

**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
A MUNICIPIULUI BUCURESTI
SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII**

DECIZIA nr. 168 din 31.05.2010 privind solutionarea
contestatiei formulata de **SC PHM SRL**,
cu sediul in str., sector x, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.2010

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr.2010, inregistrata sub nr.2010 de catre Administratia Finantelor Publice sector y cu privire la contestatia SC PHM SRL inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2010.

Obiectul contestatiei il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. aaa/zz.zz.2010, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. bbbb/zz.zz.2010 si comunicata sub semnatura in data de zz.zz.2010.

SC PHM SRL contesta suma de **T lei** reprezentand:

- M lei TVA stabilita suplimentar ce a condus la TVA ramasa de plata in urma inspectiei fiscale in suma de P_M lei TVA;
- A lei majorari de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu dispozitiile art. II alin. (1) din O.U.G. nr. 39/2010, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC PHM SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector y au efectuat inspectia fiscala partiala la SC PHM SRL, pentru perioada 01.02.2007-31.12.2008, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr./23.01.2009.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. bbbb/zz.zz.2010, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. aaa/zz.zz.2010, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de S lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de C lei, la stabilirea TVA de plata in suma de P lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de A lei.

II. Prin contestatia formulata SC PHM SRL solicita anularea in parte a deciziei de impunere contestate pentru TVA stabilita de plata in suma de P_M lei si a accesoriilor aferente, fara sa le individualizeze, aratand urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au respins de la deducere si de la rambursare taxa aferenta serviciilor de management si de consultanta, justificand acest lucru prin lipsa situatiilor de lucrari/rapoartelor de lucru care nu erau disponibile la momentul inspectiei, respectiv:

- TVA in suma de M1 lei pentru servicii de management proiect facturate de SC HP SRL;
- TVA in suma de M2 lei pentru servicii de consultanta facturate de SC DC SRL;
- TVA in suma de M3 lei pentru servicii de consultanta facturate de SC PE SRL.

Contestatoarea invoca prevederile art. 134² alin. 2 lit. a) din Codul fiscal, conform carora exigibilitatea a luat nastere la data emiterii facturii, chiar si in cazul in care furnizorii nu au emis situatii de lucrari, putandu-se prezuma ca faptul generator va interveni in viitor. Toate cheltuielile angajate sunt aferente desfasurarii activitatii economice, necesare constructiei unitatilor de depozitare si inchirierii lor in regim de taxare, astfel ca taxa aferenta este deductibila in temeiul art. 145 alin. 2 lit. a) si art. 146 alin. 1 din Codul fiscal, coroborat cu pct. 46 alin. (1) din Normele aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

SC PHM SRL sustine ca este suficienta detinerea unei facturi in original conform art. 168 si art. 178 din Directiva 2006/112/CE, iar organele fiscale nu au dreptul sa conditioneze exercitarea dreptului de existenta altor documente in afara facturii, iar legislatia interna nu impune, in temeiul art. 273 din Directiva, obligatia detinerii in mod specific de situatii de lucrari sau rapoarte de activitate pentru a putea exercita dreptul de deducere.

Societatea considera ca eronata masura organelor de inspectie fiscala, atata timp cat din controalele incrucisate si din cercetarile specifice autoritatile fiscale nu au comunicat acesteia ca serviciile nu au fost prestate in beneficiul sau, iar din documentatia prezentata rezulta ca cei trei furnizori au prestat serviciile in conformitate cu prevederile contractuale pentru fiecare tip de serviciu in parte.

In sustinerea contestatiei, SC PHM SRL invoca si hotararile Curtii Europene de Justitie date in cazul C-25/03 (HE) si in cazurile conexe C-123/87 si 330/87 (Jeunehomme si EGI) si prezinta, in copie, facturile emise de cei trei furnizori, contractele incheiate, rapoartele de progres intocmite de societatea B, certificat de preluare, procesele-verbale de receptie la terminarea lucrarilor, notificari privind optiunea de taxarea operatiunilor de inchiriere pentru unitatile 2 si 3, contract de inchiriere, documente din cartea tehnica a cladiri pentru unitatea 3, raportul de activitate pentru MLP si notele de sedinta pentru PE.

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

SC PHM SRL este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr. J40/...../2005, detine codul unic de inregistrare nr. si este inregistrata ca platitoare (in scopuri) de TVA incepand cu data de2005.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. aaa/zz.zz.2010, organele fiscale au stabilit o diferenta suplimentara de TVA de S lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de C lei, la stabilirea TVA de plata in suma de P lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de A lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. bbbb/zz.zz.2010 rezulta ca SC PHM SRL are ca obiect principal de activitate "inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare proprii sau inchiriate" (cod CAEN 6820).

Organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara in suma de S lei, din care:

- M lei TVA pentru servicii de management si consultanta pentru care societatea nu a prezentat rapoarte de lucru sau situatii de lucrari, care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor facturate de SC HP SRL, SC DC SRL si SC PE SRL;

- L lei TVA pentru lucrari de constructii-montaj, fara aplicarea masurilor de simplificare.

Din totalul diferentei stabilite la control, SC PHM SRL contesta neadmiterea la deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor in suma de M lei, cu consecinta contestarii sumei de A lei si a majorarilor de intarziere aferente, societatea necontestand diferente de TVA in suma de L lei.

3.1. Referitor la TVA in suma de M lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de deductibilitatea TVA aferenta unor servicii de management de proiect, consultanta, asistenta si marketing, in conditiile in care nu face dovada ca serviciile au fost prestate efectiv in folosul propriilor operatiuni taxabile.

In fapt, potrivit deciziei de impunere nr. aaa/zz.zz.2010 si raportului de inspectie fiscala nr. bbbb/zz.zz.2010, taxa pe valoarea adaugata in suma de M lei este aferenta serviciilor de management proiect si de consultanta facturate de:

1. SC HP SRL pentru TVA in suma de M1 lei din factura nr./31.12.2008 pentru "onorariu pentru managementul dezvoltarii Unitatea 3" in baza contractului de management al dezvoltarii incheiat in luna noiembrie 2007, in conditiile in care societatea SC PHM SRL nu a prezentat situatii de lucrari detaliate din care sa rezulte informatii legate de identitatea persoanei desemnata sa presteze serviciul, data, durata, locul si descrierea operatiunii, care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor;

2. SC DC SRL pentru TVA in suma de M2 lei din factura nr./03.06.2008 pentru "contravaloare servicii consultanta" in baza contractului de servicii de investitii nr./01.01.2008 avand ca obiect servicii de asistenta, consiliere si recomandari cu privire la gasirea unui nou investitor in vederea dezvoltarii proprietatilor amplasate in MLP si pentru care societatea contestatoare a prezentat un raport de progres datat 02.03.2007, desi contractul a fost incheiat in data de 01.01.2008, iar raportul este, in fapt, o scrisoare de intentie prin care prestatorul propune cumpararea societatii contestatoare de catre clientul HI LLC, tranzactie care nu s-a finalizat, fara prezentarea unor situatii de lucrari/rapoarte de lucru detaliate, care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor;

3. SC PE SRL pentru TVA in suma de M3 lei din factura nr./28.09.2007 pentru servicii de consultanta aferente Unitatii 2 in baza contractului din 03.07.2006, fara ca societatea contestatoare sa prezinte situatii de lucrari/rapoarte de lucru detaliate, care sa ateste prestarea efectiva a serviciilor.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor servicii in temeiul art. 134¹ alin. (1) si alin. (4), art. 134² alin. (1), art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In sustinerea contestatiei, SC PHM SRL invoca, in sesenta, faptul ca a realizat operatiuni taxabile si ca serviciile in cauza sunt aferente acestora, iar pentru exercitarea dreptului de deducere este suficienta detinerea unei facturi originale, in conditiile in care legislatia fiscala nu impune obligatia detinerii in mod specific de situatii de lucrari sau rapoarte de activitate.

In drept, potrivit art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007:

"Art. 134. - Faptul generator si exigibilitatea - definitii

(1) Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei".

"Art. 134¹. Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

(4) Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar".

"Art. 134². Exigibilitatea pentru livrari de bunuri si prestari de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. [...]"

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, **sa detina o factura** care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) **Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:**

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

1. In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile**

fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice.

A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

2. Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

3. Astfel, in hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati *care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile*, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, si *pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile*. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

4. In al patrulea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeasi hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca *este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe*

valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deductiei si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deductie, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deductii au fost efectuate pe declaratii false.

5. In sfarsit, principiul *prevalentei substantei* asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul *luptei impotriva* fraudei, a evaziunii fiscale si a *eventualelor abuzuri*. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), **a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deductia sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deductie. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.

In speta, organele fiscale nu au pus la indoiala realizarea de operatiuni taxabile de catre SC PHM SRL, ci faptul ca serviciile facturate in legatura cu aceste operatiuni au fost intr-adevar prestate de catre emitentii facturilor, in conditiile in care societatea nu a pus la dispozitia organelor de inspectie documentatia completa din care sa reiasa prestarea efectiva a serviciilor respective.

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei se desprind urmatoarele:

A. Referitor la serviciile SC HP SRL:

- intre societatea contestatoare si societatea prestatoare a fost incheiat un contract de management al dezvoltarii, datat noiembrie 2007, prin care prestatoarea s-a obligat sa furnizeze, in schimbul unui onorariu, serviciile de management de dezvoltare, care vor consta in toate serviciile necesare si uzuale pentru finalizarea unitatii in curs de construire, proiectarea si construirea altor unitati si punerea lor in functiune, inclusiv dar fara limitare, serviciile enumerate in mod expres in anexa "D" (pg. 7 din contract);

- documentele managerului de dezvoltare insemna calculele, programele de calculator si alte software-uri, desene, manuale, modele si alte documente de natura tehnica folosite si/sau furnizate de catre manager (pg. 7 din contract);

- serviciile de management, asa cum sunt descrise in anexa "D" la contract, constau in:

1. discutarea si convenirea cu beneficiarul asupra cerintelor pentru fiecare dintre unitati, in conformitate cu planul general, dezvoltarea planurilor, specificatiilor, schitelor si oricaror alte documente necesare;

2. obtinerea, in numele si pe seama societatii contestatoare, a tuturor permiselor si aprobarilor legale necesare realizarii constructiei;

3. pregatirea, supervizarea, coordonarea si eliberarea documentatiei necesare alegerii antreprenorului si a subantreprenorilor, furnizarea catre contestatoare a informatiilor legate de

acestia si obtinerea acordului scris in legatura al contestatoarei cu privire la identitatea constructorilor;

4. obtinerea de la antreprenori si/sau consultant a detaliilor privind asigurarea acestora, supunerea lor spre aprobare brokerilor de asigurare ai contestatoarei, consultarea partilor interesate in realizarea constructiei, garantarea indeplinirii prevederilor de asigurare contractuala;

5. semnarea de contracte in numele si pe seama contestatoarei cu fiecare antreprenor de utilitati si asigurarea capacitatilor adecvate pentru fiecare unitate;

6. asigurarea coordonarii proiectului si a legaturii cu antreprenorii, monitorizarea executiei consultantilor si descarcarea lor de obligatiile si datoriile care le revin;

7. informarea antreprenorilor cu privire la cerinte specifice legate de sursa, natura si calitatea produselor, materialelor si echipamentelor necesare constructiei unitatilor;

8. notificarea contestatoarei asupra evenimentelor sau factorilor care influenteaza predarea unitatilor, monitorizarea executiei, monitorizarea si asistarea la punerea in functiune si la activitatile de testare;

9. solicitarea predarii la timp a schitelor, manualelor, datelor tehnice, declaratiilor si garantiilor aferente unitatile construite;

10. intabularea in cartea funciara si declararea la unitatile fiscale, in numele si pe seama proprietatii contestatoare, a fiecărei unitati construite;

- la art. 4.1 din contract referitor la serviciile de management de dezvoltare, managerul are obligatii de diligenta in vederea realizarii acestora, obtinerea procesului-verbal de receptie pentru fiecare unitate, numirea si supervizarea antreprenorilor, emiterea de directive catre antreprenori, depunerea eforturilor necesare determinarii firmei Bates de a intocmi rapoarte de progres si transmiterea lor lunara catre societatea contestatoare, in scop informativ;

- pe langa serviciile de management de dezvoltare, contractul prevede si prestarea de servicii de marketing si inchiriere (pg. 10 din contract);

- factura nr./31.12.2008 a fost emisa pentru "onorariu pentru managementul dezvoltarii Unitatea 3" in valoare de W lei, fara TVA.

Rezulta ca respectivele servicii de management de dezvoltare au caracter complex, iar dovedirea acestora trebuie sa aiba la baza documente adecvate pentru fiecare componenta a prestarii, respectiv:

- minuta discutiilor dintre parti cu privire la stabilirea cerintelor, specificatiilor si schitelor pentru fiecare unitate construita;

- imputernicirile date de contestatoare in vederea obtinerii permiselor si aprobarilor necesare realizarii, intabularii si inregistrarii unitatilor construite si cererile/avizele/permisele/aprobarile obtinute, din care sa reiasa implicarea managerului in acest sens;

- documentatia pregatita de manager care a stat la baza alegerii antreprenorului si/sau subantreprenorilor si acordul scris dat de contestatoare cu privire la alegerea acestora;

- imputernicirile date de contestatoare pentru semnarea de catre manager, in numele si pe seama sa, a contractelor cu furnizorii de utilizati si contractele incheiate in acest sens;

- informarile, notificarile, directivele si corespondenta managerului cu antreprenorii si subantreprenorii si descarcarea date acestora in legatura cu obligatiile si datoriile ce le revin;

- notificarile catre contestatoare cu privire la monitorizarea executiei constructiilor;

- schitele, manualele, datele tehnice, declaratiile si garantiile legate de constructii, predate contestatoarei de catre managerul de dezvoltare;

- corespondenta managerului cu firma Bates, rapoartele de progres intocmite de aceasta firma si dovada transmiterii lor lunare catre contestatoare;

- documente emise de terte parti, din care sa rezulte in mod efectiv faptul ca managerul a prestat serviciile in cauza.

Toate acestea pot fi cuprinse in mod centralizat in rapoarte de lucru si/sau situatii de lucrari, intocmite de manager si transmise contestatoarei, din care sa rezulte, faza cu faza, serviciile efectiv prestate.

Or, procesul-verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr./07.07.2008 pentru Unitatea 3, semnat si de reprezentantul SC HP SRL si prezentat in sustinerea cauzei **este insuficient pentru a dovedi prestarea serviciilor de management de dezvoltare, astfel cum au fost descrise in contract si in anexa nr. "D", nefiind coroborat cu documentele mentionate anterior.** Centralizatorul pieselor cuprinse in cartea tehnica a constructiei pentru Unitatea 3 **nu dovedeste faptul ca avizele, certificatele, acordurile si proiectele pe care le contine au fost obtinute si/sau realizate cu implicarea managerului de dezvoltare.** In mod similar, listele aspectelor semnalate in urma monitorizarii intocmite de firma Bates si prezentate in sustinerea cauzei **nu dovedesc in niciun fel implicarea managerului in intocmirea si transmiterea rapoartelor de progres,** sunt nesemnate de client si de prestator si nu sunt insotite de dovada predarii lor catre societatea contestatoare.

In concluzie, SC PHM SRL nu a facut dovada ca SC HP SRL a prestat intr-adevar serviciile de management de dezvoltare, asa cum au fost ele descrise in contractul incheiat intre parti.

B. Referitor la serviciile SC DC SRL:

- prin contractul de servicii de investitie/2008 semnat la data de 1 ianuarie 2008 contestatoarea a desemnat prestatoarea pentru a oferi asistenta, consiliere si recomandari cu privire la gasirea unui nou investitor, in special in vederea dezvoltarii proprietatilor amplasate in MLP, km ..., judetul G....., prin evaluarea atractivitatii proprietatii, identificarea potentialilor investitori, facilitarea intrunirilor si oferirea de consultanta imobiliara, fara a oferi servicii juridice;

- in sustinerea cauzei contestatoarea a prezentat un raport transmis de SC DC SRL in data de 2 mai 2008, prin care sunt mentionate urmatoarele activitati: cercetarea situatiei actuale a pietei de investitii industriale in Romania, contactarea potentialilor investitori pentru dezvoltarea ulterioara a parcului, medierea negocierilor cu investitorii selectati si sustinerea clientului in tranzitia lina catre un nou investitor, cu mentionarea faptului ca tranzactia incheiata cu succes acopera promovarea catre potentialii investitori a sapte cladiri (unitatile 1-7);

- factura nr./03.06.2008 a fost emisa pentru "contravaloare servicii consultanta contract nr./2008" in valoare de 0 lei, fara TVA.

Se retine ca raportul din data de 2 mai 2008 prezentat in sustinerea cauzei **este doar o instiintare in vederea facturarii**, in care sunt mentionate activitatile intreprinse, **fara sa fie insotit de nicio dovada din care sa rezulte ca activitatile respective s-au si realizat faptic si efectiv**, respectiv **studiul de piata si cercetare** prin care s-a analizat situatia pietei de investitii industriale si oportunitatile oferite de proprietatile amplasate in MLP, **informarile, notificarile si corespondenta** din care sa rezulte contactarea potentialilor investitori si medierea realizata si **rapoartele/studiile de consultanta** cu privire la estimarea perspectivelor de dezvoltare in contextul pietei imobiliare din Romania si recomandarile facute contestatoarei in acest sens.

Totodata, se retine ca prin nota explicativa din data de 16.03.2010 reprezentantul societatii contestatoare justifica prestarea serviciilor de catre SC DC SRL printr-un raport emis la data de 02.03.2007 cu privire la fazele prestarii de servicii, respectiv gasire de clienti pentru inchirierea depozitelor, desi factura se refera la un contract incheiat ulterior (la data de 1 ianuarie 2008) si care are ca obiect identificarea potentialilor investitori, nu a potentialilor clienti.

In concluzie, SC PHM SRL nu a facut dovada ca serviciile de consultanta in investitii contractate cu SC DC SRL si achitate acesteia au fost efectiv prestate.

C. Referitor la serviciile SC PE SRL:

- prin contractul de servicii incheiat la data de 03.07.2006 prestatorul s-a angajat sa furnizeze contestatoarei servicii de monitorizare, racordare la utilitati si finalizarea infrastructurii, asistenta si marketing, constand in principal in:

1. supervizarea si asigurarea finalizarii corespunzatoare a proiectului MLP;
2. identificarea prestatorilor de servicii adecvati in domeniu - arhitecti, proiectanti, ingineri -, asistenta la incheierea contractelor cu acestia si supervizarea furnizarii adecvate a serviciilor contractate;
3. asistenta la obtinerea tuturor autorizatiilor/aprobarilor/permiselor pentru conectarea la utilitatile si infrastructura necesare si la incheierea contractelor cu furnizorii;
4. asistenta la obtinerea tuturor autorizatiilor/aprobarilor/permiselor pentru exercitarea activitatii de catre ocupantii spatiilor;
5. studii privind cererea de piata pentru a stabili tendintele de dezvoltare imobiliara;
6. consultarea beneficiarului pentru stabilirea planului de marketing si revizuirea acestuia;
7. intocmirea, coordonarea si implementarea prezentarii adecvate a proiectului MLP;
8. identificarea ocupantilor (clientilor) si asistenta pe perioada negocierii si la incheierea contractelor de inchiriere sau de vanzare-cumparare cu ocupantii;
 - in contract s-a prevazut ca beneficiarul (societatea contestatoare) va comanda, ori de cate ori este necesar, furnizarea serviciilor in baza unei cereri transmise prestatorului (art. 2.3 din contract);
 - in schimbul serviciilor, beneficiarul plateste in schimbul serviciilor un onorariu, sub rezerva indeplinirii cumulative a trei conditii: un proces-verbal de predare-primire al beneficiarului, un proces-verbal de predare-primire al ocupantului si un contract de inchiriere/vanzare-cumparare intre beneficiar si ocupant (art. 4.2 din contract);
 - factura nr./28.09.2007 a fost emisa pentru "servicii conform contract din 03.07.2006 pentru unitatea II" in valoare de J lei, fara TVA.

Se retine ca notele de sedinta prezentate in sustinerea cauzei, incepand cu data de 30.05.2006 si pana la data de 06.12.2006 **sunt insuficiente, in conditiile in care nu sunt coroborate cu alte documente care sa ateste ca aceste sedinte au avut loc in realitate si ca salariatii/consultantii prestatorului au fost implicati efectiv in activitatile** mentionate in notele respective. Procesul-verbal de receptie finala nr. 02 din 13.10.2008 si avizele, certificatele, acordurile si memoriile tehnice existente in dosar nu dovedesc ca prestatoarea a si furnizat serviciile contractate.

Mai mult, **nu s-au prezentat cererile beneficiarului catre prestator**, pentru a se identifica serviciile efectiv solicitate, asa cum se prevede la art. 2.3 din contract si **nici documentele mentionate a fi prezentate in mod cumulativ si care conditioneaza plata onorariului**, asa cum prevede art. 4.2 din contract.

In concluzie, societatea contestatoare nu a facut dovada ca SC PE SRL a prestat intr-adevar serviciile de asistenta si marketing, asa cum au fost ele descrise in contractul incheiat intre parti.

Din cele prezentate rezulta ca SC PHM SRL nu a facut dovada ca serviciile contractate si facturate au fost efectiv prestate, in conditiile in care sustinerile acesteia se bazeaza pe indeplinirea conditiilor formale in materia deductibilitatii TVA.

*Se retine ca, in lumina dispozitiilor legale anterior citate si jurisprudentei comunitare in materie, nu poate fi retinuta sustinerea contestatoarei privind **suficienta detinerii unei facturi originale pentru exercitarea dreptului de deducere, intrucat autoritatile fiscale au dreptul sa solicite oricarei persoane impozabile dovezi care implica, fara caracter limitativ, si prezentarea de situatii de lucrari ori rapoarte de lucru etc., astfel incat prestarea efectiva a serviciilor de catre emitentii facturilor sa poate fi demonstrata in mod indubitabil.***

A accepta sustinerea contestatoarei ar insemna ca, de vreme ce detine facturi originale, poate sa-si deduca taxa indiferent de continutul si realitatea tranzactiilor consemnate in facturi, cu ignorarea evidenta a principiilor prevalentei substantei asupra formei si luptei impotriva abuzurilor, fraudei si evaziunii in materie fiscala, situatie inacceptabila din punct de vedere al exercitarii dreptului de deducere in conditii de legalitate.

Dovedirea realitatii si substantei tranzactiilor deriva din aplicarea directa si imediata a principiilor mentionate, fara a fi conditionata de existenta unor dispozitii legale exprese care sa stabileasca, cu caracter exhaustiv, lista documentelor suplimentare pentru exercitarea dreptului de deducere, asa cum eronat sustine societatea contestatoare. In acest sens, jurisprudenta comunitara si art. 273 din Directiva 112/2006/CE, la care face trimitere contestatoarea, nu contrazic si nu impieteaza in niciun fel aplicarea principiilor comunitare in materie de TVA.

Fata de cele mai sus aratate, contestatia SC PHM SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru capatul de cerere privind TVA nedeductibila in suma de M lei.

3.2. Referitor la majorarile de intarziere aferente in suma de A lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza majorarile de intarziere aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. aaa/zz.zz.2010 au fost stabilite in sarcina SC PHM SRL urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare: C lei;
- diferenta suplimentara de TVA stabilita in urma inspectiei fiscale: S lei, din care contestata M lei;
- TVA respinsa la rambursare: C lei;
- TVA de plata rezultata in urma inspectiei fiscale: P lei;
- majorari de intarziere aferente: A lei, calculate incepand cu data de 26.07.2007 si pana la data de 19.03.2010.

Prin contestatia formulata SC PHM SRL contesta integral majorarile de intarziere in suma de A lei, desi ele sunt aferente si sumei de L lei reprezenta diferenta de TVA recunoscuta ca datorata prin necontestarea acesteia.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) **Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.**

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1 din prezenta decizie prin care s-a dispus respingerea contestatiei pentru diferenta suplimentara de TVA, faptul ca majorarile de intarziere sunt aferente si diferentei de TVA necontestate si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale* contestatia sarcina SC PHM SRL urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11 alin. (1), art. 134 alin. (1), art. 134¹ alin. (1) si (4), art. 134² alin. (1), art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45 din

Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) si (2) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia SC PHM SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. aaa/zz.zz.2010, emisa de Administratia Finantelor Publice sector y pentru diferenta suplimentara de TVA si accesorii aferente in suma de T lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.