

**DECIZIA nr. 113 din .2017**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC X SRL,**  
cu sediul în str. ...,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_..

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul Soluționare Contestații 2 a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. MBR\_REG\_.. de către Administrația Sector .. a Finanțelor Publice - Activitatea de Inspecție Fiscală cu privire la contestația SC X SRL – CIF .., formulată prin împuternicit .., conform împuternicirii înregistrată la DGRFPB sub nr. ...

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .. îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ..., emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr..., comunicată prin poștă la data de **11.10.2016** prin care s-a stabilit TVA suplimentară în suma de .. lei.

Societatea contestă atât suma de..lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, cât și suma de.. lei considerată TVA de plată în urma inspecției fiscale.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de SC X SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

**I.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .. a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la SC X SRL pentru perioada 01.11.2010-31.03.2016 în vederea soluționării DNOR nr....

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr..., 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..., prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de .. lei, ceea ce a condus la diminuarea TVA solicitată la rambursare cu această sumă și la aprobarea la rambursare a TVA în sumă de .. lei.

**II.** Prin contestația formulată SC X SRL solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA respinsa la rambursare în sumă de ..lei, arătând următoarele:

Urmare solicitării organului fiscal, a depus o serie de documente prin adresa înregistrată sub nr. .., în baza cărora consideră că s-a demonstrat faptul ca societatea se încadrează în articolul 145 alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003, având drept de deducere a TVA.

Societatea consideră ca unele contracte care au avut obiect de activitate obținere de avize, prin însăși existența avizului, obiectul contractului se consideră îndeplinit (cazul facturilor primite de la furnizorii ..).

Cu privire la contractele de consultanță, societatea susține că se încadrează la art. 134<sup>1</sup> alin.7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si art.11 alin. 11 din Legea nr. 227/2015.

De asemenea, societatea consideră că întrucât societatea .. a achitat facturile emise de către furnizori, se poate considera că societatea a acceptat facturile la data la care furnizorii le-au emis în baza documentelor pe care aceștia le-au prezentat beneficiarului și pe care le-a pus la dispoziția organelor fiscale.

În baza contractului de refacturare a costurilor încheiat între X și ..SRL, există servicii pe care X le-a obținut de la furnizori.

Totodata, societatea susține că demersurile efectuate au fost în scopul de a demara lucrările de începere pentru construirea parcului fotovoltaic de la ..având în vedere că autorizatia de construcție este valabilă, așa cum reiese și din adresa primită de la Primaria Comunei... invocând în susținere punctul 20 din Cauza Curții Europene de Justitie C-37/95 Ghent Coal Terminal NV.

De asemenea, contestatara susține că datorită faptului că energia regenerabila este un domeniu nou în Romania, legislatia a fost modificată în mod repetat, a trebuit să se alinieze la modificarile legislative, ceea ce a dus la un impas în a găsi investitori, precum și la modificarea initiala a planului de afaceri și a obținerii de avize, iar o data cu stabilizarea legislativă și în scopul construirii la costuri mai reduse se fac demersuri pentru a găsi finantare, se negociază cu furnizorii în vederea achiziționării de echipamente la prețuri competitive.

Societatea consideră că suma de .. lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală nu este întemeiată și nu reflectă realitatea economică, respectiv pentru suma de .. lei consideră că modul de calcul este greșit, iar suma finală rezultată, .. lei, provine din înțelegerea în mod eronat a situației de fapt în ceea ce privește emiterea de facturi de la ..și anume:

În baza contractului de racordare cu .. din data de 01.10.2012 în care este precizat că modalitatea de plată va fi în tranșe, ..a emis urmatoarele facturi:

- factura .. în sumă de .. lei, TVA ..lei reprezentând tranșa 1 din grafic eșalonare;
- factura .. în sumă de .. lei, TVA .. lei, reprezentând tranșa 2 din grafic eșalonare;
- factura .. în sumă de .. lei, TVA .. lei, reprezentând tranșa 3 din grafic eșalonare.

În baza adresei societății .. către .., aceasta a emis urmatoarele facturi:

- factura .. a fost stornată prin factura ..;
- factura .. a fost stornată prin factura ..;
- factura .. a fost stornată prin factura nr. ...;
- factura .. a fost stornată prin factura ...

Factura ..a fost stornată deoarece s-a anulat ATR-ul însă nu trebuia anulată în totalitate.

..că a prestat servicii în valoare de ..lei fără TVA și a emis factura de storno nr... pentru a compensa cheltuielile cu sumele achitate către ...

Ca urmare a celor prezentate, societatea consideră că valoarea negativa a TVA nu trebuie considerată a fi de plată, ținând cont că organele de control au considerat

cheltuielile inițiale ca fiind fără drept de deducere, iar acest lucru ar dubla nejustificat sumele neadmise la deducere.

În susținerea contestației anexează adresa privind restituirea sumei de ..lei și facturile emise de..., mail-ul ... care conține fișa contului, precum și fișa contului trimisă de ..

**III.** Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

### **3.1. Referitor la TVA în sumă de .. lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii destinate construirii unei centrale fotovoltaice, în condițiile în care pe de o parte organele de inspecție fiscală au constatat că autorizația de construire a expirat, fără a se face dovada continuării demersurilor pentru construcția centralei, iar pe de altă parte contestatara nu face dovada prestării serviciilor în folosul operațiunilor taxabile.*

**În fapt**, societatea X SRL, înregistrată în scop de TVA începând cu data de 01.11.2010 a efectuat achiziții de servicii în vederea construirii unei centrale fotovoltaice în Comuna .. constând în servicii de proiectare stație 110/20kv 25MVA și studiu PUZ, onorariu servicii proiectare, servicii proiectare - studiu de soluție, tarif racordare, servicii consultanță, studii și documentație tehnică de specialitate pentru dezvoltare centrală solară cu panouri fotovoltaice la .., consultanță la stabilizarea și optimizarea soluției de conectare la rețeaua electrică a centralei fotovoltaice, documentație tehnică pentru aprobare PUZ - centrala solara cu panouri fotovoltaice, traseu cabluri, servicii avizare centrală electrică ... și servicii extindere rețea electrică, servicii scoatere teren din circuitul agricol și studii topografice.

Pentru aceste achiziții societatea și-a dedus TVA în sumă de .. lei din care organele de inspecție nu au acceptat la deducere TVA în suma de .. lei, din facturile emise în perioada 01.11.2010 - 31.03.2016 de diverși furnizori/prestatori, respectiv SC ... SRL, SC .. SRL, ..., .. SA, ...

În urma inspecției fiscale realizate la X SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .. a Finanțelor Publice au încheiat raportul de inspecție fiscală nr... prin care au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de **.lei** rezultată din:

- .. **lei** - TVA pentru servicii proiectare stație 110/20kv 25MVA facturate de SC .. S.R.L. și studiu PUZ facturate de SC .. SRL, neacceptata la deducere ca urmare a faptului că societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că serviciile de proiectare au fost realizate;

- . **lei** - TVA pentru servicii proiectare - studiu de soluție, tarif racordare, facturată de..;

- ..**lei** - TVA pentru servicii consultanță, studii și documentație tehnică de specialitate pentru dezvoltare centrală solară cu panouri fotovoltaice la ..., consultanță la stabilizarea și optimizarea soluției de conectare la rețeaua electrică a centralei fotovoltaice, documentație tehnică pentru aprobare PUZ - centrală solară cu panouri fotovoltaice, traseu cabluri, efectuate de .. SA, neacceptată la deducere ca urmare a faptului că din documentele prezentate nu reiese că serviciile de consultanță au fost

realizate, nefiind puse la dispoziție situații de lucrări, rapoarte, procese-verbale de recepție;

- .. lei - TVA onorariu servicii proiectare efectuate de .. -Biroul Individual de Arhitectura, neacceptată la deducere ca urmare a faptului ca din continutul Autorizației de construire documentația tehnică a fost elaborată de către .. SRL, respectiv de arhitect ..;

- .. lei - TVA pentru servicii avizare centrală electrică ..(SC ..) și servicii extindere rețea electrică (SC .. SRL), neacceptată la deducere ca urmare a faptului că societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că serviciile de proiectare au fost prestate;

- .. lei - TVA pentru servicii scoatere teren din circuitul agricol ANIF și studii topografice .., neacceptată la deducere ca urmare a faptului că societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că serviciile de proiectare au fost prestate. Pentru servicii scoatere teren din circuitul agricol conform facturii emise de ANIF organele de inspecție nu au acceptat la deducere TVA, întrucât societatea este radiată începând cu data de 22.08.2012;

- .. lei - TVA pentru serviciile facturate de .. SRL, neacceptată la deducere deoarece din documentele prezentate nu reiese că refacturarea de costuri proiect este în scopul realizării de operațiuni taxabile, nefiind puse la dispoziție situații de lucrări, rapoarte, procese-verbale de recepție.

În ceea ce privește valabilitatea autorizațiilor de construire, conform răspunsului primit de la Primăria Comunei .., societății X SRL i s-au eliberat următoarele autorizații de construire:

- autorizația de construire nr... prin care se autorizează execuția lucrărilor pentru "Centrala solară cu panouri fotovoltaice, împrejmuire teren și bransament electric", a avut prelungit termenul de valabilitate la data de 03.12.2014 până la data de 03.12.2015, durata de execuție a lucrărilor 24 luni;

- autorizația de construire nr. .. prin care se autorizează execuția lucrărilor pentru "Construire racord între . și Stația Transformare 20/110 kv Triton-..";

- autorizația de construire nr. 12/04.06.2015 prin care se autorizează execuția lucrărilor pentru "Construire stație de transformare 20/110 kv Triton ..";

- în data de 19.11.2015 a fost făcută comunicarea pentru începerea lucrărilor autorizate prin AC nr. ...

Organele de inspecție fiscală au constatat ca autorizațiile de construire nu mai sunt valabile, contrar susținerilor societății în sensul că autorizațiile sunt valabile deoarece a trimis comunicarea privind înștiințarea începerii lucrărilor. Prin nota explicativă, dată la solicitarea organelor de inspecție fiscală reprezentantul societății afirmă că *"suntem în stadiul amenajare teren, negociere cu furnizorii pentru echipamente, căutarea de firme în vederea realizării construcției ... terenul nu este împrejmuit și nu are panou de informare"*.

Având în vedere că valabilitatea autorizațiilor de construire a expirat și faptul că nu s-au mai întreprins demersuri în vederea construirii centralei fotovoltaice, respectiv de la data emiterii Autorizațiilor de construcție societatea nu a angajat costuri în vederea construirii centralei fotovoltaice din comuna ..., precum și că societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă intenția de a desfășura activități economice în scopul obținerii de venituri taxabile, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea suplimentară de TVA aferentă serviciilor neutilizate conform art.134<sup>1</sup> alin. (7) și art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, pentru perioada 01.11.2010 - 31.12.2015,

respectiv art. 297 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal pentru perioada 01.01.2016 - 31.03.2016.

**În drept**, potrivit art. 134<sup>1</sup> alin.(7), art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**"Art. 134<sup>1</sup>.** - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultantă**, 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. 134<sup>2</sup>.** - (1) **Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator**".

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

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

**a) operațiuni taxabile;** [...].

(4) **În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."**

**"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 [...]."

**"Art. 156.** – (1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

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

Potrivit art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare în anul 2016:

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

(...)

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

a) operațiuni taxabile; (...)"

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

**"45.** (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică**, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal. **Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.** Deducerea se exercită prin înscrierea taxei

deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156<sup>2</sup> din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în 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. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal".

***Conform dispozițiilor legale anterior citate, persoana impozabilă are dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, inclusiv pentru realizarea de investiții destinate realizării de operațiuni taxabile, dreptul de deducere neputând fi păstrat în cazul bunurile și serviciile nu mai sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile.***

***De asemenea, dreptul de deducere a TVA poate fi exercitat doar la momentul în care exigibilitatea taxei intervine ca urmare a efectuării serviciilor și doar pentru servicii achiziționate în folosul propriilor operațiuni taxabile, ceea ce implică obligația oricărei persoane impozabile de a deține o documentație completă menită să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile de fond și de formă pentru exercitarea acestui drept.***

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reglementarile fiscale permit deducerea acesteia cu condiția că persoana în cauză să-și dovedească intenția de a desfășura o activitate economică ce presupune realizarea de operațiuni taxabile, iar investițiile pregătitoare sunt necesare inițierii acestei activități economice. ***A fortiori, o persoana impozabilă deja înregistrată în scopuri de TVA***, are dreptul la deducere în aceeași măsură în care intenția de a desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, **din care rezultă că achizițiile sunt efective/adevărate și sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.**

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 funcționarea 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. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde 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 cauza de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replota sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

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

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

*Totodata, 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, **simpliciter 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 (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

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

În speță, se reține faptul că societatea X SRL și-a dedus TVA în sumă de ...lei din facturile emise în perioada 01.11.2010 – 31.03.2016 de diverși furnizori/prestatori pentru servicii necesare realizării unei centrale fotovoltaice în comuna ... Pentru construcția acestei centrale societatea a obținut autorizațiile de construire nr. ..., nr. ... și nr. ... emise de Primaria Comunei ..., a căror valabilitate a expirat.

Deoarece valabilitatea autorizațiilor de construire a expirat și nu s-au mai întreprins demersuri în vederea construirii centralei fotovoltaice, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA aferentă achizițiilor de servicii în vederea construirii unei centrale fotovoltaice în comuna .. constând în servicii de proiectare stație 110/20kv 25MVA și studiu PUZ, onorariu servicii proiectare, servicii proiectare - studiu de soluție, tarif racordare, servicii consultanță, studii și documentație tehnică de specialitate pentru dezvoltare centrală solară cu panouri fotovoltaice la .., consultanța la stabilizarea și optimizarea soluției de conectare la rețeaua electrică a centralei fotovoltaice, documentație tehnică pentru aprobare PUZ - centrala solară cu panouri fotovoltaice, traseu cabluri, servicii avizare centrală electrică ..și servicii extindere rețea electrică, servicii scoatere teren din circuitul agricol și studii topografice, pentru care și-a dedus TVA în sumă de .. lei din care organele de inspecție nu au acceptat la deducere TVA în sumă de .. lei, din facturile emise în perioada 01.11.2010 - 31.03.2016 de diverși furnizori/prestatori, respectiv SC P...

În circumstanțele speței, organul de soluționare a contestației reține că dreptul de deducere a TVA aferentă investiției constând în realizarea unei centrale fotoelectrice poate fi păstrat de societatea X SRL **doar în măsura în care aceasta face dovada continuării demersurilor în vederea realizării centralei.**

Însă, din documentația existentă reies următoarele:

Autorizația de construire nr...prin care se autorizează execuția lucrărilor pentru "Centrala solară cu panouri fotovoltaice, împrejmuire teren și bransament electric", a avut prelungit termenul de valabilitate la data de 03.12.2014 până la data de 03.12.2015, iar autorizațiile de construire nr..și nr. ... nu mai sunt valabile, deci cu aproape un an înainte de expirarea valabilității autorizației de construire societatea nu a mai achiziționat niciun serviciu (cu excepția refacturărilor de costuri efectuate de asociatul principal) care să aibă legătură cu realizarea centralei fotovoltaice. **Nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat nicio dovadă** că a întreprins demersuri pentru a găsi finanțarea proiectului ori că a întreprins negocieri cu furnizorii de echipamente, **simplele afirmații neținând loc de dovezi obiective** care să



demonstreze intenția ei de a continua proiectul investitional și realizarea de operațiuni taxabile viitoare.

Mai mult, susținerea societății precum că autorizația de construcție este valabilă, nu este întemeiată în condițiile în care prin adresa nr... emisă de Primăria comunei ..se precizează faptul că autorizația de construire nr. .. a avut prelungit termenul de valabilitate până la data de 03.12.2015, ori realizarea centralei nici nu este posibilă fără existența unei autorizații de construire valabile, iar în susținerea contestației nu a adus nicio dovadă în acest sens.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut și faptul că societatea nu a făcut nicio dovadă a prestării efective a serviciilor.

**A.** În cazul **serviciilor de proiectare**, se reține că organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă de .. lei aferentă facturilor emise de către **BIA** .. (factura nr...- TVA în valoare de ..lei și factura nr. .. - TVA în valoare de .. lei) având înscris denumire servicii - **onorariu proiectare**.

Prin adresa nr. .. organul de inspecție fiscală a solicitat societății contractul, rapoarte de activitate întocmite, procese verbale de predare primire a documentațiilor din care sa reiasă ce servicii au fost facturate de către ...

Cu adresa înregistrată la organul fiscal sub nr. ..societatea a transmis următoarele documente:

- contractul de proiectare nr. ..încheiat între *Biroul Individual de Arhitectură* - .., în calitate de **proiectant general** și SC .., în calitate de **beneficiar**, având ca obiect elaborarea documentației și depunerea dosarului pentru obținerea Autorizației de Construire, elaborarea Proiectului tehnic și DDE (detalii de execuție) conform certificatului de urbanism nr... emis de Consiliul Județean.. Conform art.2.2. din contract, proiectantul general se obligă să întocmească documentația pentru toate avizele solicitate în Certificatul de Urbanism;

În contract se prevăd detaliat etapele de prestare a serviciilor, respectiv:

- soluționare temei de proiectare (arhitectura), respectiv: propunere compartimentare, studiu de fațade, propunere soluție - 10 zile de la primirea temei;
- documentație tehnică pentru autorizație de construcție (A.C.) - 7 zile de la obținerea tuturor avizelor și acordurilor din Certificatul de Urbanism;
- documentație proiect tehnic - 60 zile după obținerea A.C.;
- detalii de execuție conform legii - 60 zile de la soluționare și acceptarea soluțiilor în scris pentru eventuale modificări.

- Autorizația de construire nr. ... emisă de Primăria Comunei .. - județul ..;

- Avizul tehnic de racordare pentru producător cu generatoare electrice nr. ..., semnat de .. - Direcția Strategie Dezvoltare - contractul de proiectare.

În raport de toate aceste documente se rețin următoarele:

- nici cu prilejul formulării contestației societatea nu a înțeles să justifice prestarea efectivă a serviciilor, invocând argumente care nu schimbă cu nimic constatările organelor de inspecție fiscală și care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, în raport de aceste documente, pe care părțile înseși le-au convenit prin contract, contestatoarea nu a prezentat situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte **documentații, principiile și estimările de costuri ale arhitectului, nu au fost prezentate procesele-verbale de recepție** încheiate în fiecare etapă de prestare a serviciilor și de elaborare a documentației tehnice;

- din elementele pretins definitorii în dovedirea realității serviciilor **nu rezultă că serviciile de proiectare au fost prestate efectiv, constatările organelor de inspecție fiscală conturând suficient aceasta stare de fapt**, având în vedere că în conținutul Autorizației de Construire și a avizului menționate mai sus, se precizează că documentația tehnică a fost elaborată de către .. SRL, respectiv de arhitect ..;

- documentele transmise de societate cu adresa nr. .. **nu pot constitui ele însele dovezi de prestare a serviciilor contractate, câtă vreme nu sunt însoțite de documente** din care să reiasă că serviciile contractate și facturate conform contractului au fost efectiv prestate de societatea care s-a angajat să presteze serviciile și a emis facturile, în speța ..;

Prin urmare, din cele prezentate anterior reiese că societatea contestatoare X SRL nu a prezentat documentația necesară pentru a justifica prestarea efectivă a serviciilor de proiectare facturate de .. în raport de activitățile descrise și documentațiile convenite contractual între părți, pe de o parte și în raport de faptul că a contractat servicii de proiectare și cu alți proiectanți, ale căror lucrări se regăsesc în mod specific în documentația aferentă obținerii noului PUZ, pe de altă parte.

**B. Cu privire la TVA neadmisa la deducere in suma de .. lei, aferenta urmatoarelor facturi emise de catre SC .. SA:**

- nr. .. - TVA în valoare de .. lei, având înscris asistență, consultanță, studii și documentație tehnică de specialitate pentru dezvoltarea unei centrale fotovoltaice - faza - actualizare studiu de fezabilitate;

- nr. .. - TVA în valoare de .. lei având înscris asistență, consultanță, studii și documentație tehnică de specialitate pentru dezvoltarea unei centrale fotovoltaice - faza - înlocuire de studiu de fezabilitate;

- nr. .. - TVA în valoare de .. lei, având înscris consultanță la stabilirea și optimizarea soluției de conectare la rețea a centralelor fotovoltaice.

Societatea X SRL a încheiat cu SC .. urmatoarele contracte:

➤ **contractul de prestări servicii nr. ..** având ca obiect *“Asistența, consultanța, studii și documentație tehnică de specialitate pentru dezvoltarea unei Centrale Solare la ..”*, descrise pe larg în anexa 1 la contract, astfel:

**1. Obținere avize, acorduri si autorizatii:**

- Obținere certificat de urbanism ;
- Elaborare studiu geotehnic - termen;
- Obținerea avizelor solicitate in certificatul de urbanism;
- Obținerea actului administrativ al autoritații competente pentru protecția mediului pentru realizarea investiției;
- întocmire proiect tehnic conform legislației din România .

**2. Obținere aviz tehnic de racordare la rețea:**

- Obținerea avizului tehnic de racordare la rețea;
- întocmire proiect tehnic de racordare la rețea;

**3. Licența de producere energie electrică:**

- obținerea autorizației de înființare emisă de ANRE;
- obținerea licenței pentru exploatarea comercială a instalațiilor energetice emisă de ANRE;

**4. Obținere autorizație de construcție:**

- realizare documentație tehnică DATC și depunerea documentației pentru autorizarea lucrărilor de construcții.

Prin actul adițional nr... la contractul nr... părțile au convenit renunțarea la realizarea fazelor “Obținerea autorizației de înființare emisă de ANRE” și “obținerea licenței pentru exploatarea comercială a instalațiilor energetice emisă de ANRE”, în locul cărora urmând a se realiza “Întocmire studiu de fezabilitate pentru dezvoltarea unei centrale solare la ..”. De asemenea, au mai convenit decalarea termenului de realizare al fazei “realizarea probelor de punere în funcțiune a centralei solare” la data de 10.12.2013.

Prin actul adițional nr... la contractul nr... părțile au convenit suplimentarea obiectului contractului cu serviciul “Actualizare studiu de fezabilitate pentru dezvoltarea unei centrale solare la .., județul .., în conformitate cu prescripțiile legale impuse de ANRE”, având termen de realizare 15.10.2013. De asemenea, părțile au stabilit că plata serviciului se face în termen de 10 zile de la emiterea facturii de către prestator, acesta urmând a emite factura în prima zi lucrătoare de la data semnării **Procesului Verbal de Recepție pentru lucrările executate**, care constau în documentația menționată.

Prin actul adițional nr. .. la contractul nr. .., părțile au stabilit de comun acord faptul că se consideră contractul ca fiind finalizat la stadiul atins la data de 28.10.2013.

➤ **contractul de servicii nr. ..** având ca obiect “consultanță la stabilirea și optimizarea soluției de conectare la rețea a centralelor fotovoltaice”, prin care se stipulează următoarele:

La pct.6 “Durata și termenele contractului - 6.1 Prestatorul se obliga sa presteze serviciile aferente contractului, de la data semnării **pana la data de 31.12.2012**”;

La pct.13.3 - La finalizarea serviciilor de consultanță pentru fiecare centrală fotovoltaică, respectiv la finalizarea fiecărei comenzi a achizitorului, se va încheia un **Proces Verbal de recepție** pentru serviciile executate, care va fi semnat de reprezentanții ambelor părți.

În raport de toate aceste documente se retin următoarele:

- organul de inspecție fiscală nu a pus în discuție faptul că *serviciile de asistență, consultanță, studii și documentație tehnică de specialitate pentru dezvoltarea unei centrale fotovoltaice*, nu ar fi avut legatură cu operațiunile taxabile ale contestatoarei, constatările acestora vizând exclusiv justificarea prestării efective a serviciilor. Organele de inspecție fiscală **au verificat deducerea TVA din facturile emise de SC .. SA în temeiul jurisprudenței comunitare** care recunoaște statelor membre prin autoritățile fiscale competente dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea deducerii, inclusiv efectivitatea prestării serviciilor pentru care s-au emis și există facturi **întrucât numai serviciile efective pot fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile.**

- contrar afirmațiilor contestatoarei, elemente invocate pentru justificarea deducerii – *existența contractului și a avizelor* – **nu pot fi considerate ca fiind definatorii în probarea realității serviciilor** întrucât, dacă ar fi așa, simpla înregistrare în contabilitate a unei operațiuni pe bază de documente care îndeplinesc, formal, condițiile pentru a fi tratate drept documente justificative ar fi suficientă pentru transformarea unei operațiuni care nu a avut loc efectiv într-o operațiune reală.

Dimpotrivă, realitatea prestării serviciilor se dovedește, de la caz la caz, în funcție de natura serviciilor contractate, conținutul clauzelor contractuale convenite, documentația rezultată în urma prestării serviciilor, corespondența comercială aferentă derulării contractelor etc.

- nu s-au prezentat rapoarte de activitate, situații de lucrări ori alte documente, din care să reiasă informații privind activitățile desfășurate persoana desemnată să

presteze serviciile, data, durata, tarife, rezultate, recomandări, locul operațiunilor etc., ori conform art. 134<sup>1</sup> alin. (7) din Codul fiscal, în cazul serviciilor de consultanță, prestarea se consideră efectuată la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de activitate, respectiv Procese verbale de recepție finală din care să reiasă că serviciile au fost efectuate, 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;**

Din cele prezentate anterior reiese că societatea contestatoare X SRL nu a prezentat documentația necesară pentru a justifica prestarea efectivă a serviciilor de consultanță facturate de SC .. în raport de activitățile descrise și documentațiile convenite contractual între părți.

**C. Cu privire la TVA în sumă de .. lei,** se retine ca organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA pentru **serviciile refacturate de Belectric Romania SRL** întrucât refacturarea costurilor nu s-a făcut în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Din raportul de inspecție fiscală nr. ...reiese că societatea X SRL și-a dedus TVA în sumă de .. lei TVA din facturile nr. nr... (TVA – .. lei), nr. .. (TVA – .. lei) și nr. .. (TVA – .. lei) emise de .. SRL având înscrise la denumire servicii ”*refacturare costuri proiect*”, facturi ce nu contin anexe care sa justifice prestarea acestor servicii, detalierea lor, explicațiile date cu privire la serviciile facturate, precum si cele mentionate in contractul de prestari servicii.

Din verificarea documentelor prezentate organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-au pus la dispoziție situații de lucrări, rapoarte, procese-verbale de recepție din care să reiasă ce servicii au fost facturate/refacturate, nerespectându-se prevederile art. 134<sup>1</sup> alin. (7) din Codul fiscal și, în consecință, au concluzionat că TVA este nedeductibilă întrucât refacturarea costurilor de proiect nu a fost efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile proprii.

Prin contestația formulată X SRL susține că prin achitarea facturilor diverșilor furnizori de către societatea .. SRL se poate considera că serviciile au fost acceptate la data emiterii facturilor de către acești furnizori și că toate facturile au justificări, iar pentru serviciile de consultanță sunt incidente prevederile art. 11 alin. (11) din Legea nr. 227/2015.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat următoarele documente:

- contractul de prestări servicii din 31.07.2010 încheiat cu ...SRL (fosta SC. ..SRL), având ca obiect consiliere și sprijin tehnic pentru pregătirea fazei de execuție, realizarea supravegherii de șantier, supravegherea realizării lucrărilor în vederea construirii centralei cu panouri fotovoltaice și alte servicii;
- fișele contului 231 din evidența contabilă;
- un tabel Excel, nesemnat și neștampilat de nicio parte, în care la tip servicii sunt înscrise: freelancer, lucrări pentru obținere diverse avize de la .. SRL pentru facturi din perioada noiembrie 2010 - mai 2015 și contractul încheiat între .. SRL și .. SRL pentru servicii de consultanță de management și afaceri de specialitate;
- tabele procente alocări servicii de la .. SRL nesemnate și neștampilate, cu referire la servicii de identificare teren potențial pentru achiziționare, negociere și

încheiere contract întocmire plan topografic, vizită amplasament pentru verificarea calității solului, prelungire certificat urbanism, întocmire chestionar energetic etc.;

- tabel in care sunt mentionate facturile emise catre X SRL, in care la furnizor sunt mentionate societatile :

- .. - tip serviciu - freelancer - lucrari pentru obtinerea de diverse avize;
  - .. - tip serviciu - consultanta construire centrale fotovoltaice;
  - .. - tip serviciu - consultanta intocmire dosar obtinere avize;
  - .. - tip serviciu - prognoza;
  - .. - tip serviciu - diriginte santier;
  - .. - tip serviciu - proiectare DATC autorizatie de constructie;
  - .. - tip serviciu - taxe planuri OCPI;
  - .. - tip serviciu - studii evacuare;
  - .. - tip serviciu - servicii consultanta construire centrale fotovoltaice;
  - .. - tip serviciu - onorariu consultanta proiect;
  - .. - tip serviciu - tamburi;
  - .. - tip serviciu - proiectare sistem supraveghere;
  - .. - tip serviciu - vizite amplasamente;
- ..- tip serviciu - servicii consultanta construire centrale fotovoltaice.

Societatea X SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru refacturarea unor costuri de proiect din trei facturi emise în anul 2015 de ..SRL – asociatul principal al contestatoarei (cu 99% din capitalul social), valoarea costurilor refacturate fiind de .. lei.

Pentru a justifica deducerea societatea a prezentat contractul de prestări servicii din 31.07.2010 încheiat între .. SRL (fosta denumire a .. SRL) în calitate de prestator și .. (fosta denumire a contestatoarei) în calitate de beneficiar pentru servicii constând în consiliere și sprijin tehnic pentru pregătirea fazei de execuție, realizarea supravegherii de șantier, supravegherea realizării lucrărilor în vederea construirii centralei cu panouri fotovoltaice și alte servicii necesare construcției centralei fotovoltaice. În contract se precizează că toate cheltuielile efectuate de prestator în legătură cu obiectul investiției vor fi refacturate beneficiarului la același cost, prestatorul obligându-se să presteze lunar serviciile și de fiecare dată când este necesar, iar beneficiarul să achite valoarea prestației la emiterea facturii de către prestator.

Conform fișei contului 231.09 întocmită de .. SRL reiese că s-au facturat contestatoarei cheltuieli colectate în analiticul acestui cont în sumă de .. lei provenind din sume facturate de diverși furnizori (..SRL, .., .. ș.a.) direct prestatoarei .. SRL (în corespondență cu contul 401 "Furnizori"), precum și din diverse corecții cu diverse analitice ale contului 231 (la explicație în fișa contului fiind înscrise mențiuni de genul "înreg corecție .. 2011", "corecție .." etc.).

Ținând cont și de prevederile contractuale conform cărora refacturarea se face "la cost" se poate concluziona că, în fapt, societatea-mamă ..SRL nu a prestat niciun serviciu în favoarea contestatoarei, ci a refacturat costuri, fiind practic un intermediar/comisionar pentru serviciile facturate de furnizorii ..I, ș.a.

Astfel, în privința serviciilor furnizoarei ..SRL, contractul nr. .. încheiat între aceasta și .. SRL (fosta denumire a .. SRL) prevede prestarea unor servicii de consultanță de management și afaceri de specialitate contra unui tarif paușal net lunar, la care se adaugă un comision condiționat de succesul proiectului. La dosar există un tabel procente alocări servicii pentru diverse facturi emise de ..SRL în perioada august

2010 - iulie 2015, prin care valoarea unei facturi este alocată procentual până la 100% pentru un număr de 11 societăți din grup (.. și contestatoarea X SRL).

În cazul serviciilor furnizoarei SC .. SRL, contractul încheiat de ..SRL prevede elaborarea unor procese verbale/primire de recepție ce se întocmesc după fiecare lucrare/faza aferentă comenzilor emise de achizitor și însușite de prestator.

În baza celor anterior prezentate, organul de soluționare a contestației nu poate reține ca întemeiate susținerile contestatoarei în privința îndeplinirii condițiilor de deductibilitate pentru refacturarea costurilor de proiect de către ..SRL pentru considerentele ce succed.

Fiind vorba de **refacturarea "la cost" a unor servicii contractate** de societatea-mamă ...SRL cu diverși furnizori (prin aplicarea unei structuri de "comisionar") și **care sunt încheiate nu în beneficiul exclusiv al contestatoarei, ci pentru toate proiectele investiționale ale grupului din România (opt societăți), valoarea serviciilor facturate și a TVA deductibilă aferentă trebuie justificată sumă cu sumă, furnizor cu furnizor pentru a determina dacă și în ce măsură serviciile respective au sau nu legătură cu propria activitate a contestatoarei, iar contravaloarea sumelor facturate corespunde unor servicii prestate efectiv în favoarea contestatoarei.**

*Spre exemplu în cazul refacturării serviciilor ... SRL, nu s-au prezentat facturile din care să reiasă sumele efectiv facturate, în tabelele prezentate sunt menționate procente diferite pentru cele 11 societăți din cadrul grupului, procente modificate de la factură la factură, neexistând nicio justificare economică și contractuală a alocării acestor procente în raport de consultanța facturată de furnizoare pentru toate societățile din grup (la factura nr. .. societății contestatoare îi este alocat un procent de 10% din valoarea totală facturată, la facturile nr. .. si nr...un procent de 20% etc.), iar unele din sumele înscrise în fișa contului 231 (și refacturate) se referă explicit la "corecții" anuale fără nicio justificare (spre exemplu, în totalul sumei de .. lei este cuprinsă și suma de .. lei care este înregistrată în contul 231 prin notă contabilă cu explicația "înreg corecție .. 4.11.10");*

Rezultă, aşadar, că obținerea avizelor ori achitarea facturilor de către societatea-mamă .. SRL nu pot fi considerate ca demonstrând **prestarea efectivă a serviciilor în cuantumul refacturat pentru propria activitate** a societății contestatoare, în condițiile în care aceste servicii au fost contractate de societatea-mamă pentru toate societățile din cadrul grupului, ceea ce implică, din punct de vedere al justificării dreptului de deducere a TVA, demonstrarea cu documentație corespunzătoare a prestării efective a serviciilor și a modalității în care serviciile facturate de furnizori/prestatori au fost alocate/împărțite de societatea-mamă pentru propria-activitate și între societățile din grup. În aceste condiții, celelalte susțineri ale X SRL vizând lipsa obligativității semnării și ștampilării rapoartelor de lucrări ori trimiterea la jurisprudența CJUE în materia taxei pe valoarea adăugată, pe lângă caracterul de maximă generalitate și fără nicio corespondență cu situația de fapt a contestatoarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației pentru taxa aferentă unor servicii contractate de o altă societatea și refacturate "la cost" contestatoarei.

**D. Cu privire la TVA in suma de .. lei, aferentă facturii nr. .. emisă de ... pentru serviciile proiectare - studiu de soluție, tarif racordare, organele de inspecție fiscală au**

constatat că aceasta este o factură stornată, pe factură fiind înscris ”stornează factura nr...” ce a fost înregistrată cu semnul plus în jurnalul de cumpărări aferent Trim.I 2016.

În consecință se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au diminuat TVA dedusă cu sumă de ..lei.

**E. Cu privire la TVA în sumă de .lei,** pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA pentru **serviciile de proiectare stație 110/20kv 25MVA Triton (SC .. S.R.L.) și studiu PUZ (SC .. SRL),** se rețin următoarele:

Prin adresa nr. ..organele de inspecție fiscală au solicitat societății în vederea clarificării situației de fapt fiscale, documente justificative, respectiv contracte, rapoarte, devize, procese verbale de predare a documentațiilor, a avizelor, situații de lucrari din care să reiasă demersurile întreprinse pentru obținere aviz mediu + PUZ aferente facturilor emise de SC ..SRL si SC..S.R.L., din care să reiasă că SC ..SRL a obținut pentru X SRL PUZ-ul și avizul de mediu, având în vedere faptul că pe facturile emise de ..SRL sunt înscrise la explicații “contravaloare proiectare PUZ centrală fotovoltaică comuna .. și documentație aviz mediu”, “contravaloare servicii proiectare”, fără a prezenta documente justificative. De asemenea, pe facturile emise de SC .. SRL sunt înscrise la explicații “proiectare stație 110 și proiectare sumator TRITON” fără a prezenta documente justificative.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat următoarele documente:

- Contractul de servicii nr. .. încheiat cu .. SRL având ca obiect “documentație urbanism/studiu PUZ, respectiv etapa PUZ constă în întocmirea unei documentații speciale sub îndrumarea comitetului de arhitecți și urbaniști. Toată documentația va fi vizată de arhitecți cu drept de semnătură și urbaniști cu ștampila RIR (necesară pentru obținerea PUZ)”;

- prin actul adițional nr... la contractul de proiectare nr. .. părțile au convenit și faptul că “se va întocmi documentația necesară pentru obținerea avizului de mediu pentru stația de transformare Triton”, respectiv transmiterea în format electronic către beneficiar a tuturor pieselor desenate și enumerate;

- prin actul adițional nr. .. la același contract se completează obiectul contractului cu “etapa DTAC pentru Stația de Transformare Triton, constând în întocmirea DTAC, respectiv memoriu arhitectură, memoriu rezistență, memoriu instalații, planșele aferente și obținerea vizelor de verificatori specializați în vederea obținerii Avizelor solicitate prin Certificatul de Urbanism nr. ..., respectiv Avizul de Mediu (...)”

- prin actul adițional nr.3 la același contract se completează obiectul contractului cu “etapa DTAC pentru racord .. la stația 110/20 kV TRITON, constând în întocmirea DTAV (...)”

- Contractul de proiectare nr. 1/19.08.2013 încheiat cu SC PRELCHIM SRL având ca obiect “Proiectare stație 110/20 kv 25MVA Triton și Proiectare PC sumator Triton și LES 20 kv aferente”, prin care părțile au convenit următoarele:

“Art. 2.2 - (...) Proiectantul va susține și aviza Proiectul în cadrul Comisiilor Tehnice CTE din cadrul .. și ...”;

“Art. 7.3 - Contractul nu va fi considerat terminat până când **Procesul-verbal de recepție a Proiectului** nu va fi semnat de către Beneficiar.”;

“Art. 9.1 - Recepția lucrărilor se face astfel: - recepția va fi cerută de PROIECTANT după ce Proiectul ce face obiectul prezentului contract este finalizat și aprobat în .. si .., preliminar, Proiectantul va transmite Beneficiarului spre avizare, Proiectul (...)”

**“Art. 13.1 Prezentul Contract va înceta la data semnării Procesului Verbal de Recepție Finală.”**

În baza celor anterior prezentate, organul de soluționare a contestației nu poate reține ca întemeiate susținerile contestatoarei în privința îndeplinirii condițiilor de deductibilitate pentru serviciile de proiectare stație 110/20kv 25MVA Triton (SC .. S.R.L.) și studiu PUZ (SC ..SRL), întrucât societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că serviciile de proiectare au fost realizate, respectiv nu au fost prezentate documentele întocmite specificate în contracte, în actele adiționale la contracte și în facturi, respectiv nu a prezentat Proiectul avizat în cadrul Comisiilor Tehnice CTE (SC .. SRL), Procesul-verbal de recepție a Proiectului semnat de către Beneficiar (SC ..SRL).

**F. Cu privire la suma de .. lei (.. lei + .. lei) - organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA aferenta :**

- ..lei - servicii avizare centrală electrică ..(SC .. SA), servicii extindere rețea electrică (SC.. SRL);

- .. lei - servicii scoatere teren din circuitul agricol ANIF și studii topografice (..)

ca urmare a faptului că societatea nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că serviciile au fost prestate în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată X SRL nu aduce niciun argument de fapt cu privire la achiziția acestor servicii în folosul propriilor operațiuni taxabile, iar argumentele de drept au caracter general.

În speță sunt incidente dispozițiile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;”**,

iar pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 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”.**

Potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]”.

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**“Art. 276. – (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**”.

Avand în vedere că argumentația din contestație are un caracter general și nu vizează constatările de fapt și încadrarea în temeiurile de drept realizate de organele de inspecție fiscale pentru TVA nedeductibilă în sumă de .. lei, ceea ce constituie o veritabilă nemotivare substanțială a contestației, aceasta urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru capătul de cerere privind această sumă.

Prin urmare, în raport de constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală 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 acestea, contrar prevederilor art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră ”*contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”.

Față de cele anterior prezentate, contestația societății X SRL urmează a fi respinsă ca nedovedită cu documente din care să reiasă că îndeplinește cerințele legale în materia păstrării dreptului de deducere a TVA în sumă de .. lei aferentă proiectului imobiliar necontinuat.

### **3.2. Referitor la suma de .. lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care nu există titlu de creanță pentru această sumă.*

**În fapt**, prin contestație X SRL consideră că suma de .. lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală nu este întemeiată și nu reflectă realitatea economică, respectiv pentru suma de .. lei consideră că modul de calcul este greșit și suma de .. lei provine din înțelegerea în mod eronat a situației de fapt în ceea ce privește emiterea de facturi de la ...

Din anexa nr. 9 la raportul de inspecție fiscală referitoare la situația TVA, reiese că :

- la 30.09.2015, societatea înregistra TVA de rambursat în sumă de .. lei conform deconturilor, iar în urma inspecției fiscale TVA în sumă de .. lei;
- la 31.12.2015, societatea înregistra TVA de rambursat în sumă de .. lei conform deconturilor, iar în urma inspecției fiscale TVA în sumă de .. lei, adică .. lei - .. lei (TVA neadmis la deducere);
- la 31.03.2016, societatea înregistra TVA de rambursat în sumă de .. lei conform deconturilor, iar în urma inspecției fiscale TVA în sumă de .. lei, adică .. lei - ..lei (TVA neadmis la deducere).

Suma de .. lei reprezintă TVA de rambursat stabilită în urma inspecției fiscale și menționată și în decizia contestată.

Cu privire la suma de .. lei, din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că factura nr... este o factură stornată, pe factură fiind înscris ”stornează factura nr...”, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au diminuat TVA dedusă cu suma de ..

lei, întrucât aceasta factură a fost înregistrată cu semnul plus în jurnalul de cumpărări aferent trimestrului I 2016. TVA neadmisă la deducere în sumă de ..lei a fost cuprinsă în totalul general al TVA stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale de .. lei și care a fost analizată la pct. 3.1 din prezenta decizie.

Ca urmare, rezultă că **suma de .. lei** a fost determinată ca suma intermediară de plată în cursul perioadei verificate și **este cuprinsă în totalul diferenței suplimentare de TVA de ..lei** și în niciun caz sumele neadmise la deducere din facturile .. nu au fost dublate.

**În drept**, conform prevederilor art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 268. - (1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(3) **Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.**

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale".*

"Art. 269. - (2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat".**

Potrivit art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data formulării contestației:

"**Art. 272.** - (1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5)".

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 93, art. 95 și art. 152 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"**Art. 93.** - (1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) **Creanțele fiscale se stabilesc** astfel:

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

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

(3) Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și *în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată".*

"**Art. 95.** - (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.

(2) **Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare a unei verificări documentare, a unei inspecții fiscale ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii**".

"**Art. 152.** - (1) În sensul prezentului titlu, colectarea creanțelor fiscale reprezintă totalitatea activităților care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță fiscală sau al unui titlu executoriu, după caz".

Conform anexei nr. 2 – Instrucțiuni de completare la O.P.A.N.A.F. nr. 3.709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice":

*«Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată».*

Față de situația de fapt și de prevederile legale mai sus citate se reține că suma de .. lei excede sumei de .. lei stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată ce reprezintă titlu de creanță fiscală, neintrând în compunerea acestei sume și neregăsindu-se astfel în decizia de impunere nr. .., motiv pentru care contestația se va respinge ca fiind fără obiect pentru acest capăt de cerere, în conformitate cu pct. 11.1 lit. c) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015:

*"11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*[..]*

*c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat".*

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 134<sup>1</sup> alin. (7), art. 134<sup>2</sup> alin. (1), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 156 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 și pct. 53 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 92 alin. (2) lit. b), art. 95 alin. (2), art. 152 alin. (1), art. 268 alin. (1) și alin. (3), art. 269 alin. (1) lit. c) și d) și alin. (2), art. 272 alin. (1) și alin. (2), art. 276 alin. (1) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. b) și c) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și anexa nr. 2 la O.P.A.N.A.F. nr. 3.709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"

**DECIDE:**

1. Respinge ca neîntemeiată contestația X SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr..., emisă de Administrația Sector .. a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. .. pentru TVA în sumă de .. lei.

2. Respinge ca fiind fără obiect contestația X SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. ..., emisă de Administrația Sector.. a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. ..pentru TVA în sumă de .. lei.

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