x lei și la poziția 2 justificare avans factura nr.x storno x lei si TVA de x lei.
- fișa contului 231 „Investiție în curs de execuție” unde la data de 30.10.2015 este înregistrată pe debit suma de x lei reprezentând achiziția de la x SRL și tot la data de 30.10.2015 este înregistrată pe credit descărcarea de gestiune a acestui furnizor cu suma de x lei, cu mențiunea „înreg. sume din 4093 în 231”.

Din analiza Acordului asociaților încheiat în data de 29.11.2010 între x SRL, x SRL și x SRL privind înființarea societății .X.SRL și dezvoltarea/exploatarea în comun a proiectului imobiliar denumit „x” se reține faptul că acesta nu face nicio referire la costurile legate acest proiect și suportate de către părți anterior încheierii acestui acord. Ulterior, a fost încheiată Convenția din data de 9/2015 prin care părțile, x SRL, x și x, au hotărât recuperarea tuturor costurilor efectuate sau angajate de către x CO pentru dezvoltarea proiectului anterior transferării dreptului de proprietate asupra terenului către .X.

Prin adresa nr.x organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare cu privire la faptul că aceste costuri au fost refacturate către .X.la data de 30.10.2015 și nu la data transferului de proprietate/a cesionării serviciilor suportate pentru proiectul x și documentele care au stat la baza acestei hotărâri, societatea motivând că transferul costurilor la data înființării societății nu s-a putut efectua din cauza faptului că cei trei asociați nu s-au pus de acord asupra acestui aspect, lucru nesuținut cu documente care să justifice acest lucru. Scopul înființării societății .X.a fost tocmai realizarea acestui proiect imobiliar, astfel că, la data înființării acesteia trebuiau transferate toate costurile aferente proiectului suportate de cei trei asociați.

În plus, în ceea ce privește serviciile prestate de x SRL și x, societatea nu prezintă în susținerea cauzei documente suplimentare care să justifice faptul că aceste servicii au fost prestate și sunt aferente proiectului x. Spre exemplu, contractul încheiat cu x nr. x are ca obiect întocmire documentație pentru obținerea certificatului de urbanism, obținere soluție tehnică și obținere Autorizație de Construire, elaborare PT+DE+CS cu termen de execuție 120-180 zile, iar societatea nu face dovada prestării acestor servicii și a finalității acestora, la dosar fiind anexat Certificatul de urbanism nr.x care, după cum se poate observa este emis la o dată mult ulterioară finalizării termenului de execuție prevăzut în contractul cu x.

Având în vedere faptul că aceste cheltuieli au fost înregistrate de către x SRL în anii 2008-2009, perioadă anterioară încheierii Acordului asociaților din 29.11.2010, că asociații au hotărât refacturarea costurilor prin Convenția din data de 09.2015 și, mai mult, ținând cont că societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă faptul că serviciile refacturate au fost prestate efectiv și sunt aferente proiectului din x organele fiscale au procedat în mod corect la respingerea dreptului de deducere a TVA în sumă de x lei.

### **3.1.3 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de către SC x SRL

În urma solicitărilor de înscrisuri de către echipa de inspecție fiscală prin adresele nr. x și nr. x cu privire la contractele încheiate cu furnizorii / rapoartele de lucru / devizele de lucrări care au stat la baza refacturării costurilor către .X.SRL, societatea x SRL a prezentat următoarele documente:

- contract de prestări servicii nr.x încheiat cu SC x SRL ce are ca obiect obținerea pentru x SRL și x SRL a tuturor avizelor și referatelor în vederea obținerii Autorizației de construire pentru imobil 4S+P+4E/9E/12E conform Certificat de Urbanism nr.x din 22.11.2010 al imobilului situat în Str. x nr. x sector 1, București, anexa 1 la contract, anexa 2 la contract;
- proces verbal de predare primire nr.x prin care s-au predat documentele pentru obiectivul „obținere avize și Autorizație de Construire – Str. x, sector 1, București”;
- autorizație de construire nr.x din 04.04.2011 prin care se autorizează imobilul având regimul de înălțime 5S+P+4E/9E/12E situat în Str. x, nr.x, sector 1, București;

- certificat de urbanism nr. x din 22.11.2010 pentru imobilul situat în Str. x, sector 1, București;
- certificat de urbanism nr. x din 18.01.2011 pentru deviere rețele electrice în vederea eliberării amplasamentului imobilului situat pe Str. x;
- facturile emise de SC x nr. x în valoare de x lei din care TVA în valoare de x lei reprezentând prestări servicii cf. contract nr. x; factura nr.x în valoare de x lei din care TVA în valoare de x lei reprezentând prestări servicii cf. Contract nr. x și factura nr.x în valoare de x lei din care TVA în valoare de x lei reprezentând prestări servicii cf. Contract nr. x;
- fișa contului 231 „Investiție în curs de execuție” unde la data de 22.11.2010 este înregistrată pe debit suma de x lei, la data de 14.03.2011 este înregistrată pe debit suma de x lei, iar la data de 04.04.2011 suma de x lei reprezentând achizițiile de la x SRL și la data de 30.10.2015 este înregistrată pe credit descărcarea de gestiune a acestui funizor cu suma de x lei.

În contractul de prestări servicii nr. x încheiat cu x SRL se precizează la capitolul „condiții de plată” că prima tranșă de 10% va fi achitată la predarea Certificatului de Urbanism, în condițiile în care data emiterii acestuia este 22.11.2010, ceea ce înseamnă că demersurile erau deja efectuate și nu putea fi obținut în aceeași zi în care a fost încheiat contractul. Mai mult, contractul cu x SRL este încheiat în data de 22.11.2010, înainte de data încheierii acordului asociaților din 29.11.2010.

În plus, societatea nu a pus la dispoziția organelor de control avizele obținute de aceasta așa cum sunt ele detaliate în Anexa 1 la contractul de prestări servicii nr. x. Din analiza acestei Anexe se reține că printre avizele care trebuiau obținute de Prestator pentru Beneficiar se numără și Avizul Ministerului x, aviz pe care îl regăsim și în obiectul contractului nr. x încheiat de x CO SRL cu x.

Drept urmare, ținând cont de constatările organelor de inspecție fiscală și de faptul că din documentele depuse de contestatar nu rezultă faptul că serviciile prestate trebuiau recuperate de la .X., se reține că organele fiscale au procedat în mod corect la respingerea dreptului de deducere a TVA pentru suma de x lei.

#### **3.1.4 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de către SC x SA

Cu privire la suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de către x SA și refacturate societății .X. în proporție de 60%, societatea susține că a prezentat documente și explicații suplimentare care atestă realitatea prestărilor și faptul că achizițiile au fost efectuate în scopul desfășurării activităților taxabile, echipa de control ignorând aceste documente și neacceptând dreptul de deducere.

Din documentele existente la dosar, respectiv:

- factura nr.x emisă de x SA către x CO în sumă de x lei din care TVA în sumă de x lei cu specificația „prestație conform ofertă 11/2010”;
- formular dispoziție lucru (comanda) nr. x în care sunt detaliate serviciile solicitate

Și din mențiunile organelor de inspecție fiscală rezultă faptul că această sumă nu este înregistrată în contul 231, suma fiind înregistrată direct pe cheltuiala societății în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate". Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut face dovada că acest serviciu a fost prestat iar din documentele înaintate echipei de inspecție fiscală și din explicațiile date de administratorul societății nu reiese faptul că serviciile efectuate de către x SA au fost făcute pentru proiectul din xși că aceste costuri ar fi trebuit refacturate către .X..

Drept urmare, organele de control nu au acceptat la deducere suma de x lei întrucât contribuabilul nu a putut face dovada că respectivele servicii sunt în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

### **3.1.5 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei** reprezentând TVA aferentă refacturării de diverse taxe plătite de către acționarul x

Suma de x lei reprezintă în fapt refacturări de taxe plătite de către acționarul x CO anterior transferului proiectului către societatea în cauză, respectiv: taxa autorizație construcție 1%, taxa x, taxa Inspectoratul de stat în construcții și taxă intabulare.

Societatea susține că la momentul plății taxelor societatea x CO a acționat în nume propriu și nu în numele său (societatea .X.nu era înființată la data respectivă) nefiind aplicabilă structura de comisionar avută în vedere de organele de inspecție fiscală. Motivația contestatarului nu poate fi reținută în soluținarea favorabilă a cauzei întrucât, chiar dacă la momentul plății respectivelor taxe societatea x a acționat în nume propriu, la momentul refacturării acestora către .X.SRL, x a aplicat structura de comisionar, fiind aplicabile prevederile pct.19 alin.(5) și (6) din Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal.

Prin urmare, având în vedere că taxele de autorizare achitate fără TVA de către x CO în contul unor instituții publice care nu sunt persoane impozabile în sensul art 127 din Codul fiscal, la refacturarea acestora vor fi aplicate prevederile art. 137 alin.(3), lit. e) din Codul fiscal coroborate cu cele prevăzute la pct.19 alin.(5), lit.a) din normele metodologice, drept pentru care, organele fiscale au procedat în mod corect la respingerea dreptului de deducere a sumei de x lei.

### **3.1.6 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de către x, x și refacturate societății.

SC .X.SRL susține faptul că aceasta a prezentat documente privind natura și substanța acestor prestări, ele fiind legate de activitățile taxabile ale societății, organele fiscale ignorându-le și de aceasta dată.

În referatul cauzei se menționează că în urma solicitării de înscrieri către x reprezentantul legal nu a prezentat documente din care să reiasă că beneficiarul serviciilor ar fi fost .X.. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste costuri au fost înregistrate în contabilitatea societății Weybridge pe conturile de cheltuieli, ceea ce înseamnă că ele erau cheltuieli directe ale societății și nu trebuiau refacturate către .X.

Din documentele depuse la dosarul cauzei nu rezultă faptul că aceste costuri sunt aferente societății .X.și că sunt în folosul operațiunilor taxabile, având în vedere și faptul că pentru înființarea unei societăți nu este necesara autentificarea actului constitutiv.

Astfel, se reține că, în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere suma de x lei reprezentând TVA aferentă facturilor emise de x, x către x CO și refacturate societății.

**3.1.7 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de către x și refacturate societății – aceasta susține faptul că a pus la dispoziția organelor de control documentele care atestă faptul că serviciile prestate au legătură cu proiectul dezvoltat de societate.

La dosarul cauzei se află contractul nr. x încheiat între x SRL și x SRL care are ca obiect „ efectuarea lucrării Foraje de prospectare geotehnică în amplasamentul Calea x” și un proces verbal de predare – primire documentație tehnică din data de 17.12.2010.

Ehipa de inspecție fiscală a solicitat informații și înscrieri referitoare la serviciul prestat de x, nici contribuabilul și nici x CO nu au prezentat în susținere alte dovezi și nici la dosarul contestației nu au fost depuse alte înscrieri.

Conform art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală:  
*„Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale  
(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarei.**

Față de prevederile legale în vigoare, de susținerile contestatarei și de documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că, în mod corect, organul fiscal nu a acceptat la deducere suma de x lei reprezentând TVA aferent serviciilor prestate de x SRL către x CO SRL și refacturate contestatarei.

**3.2 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestatarul nu precizează motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.***

***În fapt***, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății un **TVA suplimentar în sumă de x lei** ce provine din:

- suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă refacturării costurilor de către x CO ca urmare a achizițiilor de la x SRL;
- suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă refacturării costurilor de către x CO ca urmare a achizițiilor de la x SA;
- suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă refacturării costurilor de către x CO ca urmare a achizițiilor de la x SA;
- suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă refacturării costurilor de către x SRL.

***În drept***, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

***„Art. 269 Forma și conținutul contestației***

***(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:***

- a) datele de identificare a contestatorului;***
- b) obiectul contestației;***
- c) motivele de fapt și de drept;***
- d) dovezile pe care se întemeiază;[...].***

De asemenea, la art.279 alin.1 din același act normativ este prevăzut:

***„Art. 279 Soluții asupra contestației***

***(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”***

Aceste prevederi se coroborează cu cele al pct. 11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

***„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:***

***[...] b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației.”***

precum și cu cele ale pct. 2.5 din același act normativ potrivit căruia:

*„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că, în contestație, contribuabilul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că societatea .X.SRL, prin contestația formulată nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, nedepunând niciun document în susținerea celor afirmate.

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**“Art. 276 Soluționarea contestației**

*(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**“Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține totodata, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Pe cale de consecință, **cu privire la suma de x lei** reprezentând TVA neacceptată la deducere, având în vedere că societatea .X.SRL nu aduce motivații pe fondul cauzei bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, **se va respinge contestația, pentru acest capăt de cerere ca nemotivată** în baza art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 134<sup>1</sup> alin.(7), art. 137 alin.3, lit.e), art. 145 alin.(2), lit.a), art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 19 alin.(5) și (6) din Normele Metodologice de aplicare a codului fiscal, art.73 alin.(1), art. 269, art. 276, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct.11.1 lit.b) pct.2.5 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

#### **DECIDE:**

**1. Respingerea în parte ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C. .X.S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S1 x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1a Finanțelor Publice pentru taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în suma de **x lei**;

**2. Respingerea în parte ca nemotivată** a contestației formulate de **S.C. .X.S.R.L.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S1 x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S1 x, de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice pentru taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în suma de **x lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.