

DECIZIA nr. 275 din 2015
privind solutionarea contestatiei
formulata de **S.C. X SRL**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector X a Finantelor Publice cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2014 cu privire la contestatia **S.C. X SRL**, avand CIF RO22488680, cu sediul in Bucuresti, Sector X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/2014, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-SX X/2014, emisa de Administratia Sector X a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX X/2014 si comunicate sub semnatura la data de 27.10.2014 cu adresa nr. X/27.10.2014, prin care organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare reprezentand TVA in suma de X lei, **din care societatea contesta suma de X lei**, compusa din:

- **X lei TVA** dedusa la data platii din factura seria X nr. 5/27.12.2013 emisa de SC C SRL, neadmisa la deducere de organele de inspectie fiscala;
- **X lei TVA** dedusa de societate pentru prestari de servicii de management si dezvoltare prestate de SC O SRL, in baza contractului din data de 20.09.2013, neadmisa la deducere de organele de inspectie fiscala.

Constatand că, in speță, 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, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. X SRL.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector X a Finantelor Publice au efectuat în perioada 03.09.2014 – 15.10.2014 o inspectia fiscala la S.C. X SRL, in privinta taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare, perioada verificata fiind 01.10.2008 – 31.07.2014.

Cu privire la sumele contestate de societate, reprezentand TVA neadmisa la deducere în suma de X lei, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX X/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX X/2014 si referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au retinut urmatoarele:

Intre SC K SCS – beneficiar și S.C. X SRL - prestator (ce preia drepturile și obligatiile fostului prestator SC E SRL), s-a încheiat contractul de dezvoltare imobiliara nr. 1/04.07.2013, având ca obiect realizarea unui magazin K pe terenul situat în Bucuresti, Sector X.

Pentru perioada verificata „baza de impunere s-a modificat cu suma de X lei cu TVA aferenta X lei” astfel;

- X lei TVA de rambursat la 30.09.2008, suma prescisa conform prevederilor art. 135 din Codul de procedura fiscala;

- **X lei TVA** dedusa la data platii din factura seria X nr. 5/27.12.2013 emisa de SC C SRL, pentru servicii „de reprezentare pentru cumpararea unor bunuri imobile”, în baza contractului nr. 1/21.11.2012 și a contractului de cesiune din data de 16.09.2013. Organele de inspectie fiscala au constatat ca documentele prezentate de societate nu justifica prestarea de servicii în folosul operatiunilor taxabile ale contribuabilei. In consecinta nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA in suma de X lei, reprezentand TVA dedusa din factura seria X nr. 5/27.12.2013 emisa de SC C SRL.

Documentele prezentate au constat în corespondenta electronica purtata intre cele doua societati în perioada 2012 – 2013 și un „Raport rezumat al activitatilor desfășurate de C”, pe care echipa de inspectie fiscala nu le-a considerat ca fiind justificative pentru serviciile de consultanta facturate, deoarece la emiterea facturii de catre prestator trebuiau intocmite documente care sa cuprinda in mod concret denumirea serviciilor prestate, cantitatea (numar de ore) si valoarea individualizata a acestora. Mentioneaza faptul ca SC C SRL nu a avut salariati in anul 2013, fiind inregistrata cu obligatii fiscale specifice salariatilor incepand cu data de 14.02.2014:

-**X lei TVA** dedusa de societate pentru prestari de servicii de management si dezvoltare prestate de SC O SRL, in baza contractului din data de 20.09.2013. Societatea nu a prezentat, in perioada inspectiei fiscale situatii de lucrări/rapoarte de activitate etc. pentru a justifica, în opinia organului de inspectie fiscala, prestarea de servicii în folosul operatiunilor sale impozabile. In consecinta nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA in suma de X lei, reprezentand TVA dedusa din facturile de servicii de consultanta imobiliara emise de O SRL.

Pentru justificarea prestarii serviciilor, societatea a prezentat un raport de activitate din 08.10.2013, aferent facturii nr. 4/08.10.2013, factura ce reprezinta “avans conform contract de servicii din 20.09.2013”. Conform acestui raport si celor prezentate in punctul de vedere formulat de societate, serviciile au constat in obtinerea PUZ-ului, certificatului de urbanism, si a tuturor autorizatiilor, avizelor precum si urmarirea lucrarilor pe santier necesare proiectului de dezvoltare imobiliara pentru clientul K SCS.

In concluzie, serviciile prestate de O SRL, au fost prestate in beneficiul clientului aflat in portofoliul X SRL (n.n. K SCS) si pentru care nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei in baza prevederilor art. 145 alin. (5) din Codul fiscal rep., prevederi ce stipuleaza ca nu sunt deductibile “a) taxa aferenta sumelor achitate in numele si in contul altei persoane si care apoi se deconteaza acesteia”

Se mentioneaza ca O SRL este inregistrata in judetul Sibiu, din consultarea bazei de date ANAF rezulta ca nu a avut salariati de la infiintare si pana in prezent, mai mult administratorul O SRL este domnul KF care este si finantatorul X SRL (imprumut in valoare de X euro), conform declaratiei administratorului X SRL

Pentru justificarea prestarii serviciilor mentionate anterior echipa de inspectie fiscala a solicitat Nota explicativa nr. X/13.10.2014, anexata la RIF.

Ca temei de drept s-au in scris L 571/2003 art. 134² , alin. (1), art. 145 alin. 5 lit. a); art. 135 din OG 92/2003

II. În motivarea contestatiei societatea arata, in esenta, urmatoarele argumente:

Societatea are ca obiect principal de activitate dezvoltarea imobiliara – cod CAEN 4110. Activitatea desfasurata de societate consta in achizitia in vederea revanzarii a unui teren situat in Bucuresti, Sector X, precum si dezvoltarea unui centru comercial pe acest teren pentru principalul sau client K SCS.

Initial, cu vanzatorul terenului H S.A., s-a incheiat antecontractul de vanzare cumparare a terenului de SC E SRL care, la randul sau, a cesionat drepturile si obligatiile sale catre X SRL. Identic s-a procedat si pentru antecontractul incheiat cu promitentul cumparator K SCS.

In baza contractelor amintite este in obligatia societatii sa obtina pe cheltuiala sa autorizatiile de construire, PUZ si orice alte avize necesare edificarii hipermagazinului K. Subliniaza ca aceasta este o conditie rezolatorie, a carei neindeplinire ar fi dus la desfiintarea contractului. Anexeaza contestatiei copii dupa antecontractele si contractele in cauza.

1. Referitor la suma de X lei TVA dedusa din factura seria X nr. 5/27.12.2013 emisa de SC C SRL pentru servicii de reprezentare pentru cumpararea unor bunuri imobile

TVA în suma de X lei a devenit exigibila în perioada de raportare, corespunzător sumei achitate către C SRL care aplica sistemul TVA la incasare.

Potrivit contractului încheiat, prestatorul „va îndeplini activitățile și serviciile de consultanță și intermediere imobiliara în vederea achiziționării imobilului situat în Bucuresti, Sector X, compus din teren și construcții, proprietatea H S.A.”. Comisionul datorat în baza contractului este de X euro plus TVA și se plătește doar în cazul perfectării unuia sau mai multor contracte de vanzare-cumparare cu privire la imobilul din Soseaua X, nr. 46.

Concret, conform contractului, obligatiile C SRL sunt: sa faciliteze prezentarea către vânzător a diferitelor oferte ale X în vederea perfectării tranzacției de achiziție a imobilului, sa coordoneze negocierile dintre cumparator și vânzător și sa furnizeze către X informații cu privire la stadiul acestor negocieri.

În anexa 4 la contestatie s-au atașat documentele justificative pentru serviciile primite, documente care au fost prezentate și echipei de inspectie fiscala:

- contractul de reprezentare nr. 1/21.11.2012 încheiat între C SRL și E SRL;
- contractul de cesiune încheiat între C SRL, E SRL și X SRL;
- factura seria X nr. 5/27.12.2013 emisa de C SRL către X SRL, în valoare de X lei plus TVA în suma de X lei (din care TVA devenita exigibila în perioada supusa verificării în valoare de X lei);
- Raport rezumat al activitatilor desfășurate de C SRL;
- corespondenta electronica cu C SRL în perioada 2012 – 2013, cu privire la stadiul negocierilor;

Din aceste documente rezulta:

- onorariul datorat nu variaza în funcție de numărul de ore efective în prestarea serviciilor fiind stabilit un onorariu fix de X euro, ceea ce nu justifica întocmirea unui raport de activitate;
- dovada primirii serviciilor o constituie tocmai achiziția imobilului de la H SRL;
- în afara de factura, legislatia nu prevede alte documente justificative în vederea exercitării dreptului de deducere;
- organele de inspectie fiscala nu pot impune forma, continutul și tipul documentelor justificative în vederea sustinerii deducerii taxei și nu pot refuza deducerea pe motiv ca documentele justificative prezentate nu contin cantitatea (numar de ore) și valoarea individualizata a serviciilor, în contextul în care înțelegerea comerciala fixase un

preț fix al contractului indiferent de nr. de ore prestate, datorat și platibil în cazul concretizării serviciilor prestate în perfectarea contractelor de cumpărare a imobilului din Soseaua X, nr. 46;

- astfel organele de inspectie fiscala au încălcat principiul proportionalitatii TVA, principiu de baza la TVA, la care se face referire și la pct. 53 alin. (11) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit caruia **organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea unei situații de fapt, astfel încât sarcina persoanei impozabile sa devină practic imposibila sau extrem de dificila;**

- organele fiscale au inserat în RIF ca SC C SRL nu a avut salariati în anul 2013, fără însă sa argumenteze relevanta acestui aspect. În analiza efectuata organul fiscal trebuia sa identifice și sa aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecarui caz, putand sa investigheze prin ce resurse au fost prestate serviciile de reprezentare în achiziția de bunuri imobile de prestatoare, fără să se limiteze la lipsa salariatilor. Astfel se arata ca argumentul lipsei salariatilor este irelevant în vederea determinarii prestarii serviciilor întrucât puteau fi subcontractate de prestaatoare cu alte entitati. Se putea observa ca serviciile au fost prestate prin domnul FC în calitate de asociat și administrator al C SRL, așa cum rezulta din „Raportul rezumat” și corespondenta electronica din perioada 2012 - 2013 cu privire la stadiul negocierilor pentru achiziția imobilului;

- potrivit cauzelor C-80/11 și C-142/11 (Mahageben kft și David împotriva Statului maghiar, și C-324/11 (Gabor Toth), judecate la CJUE, **nu se poate restrange sau exclude dreptul de deducere al persoanei impozabile** pe motivul ca nu este posibila stabilirea identitatii persoanelor care au prestat efectiv serviciile în situația în care emitentul facturii nu dispune de angajați;

2. Referitor la suma de X lei TVA dedusa de societate pentru prestari de servicii de management si dezvoltare prestate de SC O SRL.

Pentru serviciile prestate de O SRL a pus la dispoziția organelor de inspectie fiscala documentele atasate ca anexa 5 la contestatie:

- contractul de prestari servicii încheiat la 20.09.2013 pentru obtinerea autorizatiilor și documentatiilor tehnice necesare în vederea edificarii hipermarketului K;
- raportul de activitate din data de 08.10.2013, la contractul din 20.09.2013, aferent facturii nr. 4/08.10.2013, în care se detaliaza serviciile prestate în baza contractului, respectiv intocmirea prin proiectant de specialitate, depunerea documentatiilor în vederea emiterii avizelor și aprobarilor necesare, urmarirea și participarea împreuna cu proiectantii de specialitate la aprobarea și avizarea „PUZ sos X nr. 46”, obtinandu-se urmatoarele documente: certificat de urbanism, aviz de oportunitate, aviz comisia de circulatie, aviz APM, aviz RADET, aviz DISTRIGAZ, etc. Documentele mentionate dovedesc ca serviciile în discuție au fost prestate în beneficiul X SRL;

Referitor la incadrarea serviciilor efectuata de organele de inspectie fiscala, in prevederile art. 145 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal, cum ca serviciile in cauza au fost prestate in beneficiul clientului K SCS, se arata ca aceasta incadrare a fost eronata deoarece prevederile in cauza reglementeaza situatia taxei achitate in numele si in contul altei persoane si care apoi se deconteaza acestuia, situatie neregasita in speta de fata. Se arata ca potrivit prevederilor pct. (19) alin (3) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, persoana care achita sume in numele si in contul altei persoane nu primeste facturi pe numele sau si nici nu emite facturi pe numele sau.

Serviciile primite de la SC O SRL nu intra sub incidenta prevederilor art. 145 alin. (5) lit. a) din Codul fiscal intrucat:

- serviciile au fost contractate de societate in nume propriu;
- factura pentru serviciile in discutie este emisa pe numele X SRL și nu pe numele K SCS;

- serviciile au fost contractate de societate in beneficiul sau, fiind esentiale in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile, conform contractelor si tranzactiilor efectuate.

Rezumand, societatea arata ca obtinerea autorizatiilor prevazute in contractul incheiat cu O SRL era o conditie obligatorie pentru prefectarea contractului de revanzare a imobilului către K SCS, prevazuta ca o conditie rezolutorie in antecontractul incheiat, a carei neindeplinirea ar fi atras nerealizarea operatiunii impozabile de revanzare a imobilului.

Se insereaza extrase din jurisprudenta CJUE, in interpretarea legislatiei comunitare privind taxa pe valoarea adaugata, respectiv considerente prin care s-a stabilit ca pentru ca dreptul de deducere a TVA aplicat achizitiilor de servicii in amonte sa ii fie recunoscut persoanei impozabile trebuie sa existe o legatura directa si imediata cu operatiunea in aval (de revanzare), ceea ce presupune ca sumele cheltuite pentru achizitie sa se regaseasca in pretul operatiunilor de revanzare taxate in aval. Se admite deasemenea deducerea chiar in lipsa unei legaturi directe si imediate, atunci cand costul serviciilor face parte din cheltuielile generale ale persoanelor impozabile si reprezinta, ca atare, elemente constitutive ale pretului serviciilor pe care le furnizeaza.

Pe cale de consecinta, costul serviciilor de obtinere a autorizatiilor si avizelor necesare dezvoltarii hipermagazinului K asumate de societate trebuie privit ca facand parte din cheltuielile generale ale societatii, acesta fiind inclus in pretul de revanzare a imobilului din Sos. X nr. 46, precum si in costul serviciilor de dezvoltare a hipermagazinului K.

Raportandu-se la consemnarile organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca O SRL nu a avut salariati în perioada prestarii serviciilor, arata ca serviciile în discuție au fost prestate de domnul GH, asociat al societății O SRL, fapt probat prin procurile atasate în copie ca anexa 6 la contestatie.

În conditiile în care echipa de inspectie fiscala s-a limitat la a consemna faptul ca prestatorul nu a dispus de salariati proprii, fără a argumenta relevanta acestor aspecte în contextul neacordarii deducerii taxei, se arata ca nici nu s-au efectuat constatari complete pentru investigarea resurselor prin care s-au prestat serviciile. Jurisprudenta europeana în materie de TVA stabileste ca Directiva de TVA se opune ca autoritatea fiscala sa refuze unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru servicii care i-au fost prestate pentru motivul ca aceasta nu s-a asigurat ca emitentul facturii dispune de personalul necesar pentru a fi în măsura sa furnizeze serviciile în cauza

Pentru probarea celor sustinute se ataseaza contestatiei documentele precizate, structurate pe 6 anexe.

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

1. Referitor la suma de X lei TVA dedusa din factura seria X nr. 5/27.12.2013 emisa de SC C SRL pentru servicii de reprezentare pentru cumpararea unor bunuri imobile

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit legal TVA neadmisa la deducere, in suma de X lei, aferenta unor achizitii de servicii, in conditiile in care documentele prezentate nu dovedesc prestarea efectiva a serviciilor in folosul operatiunilor impozabile ale societatii.

În fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea de către societate a TVA în suma de X lei aferenta achizițiilor de servicii de la SC C SRL deoarece au considerat ca documentele prezentate de contribuabil nu demonstreaza ca serviciile facturate de SC C SRL către SC X SRL au fost prestate în folosul operatiunilor taxabile ale contestatarei.

În drept, cu privire la deductibilitatea TVA, sunt incidente urmatoarele prevederi din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

(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;”

“Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

“Art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

“ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

[...]

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

Din textele de lege mai sus citate se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată implica îndeplinirea cumulativa a doua condiții:

- serviciile în cauza să fie prestate;

- prestarea să fie în folosul operatiunilor impozabile ale celui ce efectueaza deducerea taxei.

Dreptul de deducere apare **la momentul prestării serviciilor**, societatea fiind în drept să deducă numai taxa pe valoarea adăugată aferentă unor servicii prestate ori care urmeaza sa fie prestate, in beneficiul operatiunilor sale impozabile. Prestarile de servicii, precum serviciile de consultanta si alte servicii **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.**

Astfel se retine ca dovedirea prestarii serviciilor nu este suficienta pentru exercitarea dreptului de deducere, daca nu rezulta si ca prestarea efectuata a fost in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In speta de fata organele de inspectie fiscala nu au considerat deductibila taxa pe valoarea adaugata dedusa de contribuabila deoarece prin documentele prezentate aceasta nu a justificat prestarea serviciilor in folosul operatiunilor impozabile ale societatii, aceste documente necuprinzand in mod concret denumirea serviciilor prestate, cantitatea

(numar ore) si valoarea individualizata a acestor servicii. S-a consemnat si faptul ca prestatorul nu a dispus de angajati cu contract de munca in perioada de prestare a serviciilor.

Documentele prezentate de societate organelor de inspectie fiscala, aflate in copie la dosarul contestatiei, constau in:

1. contractul de reprezentare pentru cumpararea unor bunuri imobile nr. 1/21.11.2012, incheiat intre beneficiarul E SRL si prestatorul C SRL, prin care acesta din urma **se obliga sa indeplineasca activitatile si serviciile de consultanta si intermediere imobiliara in vederea achizitionarii de la H SRL a imobilului situat in Bucuresti, Sos. X, nr. 46**, Sector X, compus din teren si constructii, valoarea serviciilor fiind prestabilita, drept comision, la suma de X euro plus TVA;

2. contractul de cesiune din 16.09.2013 prin care se cesioneaza drepturile si obligatiile EM SRL, cuprinse in contractul de reprezentare mentionat la punctul precedent, catre X SRL. Conform art. 3 din contractul de cesiune "Pretul cesiunii este de 0 (zero) lei, avand in vedere ca, in cadrul Contractului cesionat, nu a fost facuta nici o plata" pana la data incheierii contractului de cesiune. Contractul de cesiune este semnat si stampilat de cedent, cesionar si debitorul cedat;

3. Procesul verbal din 20.12.2013, partile, beneficiarul X SRL si prestatorul C SRL, consemneaza ca prestatorul si-a indeplinit toate obligatiile stabilite in contract, fiind indreptatit sa-si primeasca comisionul in valoare de X lei plus TVA in suma de X lei;

4. prestatorul C SRL a emis catre beneficiarul X SRL factura seria CBT nr. 6 din 27.12.2013, cu TVA in suma de X lei, inscriind cota de Tva de 24%, denumire a serviciilor "Servicii conform contract de reprezentare nr. 1/21.11.2012 si contr. de cesiune din 16.09.2013 (X euro * 4,4806 + TVA)", unitate de masura "set", cantitate "1,00" si pret fara TVA X lei. C SRL este inregistrata in Registrul persoanelor impozabile care aplica sistemul TVA la incasare, disponibil pe site-ul ANAF, incepand cu data de 14.05.2013 si pana in prezent;

5. Raportul -rezumat, atasat contestatiei, in care se prezinta activitatile desfasurate de prestator in indeplinirea obligatiilor contractuale, cuprinzand activitatile desfasurate in unele luni din perioada august 2012 – noiembrie 2013 , respectiv intalniri, schimburi de mesaje si problematica abordata, in unele cazuri prevazandu-se si numarul de ore aferente fiecarei activitati sau numarul de intalniri.

6. corespondenta atasata cuprinde mesaje transmise de FC – de la CR catre FCA – Manager H pe adresa X@H.ro, IUN@.ro, precum si in sens invers. FCA – Manager H, transmite la randul sau mesaje catre sau in atentia FC, referitoare la subiect "act status si pasi T" in 24 sept. 2013.

Din aceste mesaje, copii simple neatestate prin semnatura si stampila, neconfirmate tehnic, ar rezulta implicarea domnului FC de la CR SRL in prefectarea tranzactiei dintre HR SRL si X SRL, privind vanzarea imobilului din Soseaua X, nr. 46, fosta Fabrica de bere T.

Forta probanta a inregistrurilor este reglementata de **Codul de procedura fiscala**, care acolo unde nu prevede se completeaza cu prevederile Codului de procedura civila. Potrivit Codului de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr. 92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 2 Raportul Codului de procedura fiscala cu alte acte normative

[...]

(3) Unde prezentul cod nu dispune se aplica prevederile Codului de procedura civila."

"Art. 49 Mijloace de probă

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*”

„Art. 64 **Forța probantă** a documentelor justificative și evidențelor contabile

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte **doveditoare**, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.*”

“Art. 65 **Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale**

(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.*”

Potrivit Codului de procedura civila, aprobat prin legea 134/2010, republicat:

“Depunerea înscrisurilor

Art. 292. - (1) Dacă prin lege nu se dispune altfel, fiecare parte are dreptul să depună înscrisurile de care înțelege să se folosească, în copie certificată pentru conformitate.”

Din analiza documentelor aflate in dosarul contestatiei rezulta:

- inscrisurile depuse la dosarul contestatiei sunt copii simple, necertificate pentru conformitate si prin urmare nu pot constitui dovezi in sprijinul afirmatiilor contestatarei;
- exista unele neconcordante intre documentele depuse, astfel contractul de prestari servicii s-a incheiat in 21.11.2012, dar in Raportul rezumat si corespondenta pe email sunt prevazute activitati incepand cu luna august 2012, anterior incheierii contractului. Contractul din 21.11.2012, care se incheie pentru viitor, nu are referiri la activitati anterioare, astfel factura seria X nr. 5/27.12.2013 emisa de SC C SRL pentru “Servicii conform contract de reprezentare nr. 1/21.11.2012” se refera la activitati si servicii prestate/de prestat dupa data de 21.11.2012 si nu anterior datei de 21.11.2012
- Raportul rezumat nu este datat si nici nu este mentionat in factura emisa in 27.12.2013. Email-ul caruia i-ar fi fost atasat raportul este deasemenea incomplet depus, nefigurand data la care a fost transmis;

Ceea ce nu rezulta din documentele prezentate este rolul concret al C SRL in efectuarea achizitiei imobilului proprietatea H SA. Astfel, desi contractul in speta se intituleaza “de reprezentare pentru cumpararea unor bunuri imobile”, in actele incheiate intre vanzatorul H SA si cumparatorul X SRL nu apare reprezentantul C SRL. In privinta consultantei si intermediarii imobiliare in vederea achizitionarii de la H SRL a imobilului situat in Bucuresti, Sos. X, nr. 46, domnul TF, avand calitatea de administrator al C SRL, s-a intalnit lunar, incepand cu 10.08.2012 conform Raportului sumar, cu H pentru “Discutie lunara pe marginea situatiei pietei”. Prin emailul caruia i s-a atasat Raportul sumar, se estimeaza ca timp afectat prestarii serviciilor circa 600 de ore. Fata de valoarea cu TVA a serviciilor facturate de X euro rezulta un **tarif orar de circa x euro/ora** cu TVA inclus sau x euro/ora fara TVA. Fara a analiza pregatirea, experienta si calitatile domnului TF in tehnica negocierilor, se retine ca interesul in efectuarea tranzactiei exista atat pentru vanzator cat si cumparator, ceea ce nu explica rolul determinant al intermediarului C SRL in realizarea tranzactiei ci cel mult existenta unui aport in stabilirea pretului final al tranzactiei si al conditiilor de plata.

In data de 12.12.2012, s-a incheiat Antecontractul de vanzare cumparare autentificat sub nr. 2369/12.12.2012, prin care promitentul vanzator H SA se angajeaza sa vanda si promitentul cumparator se angajeaza sa cumpere in schimbul pretului de X euro **imobilul** - teren cu constructii in suprafata de circa X metri patrati din Soseaua X nr. 46. In

Antecontractul din 12.12.2012 sunt prevazute parcela de dezmembrat de Z m.p. ce se va revinde catre societatea K in vederea “*dezvoltarii si edificarii pe acesta a unui hipermarket K, inclusiv parcare si infrastructura aferenta conform avizului preliminar de urbanism nr. 23/09.11.2012 si a planului anexa ambele emise de Primaria Municipiului Bucuresti*”. Avizul preliminar nr. 23/09.11.2012, mentionat ca anexa 1 la antecontract nu s-a depus la dosarul contestatiei. Cu privire la plata pretului se prevede plata primei transe de X euro la data incheierii antecontractului, diferenta pret, de X euro urmand a se plati “*la data platii de catre K a pretului pentru Imobilul Dezmembrat*”. **Acelasi pret si aceleasi conditii de plata s-au prevazut si in contractul de vanzare cumparare.**

Contractul de vanzare cumparare a imobilului s-a incheiat si autentificat sub nr. 2054/10.12.2013, H SA vandand catre X SRL terenul cu constructii in suprafata de circa X m.p. dezmembrat in doua loturi (lotul 1 = Z mp si lotul 2 = Y mp) contra pretului de X euro. Pretul si conditiile de plata sunt aceleasi ca in antecontract.

Analizand comparativ contractele incidente tranzactiei cu H si contractul incheiat cu prestatorul C SRL se retine ca acesta din urma s-a incheiat in data de 21.11.2012, iar antecontractul cu H s-a finalizat in 12.12.2012. In perioada 21.11.2012 – 12.12.2012 in Raportul sumar intocmit de prestator, nu apar activitati desfasurate in legatura cu prestarea serviciilor.

Se retine astfel ca pana la data incheierii Antecontractului de vanzare cumparare autentificat sub nr. 2369/12.12.2012, chiar din documentele depuse de contestator rezulta ca nu s-au desfasurat nici un fel de activitati care sa justifice prestarea serviciilor facturate prin factura seria X nr. 5/27.12.2013, factura cuprinzand TVA în suma de X lei neadmis la deducere. Ulterior prin contractul definitiv, de vanzare cumparare a imobilului, s-au păstrat conditiile initiale, stabilite prin antecontractul de vanzare cumparare. Ca atare nu pot fi retinute afirmatiile contestatarei, cum ca dovada primirii serviciilor de reprezentare de la C SRL o constituie chiar concretizarea și finalizarea achizitiei imobilului, deoarece imobilul se putea/s-a putut achiziționa și fără prestarea unor servicii de către C SRL. Astfel chiar dacă s-au prestat în realitatea unele servicii, **cu un tarif orar de circa x euro/ora** (cu TVA inclus), nu inseamna si ca acestea au fost in folosul operatiunilor impozabile ale contestatarei, in conditiile in care rezulta ca tranzactia se putea realiza si fara aportul prestatorului si totodata nu rezulta avantajele obtinute in urma prestatiilor ce s-ar fi efectuat.

Unele din activitatile cuprinse in Raportul rezumat se refera la activități de obtinere a PUZ (“*Iulie – August 2013 multiple întâlniri cu Arhitecti pentru urmarirea stadiului autorizarii PUZ proiectului*”), activități ce apar și în Raportul din 08.10.2013, intocmit de celălalt prestator O SRL, de la care s-a dedus TVA în suma de X lei, deducere neacceptata de organul de inspectie fiscala. In raportul din 08.10.2013 SC O SRL consemneaza ca a prestat servicii in vederea emiterii avizelor si aprobarilor necesare, urmarirea si participarea impreuna cu proiectantii de specialitate la toate fazele de aprobare si avizare a documentatiei de urbanism “PUZ Sos. X Nr. 46” obtinandu-se HCGMB nr. X din 31.05.2013 privind aprobarea Planului Urbanistic Zonal (PUZ) “Sos. X Nr. 46”. Rezulta astfel ca evident ca in lunile “**Iulie – August 2013**” prestatorul C SRL nu putea presta serviciile de “*multiple întâlniri cu Arhitecti pentru urmarirea stadiului autorizarii PUZ proiectului*” caci PUZ-ul fusese deja aprobat prin HCGMB nr. X/2013, prin “serviciile prestate” de SC O SRL. Astfel Raportul rezumat intocmit de C SRL apare ca un in scris *pro causa*.

Prin urmare documentele depuse la dosarul contestatiei nu fac dovada serviciilor prestate, a datei la care s-ar fi prestat, sau ca acestea au fost in folosul operatiunilor impozabile ale contestatarei, taxa dedusa aferenta nefiind astfel exigibila si deductibila,

cererea urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA neadmisa la deducere in suma de X lei.

În speta sunt aplicabile prevederile art. 213 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art. 213 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) și lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

2. Referitor la suma de X lei TVA dedusa de societate pentru prestari de servicii de management si dezvoltare prestate de SC O SRL.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit legal TVA neadmisa la deducere, in suma de X lei, aferenta unor achizitii de servicii, pentru care organele de inspectie fiscala au considerat atat ca documentele prezentate nu dovedesc prestarea efectiva a serviciilor in folosul operatiunilor sale impozabile ci in beneficiul clientului sau K SCS.

In fapt, nu s-a admis la deducere TVA in suma de X lei, aferent facturilor de prestari servicii emise de SC O SRL, in baza contractului de prestari servicii din 20.09.2013.

In drept sunt incidente prevederile legale inserate la punctul anterior si suplimentar prevederile art. 145 alin. 5 si art. 137 alin. (3) lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, în vigoare în anul 2013, potrivit caruia:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

(5) Nu sunt deductibile:

a) taxa aferentă sumelor achitate în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, precum și taxa aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor efectuate conform art. 137 alin. (3) lit. e);”

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

[...]

(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

[...]

e) sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, precum și sumele încasate de o persoană impozabilă în numele și în contul unei alte persoane.”

S-a aratat, la punctul anterior, că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată implica îndeplinirea cumulativă a două condiții:

- serviciile în cauza să fie prestate;
- prestarea să fie în folosul operațiunilor impozabile ale celui ce efectuează deducerea taxei.

Totodată s-a arătat că exercitarea dreptului de deducere în cazul prestațiilor de servicii este condiționată de intervenirea exigibilității și faptului generator, respectiv data prestării serviciilor confirmată prin documente precum rapoarte de lucru, situații de lucrări etc.

Suplimentar se reține că nu fac parte din baza de impozitare și nu sunt deductibile sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, indiferent de numărul persoanelor prin care se realizează această decontare.

Pentru justificarea serviciilor prestate de O SRL s-a depus la dosar Raportul de activitate din data de 08.10.2013 întocmit în baza contractului din **20.09.2013** prin care se susține că prestatorul a obținut avize și acorduri emise în anii 2011, 2012 și PUZ-ul aprobat în 31.05.2013 de Primăria Municipiului București. Se observă astfel că avizele și PUZ-ul au fost emise de organele în drept anterior datei încheierii contractului din 20.09.2013, astfel că nu se justifică prestarea unor servicii de obținere a acestora după data încheierii contractului. Totodată Raportul este aferent facturii nr. 4 din 08.10.2013, factura ce menționează încasarea unui avans și nu prestarea unor servicii, cu TVA aferent de numai x lei, ce nu acoperă TVA dedus în suma de X lei. Pentru diferența de TVA dedusă de $x,4$ lei ($X - x$) se precizează de organele de inspecție fiscală, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, că această sumă de TVA provine din facturile seria ODF cu nr. 5 și nr. 6 emise de SC O SRL, în data de 21.01.2014, pentru „refacturare cheltuieli conform contract de prestări servicii conform art. 4”, precizându-se că serviciile refacturate reprezintă în fapt taxe OCPI București și servicii de proiectare plătite în numele SC K SCS. Pentru acest ultim aspect contestația nu formulează motive de admitere și nu a depus facturile nr. 5 și nr. 6 din 21.01.2014.

În concluzie, prin documentele depuse, contestația nu face dovada că serviciile facturate de O SRL i-au fost într-adevăr prestate, din documentele prezentate reținându-se că avizele și autorizațiile ce făceau obiectul contractului din 20.09.2013, așa cum sunt precizate în Raportul din 08.10.2013 erau deja emise de organele în drept, unele chiar cu 2 ani înainte, ceea ce este de natură a încadra acest contract, la data încheierii, ca fiind fără obiect.

Întrucât contestația nu a făcut dovada că i-au fost prestate servicii aferente TVA dedus în suma de X lei, din facturile primite de la SC O SRL, și că aceste servicii ar fi fost în folosul operațiunilor sale impozabile, și totodată în cazul facturilor nr. 5 și nr. 6 din 21.01.2014 nu s-a dovedit că acestea nu reprezintă o refacturare a sumelor achitate în numele K SCS cum este menționat chiar în cuprinsul acestora, **contestatia urmează a fi respinsă ca neintemeiată pentru TVA neadmisa la deducere în suma de X lei.**

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 145 alin. (1), alin. (2) lit. a) și alin. (5), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 134² alin. (1), art. 134¹ alin. (1) și art. 137 alin. (3) lit. e)

din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare ; art. 213 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de S.C. X SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-SX X/2014, prin care organele fiscale din cadrul Administratiei Sector X a Finantelor Publice au stabilit obligatii suplimentare reprezentand TVA in suma de X lei, din care societatea a contestat suma de X 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 Tribunalul Bucuresti.

Director general