

DECIZIA NR. 2448/2019
privind soluționarea contestațiilor formulate de
S.C. X S.R.L.- din mun. X, jud. X,
înregistrate la D.G.R.F.P. X sub nr. 30266/05.10.2018 și nr. 32807/22.10.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresele nr. 4799/28.09.2018 și 5131/22.10.2018, înregistrate la D.G.R.F.P. X sub nr. 30266/05.10.2018 și 32807/22.10.2018, asupra contestațiilor formulate de **S.C. X S.R.L.**, având C.U.I. X și domiciliul fiscal în mun. X, str. Turnului, nr. 5, corp central Tehnico –administrativ, et. 1, biroul 21, județul X.

Contestațiile înregistrate la registratura A.J.F.P. X sub nr. 54941/17.09.2018 și 58534/05.10.2018, au fost formulate împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2018*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2018, respectiv împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Y/14.08.2018*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/14.08.2018, și **au ca obiect suma totală de X1 lei (X2+ X3 lei) reprezentând TVA respinsă la rambursare.**

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la datele comunicării sub semnătură a Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2018 și nr. F-Y/14.08.2018, respectiv **08.08.2018 și 28.08.2018**, potrivit adreselor de comunicare anexate în copie la dosarul cauzei și datele de **17.09.2018**, respectiv **05.10.2018** la care au fost înregistrate contestațiile la A.J.F.P. X, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe originalul contestațiilor.

În conformitate cu prevederile pct. 9.5 din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexasia dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”* și constatând că sunt de soluționat un număr de 2 contestații depuse de aceeași persoană juridică, respectiv S.C. X S.R.L., împotriva unor acte administrative fiscale încheiate de același organ fiscal- A.J.F.P. X, vizând aceeași categorie de obligații fiscale și pentru care competența de soluționare aparține D.G.R.F.P. X, se va proceda la conexasia dosarelor.

Contestațiile sunt formulate prin administratorul SC HW SRL- reprezentată de dl HW și sunt semnate în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestațiile formulate de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X.

I. S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, contestă Deciziile de impunere nr. F-X/31.07.2018 și nr. F-Y/14.08.2018, emise de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea acestor acte administrativ- fiscale cu privire la suma totală de X1 lei (X2+ X3 lei) și restituirea acestei sume reprezentând TVA respinsă la rambursare.

În prezentarea situației de fapt societatea precizează că are ca obiect principal de activitate închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate, cod CAEN 6820 și că este în prezent în perioada investițională, urmărind să achiziționeze terenuri, să construiască clădiri cu destinație medicală, ca apoi să le închirieze către operatori de centre medicale.

Societatea susține că îndeplinește atât condițiile de formă, întrucât deține o factură emisă de furnizor, cât și condițiile de fond, întrucât și-a exprimat intenția de a închiria clădirile în regim de taxare (prin adresa înregistrată la A.J.F.P. X cu nr. 45257/07.09.2017 societatea a optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere), astfel că are drept de deducere a TVA.

Totodată, petenta precizează că legislația fiscală impune existența unor documente justificative suplimentare în materia impozitului pe profit, respectiv pentru acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu serviciile, la art. 21 alin. (4) lit. m) fiind prevăzută obligația dovedirii necesității și a prestării efective, ce reprezintă o excepție de la regula generală prevăzută la art. 21 alin. (1) din vechiul Codul fiscal, dar că aceste prevederi nu se mai regăsesc în noul Cod fiscal - Legea 227/ 2015. Drept urmare, în absența unei prevederi similare în materie de TVA, petenta consideră că organele fiscale nu pot aplica aceleași exigențe pentru a se acorda dreptul de deducere al TVA.

Cu privire la documentele justificative, altele decât factura emisă conform art. 319 din Codul fiscal, contestatara susține că normele fiscale nu conțin nicio prevedere care să impună includerea în mod obligatoriu a anumitor informații, informațiile incluse în documentele justificative ținând exclusiv de necesitățile părților. De asemenea, reprezentantul societății precizează că normele fiscale nu conțin prevederi care să impună includerea anumitor informații în documentele justificative (defalcare pe ore, persoane și tipuri de activități, conform celor susținute de organele de inspecție fiscală în cazul Societății) pentru activitățile efectuate în calitate de angajați ai societății.

Petenta învederează că în conformitate cu prevederile contractului încheiat cu SC AM SRL, tariful pentru serviciile de consultanță este stabilit în sumă fixă de X4 EUR plus TVA pe lună, astfel că nu depinde de numărul de ore lucrate sau de volumul serviciilor efectiv prestate și consideră că acest contract este similar unui contract de abonament pentru prestarea de servicii.

În susținere societatea invocă jurisprudența europeană în C-463/14 Asparuhovo Lake, pct. 40, 43 și 47.

În ceea ce privește serviciile prestate de SC AM SRL, societatea menționează că reprezintă servicii de consultanță și de administrare a proprietăților imobiliare (administrare operațională) și că nu se suprapun nici cu serviciile prestate de SC VPS SRL, nici cu atribuțiile persoanelor angajate sau cu atribuțiile administratorului.

Societatea face trimitere la jurisprudența CJUE în cauzele Rompelman C-268/83, punctul 19, Ghent Coal Terminal C-37/95, punctul 15, Hotărârea Gabalfrisa și alții, punctul 44, Fini H C-32/03, punctul 25, Centralan Property, punctul 51, Mahagâben și Dâvid, punctul 39, C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft v Einfuhr-und Vorratsstelle Getreide, C-177/99 Ampafrance și C-181/99 Sanofi, C-286/94 Garage Molenheide, C-210/91 Comisia Europeană v. Grecia, C-311/08 Societe de Gestion Industrielle SA (SGI), sau C-123/87 Lea Jorion, și consideră că prin respingerea dreptului de a deduce TVA aferentă unei investiții, în baza unor aspecte de formă (informațiile cuprinse în documentele justificative - altele decât factura emisă în conformitate cu prevederile Codului fiscal, respectiv presupusa suprapunere a serviciilor), ce nu sunt impuse sau permise de legislația fiscală, organele de inspecție fiscală merg mai departe decât ceea ce este necesar pentru a se atinge obiectivele Directivei 2006/112 privind sistemul comun de TVA.

În ceea ce privește invocarea de către organele de control a prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, petenta consideră că este nelegală și precizează că organele de inspecție citează în raportul de inspecție fiscală prevederile art. 11 alin. (1) din vechiul Cod fiscal (Legea 571/2003), care au fost abrogate prin intrarea în vigoare, începând cu data de 1 ianuarie 2016, a noului Cod fiscal. Totodată, societatea învederează că în perioada verificată, prevederile art. 11 alin. (1) din noul Cod fiscal dispun că organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a

reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta și că la alin. (5) al art. 11 este prevăzut că: „(5) Prevederile alin. (1) - (4) se aplică în scopul stabilirii impozitelor DIRECTE.” iar taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect.

Prin contestațiile formulate, în temeiul art. 276 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.12 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicare a Titlului VIII din Codul de procedură fiscală, petenta solicită susținerea orală a contestației. Drept urmare, cu adresa nr. 30266/07.11.2018, confirmată de primire în 14.11.2018, contribuabilul a fost convocat în data de 19.11.2018, ora 10, la sediul D.G.R.F.P. X în vederea susținerii orale.

Cu adresa înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 66941/16.11.2018, contribuabilul a comunicat că renunță la dreptul de susținere orală a contestației.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2018, față de TVA în sumă de X5 lei solicitată la rambursare de S.C. X S.R.L. prin decontul de TVA nr. INTERNT-X-2018/25.05.2018, aferent lunii aprilie 2018, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au admis la rambursare TVA în sumă de X6 lei și au respins la rambursare TVA în sumă de X2 lei, perioada verificată fiind 01.04.2018-30.04.2018.

Totodată, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Y/14.08.2018, față de TVA în sumă de X7 lei solicitată la rambursare de S.C. X S.R.L. prin decontul de TVA nr. INTERNT-X-2018/25.06.2018, aferent lunii mai 2018, organele de inspecție fiscală au admis rambursarea TVA în sumă de X8 lei și au respins la rambursare TVA în sumă de X3 lei, perioada verificată fiind 01.05.2018-31.05.2018.

Organele de control precizează că S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate”, cod CAEN 6820 iar în perioada analizată a efectuat achiziții de bunuri și servicii în vederea realizării lucrărilor de investiții care au ca obiect construirea unui imobil P+P+2E+ etaj 3 parțial, cu împrejmuire și locuri de parcare, cu destinație de unitate medicală, pe terenul în suprafață de 1.473 mp, situat în intravilanul municipiului C, str. Stefaniță Vodă nr. 30-30D, în baza Autorizației de construire nr. 48/27.01.2017, emisă de către Primăria municipiului C.

II.1. Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2018, societatea a înregistrat în luna aprilie 2018 TVA de rambursat ca urmare a efectuării de achiziții aferente lucrărilor de investiții derulate.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că operatorul economic a fost verificat pe linie de TVA pentru perioada 01.01-31.01.2018 de către inspectori din cadrul A.J.F.P. X, fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-Z/16.04.2018, în care la capitolul TVA NEEXIGIBILĂ se menționează următoarele aspecte: „...având în vedere suprapunerea serviciilor facturate de către AM SRL în luna ianuarie 2018, care erau cuprinse în atribuțiile administratorului, a directorilor angajați, cât și în contractul de prestări servicii consultantță și administrare încheiat cu SC VPS SRL, și deoarece documentele prezentate nu conțin o defalcare pe ore, persoane și tipuri de activități a activităților prestate în calitate de angajați ai X SRL și cele prestate în baza contractului cu SC AM SRL, organul de inspecție fiscală constată că societatea nu va avea drept de deducere pentru suma de X2 lei reprezentând TVA-ul înscris în factura seria ASC nr. 0085/31.01.2018, la momentul plății (având în vedere că AM SRL aplică sistemul TVA la încasare).”

Organele de control au constatat că în luna aprilie 2018, care face obiectul verificărilor, operatorul economic a înregistrat ca TVA DEDUCTIBILĂ suma de X2 lei aferentă facturii menționate mai sus, aceasta devenind exigibilă prin plata facturii.

Conform statului de plată al X SRL întocmit pentru luna ianuarie 2018, d-nii SS-CNP X și DM -CNP X sunt salariați ai acestei societăți din data de 25.02.2016, în baza contractelor de muncă încheiate pe perioadă nedeterminată, cu timp parțial de muncă (4 ore/zi).

De asemenea, din consultarea bazei de date ANAF, organul de inspecție fiscală a constatat că SC AM SRL, identificată prin CUI X are aceeași adresă ca și a operatorului economic verificat, respectiv X, Str. Turnului nr. 5, Corp central Tehnico-administrativ, și are ca asociați pe: SS (40%), RV (30%), DM (30%). Referitor la domnii SS, RV și DM se reține că au calitatea de administratori ai SC AM SRL și sunt și salariați cu timp parțial de muncă, pe perioadă nedeterminată.

Urmare a inspecției fiscale, organele de control au constatat suprapunerea serviciilor facturate de SC AM SRL, care erau în atribuțiile administratorului, a directorilor angajați și care făceau și obiectul contractului de prestări servicii consultantă și administrare încheiat cu SC VPS SRL, astfel că, în baza art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, coroborat cu art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, organele de control nu au aprobat la rambursare TVA în sumă de X2 lei, dedusă în luna aprilie 2018 (ca urmare a plății integrale a facturii ASC 0085/31.01.2018).

II.2. Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-Y/14.08.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Y/14.08.2018, societatea a înregistrat în luna mai 2018 TVA de rambursat ca urmare a efectuării de achiziții aferente lucrărilor de investiții derulate.

Organele de control au constatat că în luna mai 2018 societatea a dedus TVA în sumă de X3 lei, devenită exigibilă prin achitarea facturii nr. 0088/28.02.2018 emise de către SC AM SRL.

Pentru justificarea serviciilor facturate de SC AM SRL, contribuabilul a prezentat Anexa/28.02.2018, în care sunt enumerate următoarele activități care ar fi fost efectuate în luna februarie 2018 de acest furnizor:

1) Identificare terenuri potențiale pentru clinică la B, -vizită B 11 februarie. Demarare negocieri cu vânzătorul (TB SA) și identificare parteneri locali (arhitect Geliman și topometrist Amariei) pentru obținere certificat de urbanism (ca prim pas pentru AC). Elaborare cerințe pentru echipa de proiect (AI și JB de la JBA); regim de înălțime, suprafața construită, acces, eventuale conflicte cu vecinătățile, avize speciale (studiu impact mediu) etc.

2) Vizită I 11 februarie, identificare terenuri potențiale pentru clinică în sos. Păcurari și Tatarasi Nord, începere negocieri cu Continental la Bc (întâlniri cu FS, director financiar, pe 21 febr) pentru terenul din Păcurari (intersecție cu strada Niciman), stabilire parametri tranzacție (preț/m², suprafața teren, calendar realizare proiect, forma juridică a tranzacției, termeni de plată, preț).

3) Discuții/corespondență cu proiectanții Immochan pentru clinica de la G- Proiect M.

4) Vizita P, 15 februarie, identificare terenuri potențiale pentru clinică (ținta fiind zona spitalului județean) cu ajutorul agenților imobiliari (M Imobiliare) și constructor local (D). Întâlnire proprietari pentru unul din terenuri.

5) Servicii de management de proiect Bc (Șos. Dobroiești): negociere contract de demolare, optimizare costuri de demolare, negociere draft Contract D pentru prima fază a lucrărilor (realizare incintă și structură). Pregătire documentație completare aviz ISU, alte acțiuni pentru obținere AC la terenul din șos. Dobroiești și AC branșament electric Enel.

6) Servicii de management de proiect C: coordonarea și supervizarea lucrări de finisare și instalații, racord Enel, reautorizare clinică, coordonare achiziții echipamente birotică și mobilă (analiză oferte, selecție furnizori), implementare software medical la C (analiză software Mozaic, întâlnire reprezentanți furnizor-dezvoltatori, participare la testare, soluții și instruire personal).

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

7) Revizuire plan de afaceri Bc, discuție cu investitorii și Garanti Bank- argumentare costuri de construcție (Buget Bc vs realizat CT și vs birouri). Justificare costuri/stadiu lucrări pentru tragere tranșe din împrumutul pentru clinica de la C.

8) Alte acțiuni administrative: documente prelungire sediu M Investiții, înființare puncte de lucru Bc și C.

În Raportul de inspecție se menționează că societatea verificată are încheiat Contract de servicii generale (corporate și de consultanță, asistență pentru administrator, etc.), încă din data de 20.05.2016, cu SC VPS SRL, reprezentată legal de administrator persoana juridica L SRL, care la rândul ei este reprezentată permanent de dl. HW, cetățean englez.

Organele de control mai precizează că în perioada verificată societatea a avut ca angajați cu contracte individuale de munca cu timp parțial, pe durată nedeterminată, și următoarele persoane care sunt menționate și în Procura menționată la pct. 1.4 din contractul cu AM SRL: SS- director comercial, DM- manager financiar.

Ca urmare a analizei documentelor prezentate de către societate, echipa de inspecție fiscală a constatat suprapunerea serviciilor facturate de către AM SRL în luna februarie 2018, (taxa pe valoarea adăugată care a devenit exigibilă la luna mai 2018), cu atribuțiile administratorului, a directorilor angajați, cât și cu serviciile de consultanță și administrare contractate de la SC VPS SRL, motiv pentru care, în baza dispozițiilor art. 11 alin. (1), art. 297 alin. (1) și (4) și ale art. 281 alin. (7) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a considerat că societatea nu are drept de deducere pentru suma de X3 lei, reprezentând TVA- înscris în factura seria ASC nr. 0088/28.02.2018 emisă de SC AM SRL.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

A. Aspecte de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestatară sunt întemeiate și pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestate.

În ceea ce privește sesizarea societății că în fundamentarea constatărilor din Decizia de impunere F-X/31.07.2018, organele de control au preluat informații din raportul de inspecție fiscală întocmit anterior la societate

În contestația formulată, societatea precizează că organele de control își întemeiază concluziile din Raportul de inspecție nr. F-X/31.07.2018, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere F-X/31.07.2018, pe aspecte incluse într-un raport de inspecție întocmit cu prilejul unor verificări anterioare, respectiv Raportul de inspecție nr. F-Z/16.04.2018 și susține că echipa de control nu a respectat prevederile art. 7 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (2) și ale art. 55 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

[...]

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

art. 55 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.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de constatări la fața locului;
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Astfel, se reține că prevederile legale mai sus citate, statuează că la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale administrează probe de natura documentelor și evidențelor contabile ale contribuabilului și alte acte doveditoare. Prevederile legale mai sus citate lasă la latitudinea organelor fiscale să administreze ca mijloace de probă orice elemente de fapt care servesc la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, să constate dacă se impune solicitarea de informații de la terți respectiv efectuarea de controale curente și de constatări la fața locului, precum și faptul că aprecierea de a apela la serviciile unui expert aparține tot organelor de inspecție fiscală.

Totodată, legiuitorul a dispus că organul fiscal trebuie să ia în considerare soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal emis respectivului contribuabil, emisă anterior, pentru situații de fapt similare.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că perioada 01.01.2018-31.01.2018 a făcut obiectul unor verificări pe linie de TVA, prilej cu care inspectori din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, au întocmit la SC X SRL Raportul de inspecție fiscală nr. F-Z/16.04.2018, în care la capitolul TVA NEEEXIGIBILĂ se menționează următoarele aspecte: „...având în vedere suprapunerea serviciilor facturate de către AM SRL în luna ianuarie 2018, care erau cuprinse în atribuțiile administratorului, a directorilor angajați, cât și în contractul de prestări servicii consultanță și administrare încheiat cu SC VPS SRL, și deoarece documentele prezentate nu conțin o defalcare pe ore, persoane și tipuri de activități a activităților prestate în calitate de angajați ai M Investiții SRL și cele prestate în baza contractului cu SC AM SRL, organul de inspecție fiscală constată că societatea nu va avea drept de deducere pentru suma de X2 lei reprezentând TVA-ul înscris în factura seria ASC nr. 0085/31.01.2018, la momentul plății (având în vedere că AM SRL aplică sistemul TVA la încasare).”

În cauză, în cele două Rapoarte de inspecție fiscală, nr. F-Z/16.04.2018 respectiv F-X/31.07.2018, este vorba despre aceeași stare de fapt, cu referire la aceeași factură, astfel că, în situația în care nu au constatat diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului și

informațiile avute în vedere la emiterea actului administrativ fiscal anterior, organul de control avea obligația legală de a respecta constatările echipei de inspecție precedente.

Contrar afirmației petentei că „organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză proprie... ci preiau concluziile unei inspecții fiscale anterioare”, organul de soluționare reține că în cuprinsul Raportul de inspecție fiscală F-X/31.07.2018, echipa de inspecție fiscală, separat de constatările inspecției anterioare, fac propria analiză a relațiilor comerciale dintre SC AM SRL și societatea verificată și face precizări privind contractul din 03.01.2018 încheiat între părți, anexele la contract, calitatea de salariați în cadrul SC X SRL a unora dintre reprezentanții SC AM SRL, invocă jurisprudența CJUE în cauza C653/2011 Newey.

Totodată, organul de soluționare reține că, deși incriminează că organele de control au preluat anumite aspecte prezentate de echipa de control în Raportul de inspecție fiscală F-Z/16.04.2018, petenta nu precizează că situația constatată anterior s-ar fi modificat sau că au apărut elemente noi neanalizate de inspectorii fiscali care au efectuat inspecția anterioară și care ar fi avut ca și consecință acordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de X2 lei analizată în speță.

Astfel, se reține că în fundamentarea concluziilor asupra deficiențelor constatate, organele de control au procedat în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) și ale art. 7 alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și au administrat probe în conformitate cu prevederile art. 55 din același act normativ, care permite organelor de inspecție fiscală să administreze ca probă orice materiale care nu sunt interzise de lege și să solicite informații de la alte instituții/ autorități publice, cu scopul evident de a le utiliza în activitatea de administrare a creanțelor fiscale, afirmația petentei că organele de control au încălcat prevederile art. 7 alin. (2) din Codul de procedură fiscală fiind neîntemeiată.

Cu privire la precizarea petentei că invocarea prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal este nelegală, organul de soluționare a contestației reține că nu sunt întrunite condițiile pentru constatarea nulității actului administrativ fiscal pentru considerentele ce vor fi expuse mai jos.

În conformitate cu dispozițiile art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Prin urmare, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6) din același act normativ.

Organul de soluționare reține că în cazul Deciziei de impunere F-X/31.07.2018 temeiul de drept invocat de către organele de control în susținerea soluției de respingere la deducere a TVA în sumă de X2 lei este format din dispozițiile art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și ale art. 6 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, referitor la sesizarea petentei că art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, invocat de către organele de control în motivarea în drept a Deciziei de impunere F-X/31.07.2018, nu se aplică pentru TVA pentru că acesta este un impozit indirect, organul de

soluționare reține că acest fapt nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Potrivit doctrinei, interpretarea prevederilor legale se realizează în spirit teleologic, adică prin prisma scopului final urmărit, și anume, în speță, stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat consolidat.

Astfel, scopul prevederilor legale de la art. 46 privind elementele obligatorii ale actului administrativ fiscal este atât acela de a asigura o disciplină administrativă cât și de a realiza o protecție a contribuabilului, căruia i se va comunica un act administrativ fiscal, în speță o Decizie de impunere, față de care își va expune argumentele prin contestație, în vederea creării unui optim climat pentru desfășurarea în practică a principiului contradictorialității.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că nu este conformă cu intenția legiuitorului o aplicare rigidă a dispozițiilor legale, fără acea viziune teleologică, care ar conduce la anularea unor acte administrativ fiscale pentru lipsuri neesențiale, ceea ce ar conduce tocmai la nerespectarea aceluși principiu al contradictorialității, mai sus amintit.

Practic, dacă indicarea eronată a temeiului juridic ar determina anularea actului, scopul pentru care legea a fost instituită, respectiv stabilirea corectă a impozitelor și taxelor, nu ar fi împlinit întrucât contribuabilul nu ar datora obligații fiscale grație unei erori procedurale minore, neesențiale și nu ca urmare a prezentării de argumente și documente care să clarifice litigiul în favoarea sa în urma aplicării principiului contradictorialității.

Tocmai acest principiu al contradictorialității este motivul pentru care, potrivit practicii judecătorești și doctrinei juridice, nerespectarea dispozițiilor procedurale nu poate fi admisă ca o condiție suficientă în anularea actelor emise cu nerespectarea legii, dacă nu se dovedește atât vătămarea, cât și imposibilitatea remedierii acestei vătămări prin alte mijloace decât anularea respectivului act, fapte nedovedite în speță.

Astfel, în speță se reține că prin desființarea deciziei de impunere pe motiv că temeiul de drept invocat de către organele de control nu este corect, și întocmirea unei noi decizii în care organele de control să invoce un alt articol în baza căruia a fost refuzat dreptul de deducere, nu se modifică situația de fapt fiscală a societății, căreia pe parcursul procedurii de inspecție fiscală i s-a pus în vedere faptul că nu justifică necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor pentru care solicită rambursarea TVA în sumă de X2 lei și care nici în susținerea contestației nu a prezentat argumente și documente care să demonteze concluzia organelor de control că serviciile facturate de SC AM SRL se suprapun cu îndatoririle de serviciu ale propriilor angajați/administratorului și cu serviciile prestate de către furnizorul SC VPS SRL.

Potrivit doctrinei, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări ca urmare a lipsei elementelor anterior precizate, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

Apreciem că argumentele mai sus expuse se află în concordanță atât cu prevederile Codului de procedură fiscală privind rolul activ, cât și cu prevederile Noului cod de procedură civilă, care se aplică în situațiile în care Codul de procedură fiscală nu dispune, care la art. 22 alin. (4) prevede: „*judecătorul dă sau restabilește calificarea juridică a actelor și faptelor deduse judecării, chiar dacă părțile le-au dat o altă denumire*”.

De asemenea, se reține că elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea actului administrativ fiscal sunt prevăzute în mod explicit și limitativ la art. 49 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, invocarea eronată a temeiului juridic neregăsindu-se printre acestea.

Totodată, organul de soluționare reține că în cazul deciziei de impunere nr. F-Y/14.08.2018, temeiul de drept invocat de către organele de control în susținerea soluției de respingere la deducere a TVA în sumă de X3 lei este format atât din dispozițiile art. 11 alin. (1) dar și de cele ale art. 297, alin. (1) și alin. (4) lit. a) și ale art. 281, alin. (7) din titlul VII- Taxa pe valoarea adăugată din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, având în vedere faptul că Deciziile de impunere contestate în speță sunt emise de organul competent, conțin informațiile privitoare la organul fiscal emitent, numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite din partea organului fiscal, denumirea contribuabilului/plătitorului, obiectului actului administrativ și sunt semnate de persoanele împuternicite din partea organului fiscal, precum și faptul că actele administrativ-fiscale nu sunt afectate de o gravă și evidentă eroare, așa cum se va arăta la analiza pe fond a contestației, se reține ca neîntemeiată solicitarea de anulare a deciziilor de impunere și se va proceda la solutionarea pe fond a contestațiilor.

B. Pe fond

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la rambursare TVA în sumă totală de X1 lei (X2 lei prin Decizia de impunere nr. F-X/31.07.2018 și X3 lei prin Decizia de impunere nr. F-Y/14.08.2018), aferentă achiziției de servicii de consultanță de la societăți reprezentate de persoane care dețin funcții de conducere în cadrul S.C. X S.R.L., fiind angajați ai acestora cu timp parțial de muncă, în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente suplimentare care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de control au constatat că în lunile aprilie 2018 și mai 2018, operatorul economic a înregistrat ca TVA DEDUCTIBILĂ suma de X2 lei, respectiv X3 lei, înscrise în facturile seria ASC nr. 0085/31.01.2018 și nr. 0088/28.02.2018, emise de SC AM SRL, TVA devenind exigibilă prin plata facturilor.

Urmare a inspecțiilor fiscale, organele de control au constatat suprapunerea serviciilor facturate de SC AM SRL, care erau în atribuțiile administratorului, a directorilor angajați și care făceau și obiectul contractului de prestări servicii consultanță și administrare încheiat cu SC VPS SRL, și au respins la rambursare TVA aferentă.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 280, art. 281 alin. (1) și (7), art. 282 alin. (1), art. 297 alin. (1) și (4) lit. a) și ale art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“art. 280 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

art. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol.*

[...]

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

art. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;”*

art. 299 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 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. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

coroborat cu dispozițiile HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform căruia:

„24. (5) În cazul contractelor de prestări de servicii în cadrul cărora clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație, serviciile trebuie considerate efectuate în perioada la care se raportează plata, indiferent dacă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii clientului său în această perioadă. În cazul unor astfel de contracte, obiectul prestării de servicii nu este furnizarea unor servicii bine definite, ci faptul de a se afla la dispoziția clientului pentru a-i oferi serviciile contractate, prestarea de servicii fiind efectuată de prestator prin însuși faptul de a se afla la dispoziția clientului în perioada stabilită în contract, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se referă această remunerație. Faptul generator al taxei intervine conform prevederilor art. 281 alin. (8) din Codul fiscal, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului. În acest sens a fost dată și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD. Aceste prevederi se aplică inclusiv în cazul serviciilor de consultanță, juridice, de contabilitate, de expertiză, de mentenanță, de service și alte servicii similare, pentru care nu se întocmesc rapoarte de lucru sau alte situații pe baza cărora prestatorul atestă serviciile prestate, fiind încheiate contracte în condițiile descrise de prezentul alineat.

67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

[..]

69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.”

Așadar, sintetizând prevederile legale citate mai sus, se reține faptul că în cazul serviciilor faptul generator intervine la data la care serviciile sunt considerate efectuate, respectiv la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente similare sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari, întocmirea acestor documente nefiind necesară în cazul contractelor de prestări de servicii în cadrul cărora clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate, iar prestatorul se obligă să stea la dispoziția clientului pentru a-i oferi serviciile contractate.

Exigibilitatea taxei intervine la data faptului generator, cu excepțiile prevăzute de lege.

Totodată, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată/înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să justifice că bunurile și/sau serviciile care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și totodată trebuie să dețină documentele care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor la articolele din legea fiscală.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Aceste prevederi legale sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care 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).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cauza C- 268/83 Rompelman, invocată chiar de petentă, 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**.

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile**.

Referitor la prevederile art. 281 alin. (7) antecitate, se reține că privesc prestările de servicii, legiuitorul indicând categoriile de servicii construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză, urmate de sintagma „alte servicii similare”, în cadrul acesteia fiind incluse toate serviciile care nu se regăsesc reglementate în mod distinct, pentru care contribuabilul trebuie să întocmească situațiile de lucrări, procesele verbale sau rapoartele de lucru.

Astfel, în ceea ce privește susținerea petentei că în materia TVA legislația nu prevede existența unor documente justificative suplimentare ca în materia impozitului pe profit, iar normele fiscale nu conțin prevederi care să impună includerea anumitor informații în documentele justificative (altele decât factura), se reține că aceasta este eronată, având în vedere faptul că, așa cum am arătat anterior, prevederile art. 281 alin. (7) stabilesc că prestările de servicii cu decontări sau plăți succesive 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*.

Dispozițiile legii fiscale, în speță ale Codului fiscal și ale normelor de aplicare, se coroborează cu reglementările contabile, **legiuitorul impunând pentru prestatorul de servicii**, prin prevederile pct. 446, alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, **întocmirea situațiilor de lucrări, a proceselor-verbale**

de recepție a lucrărilor sau alte documente care să ateste stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.

„Venituri din prestarea de servicii

446. - (1) *Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora. Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări și orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri.*

(2) *Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procese-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării și recepția serviciilor prestate.*”

Ca urmare, rapoartele de lucru și situațiile de lucrări nu pot fi excluse în categoria documentelor justificative pentru justificarea realizării prestațiilor de natura celor achiziționate de contestatoare, în condițiile în care același tip de documente este impus furnizorului de servicii.

Din documentele la dosar, organul de soluționare reține următoarele:

1) În lunile ianuarie și februarie 2018, S.C. X S.R.L. avea ca administrator statutar pe SC HW SRL CUIX, reprezentată de dl HW, și un număr de 7 angajați cu funcții de consilier/expert/inspector/referent/economist în economie general, inginer automatist, inginer constructor instalații, economist șef, consilier juridic, director comercial și manager financiar.

2) În data de 20.05.2016, societatea verificată încheie cu SC VPS SRL, reprezentată legal de administrator SC L SRL prin dl HW, un Contract de servicii generale în anexa căruia sunt prevăzute a fi prestate servicii corporat și de consultanță și servicii de asistență pentru administrator, după cum urmează:

Servicii corporat și de consultanță

- Pregătirea realizarea de proiecte și rapoarte ad-hoc după cum este necesar și la cererea expresă a Societății. Astfel de proiecte pot include pregătirea contractelor de împrumut, plăți adiționale, hotărâri, aprobări de tranzacții, modificări în consiliul de conducere și înregistrarea lor etc.

Servicii de asistență pentru administrator

- Asistarea Administratorului în reprezentarea statutară de bază a companiei;
- Asistarea Administratorului la aprobarea declarațiilor fiscale anuale înainte de depunerea lor;
- Asistarea Administratorului la participarea la AGA și alte întâlniri,
- Sfătuiră Administratorului cu privire la semnarea declarațiilor de venit lunare și anuale dar și a altor documente fiscale, judiciare etc.;
- Asistarea Administratorului atunci când acționează în calitate de semnatar cu privire la conturile bancare ale companiei;
- Întocmirea rapoartelor de management;
- Asistarea Administratorului în cadrul Consiliului de administrare;
- Proiecte și rapoarte speciale, în funcție de cerințele și de solicitările exprese ale clientului.

3) Totodată, în 3.01.2018, SC X SRL încheie cu SC AM SRL, în calitate de prestator, Contractul de prestări servicii de consultanță având ca obiect servicii de consultanță și de administrare a proprietăților imobiliare. În Anexa nr. 1 la acest contract sunt enumerate distinct servicii de administrare și servicii de administrare a proprietăților imobiliare, respectiv:

I. Servicii de administrare:

- Pregătirea proiectelor, planurilor de afaceri, planurilor financiare, planurilor de economii, strategiilor și soluțiilor de marketing;
- Pregătirea propunerilor de optimizare activităților și creșterea eficienței personalului angajat;
- Furnizarea de asistență în cadrul negocierilor cu furnizorii de servicii și de bunuri;
- Reprezentarea beneficiarului în fața terților;
- Asigurarea unui număr suficient de angajați;

- Asigurarea respectării de către beneficiar a tuturor legilor și reglementărilor aplicabile;
- Solicitarea, în numele beneficiarului, a plății integrale și la timp a datoriilor existente din partea debitorilor;
- Pregătirea și prezentarea bugetului și a estimărilor fluxului de numerar;
- Asigurarea respectării bugetului convenit cu beneficiarul;
- Asigurarea respectării tuturor reglementărilor privitoare la contabilitate, audit și domeniul fiscal;
- Gestionarea relațiilor cu furnizorii de utilități;
- Luarea tuturor măsurilor necesare în vederea soluționării tuturor problemelor legate de plata TVA-ului/taxelor;
- Monitorizarea și luarea tuturor măsurilor necesare pentru gestionarea litigiilor în curs ale beneficiarului cu privire la bunuri.

II. Servicii de administrare a proprietăților imobiliare:

- Furnizarea de asistență și reprezentarea beneficiarului în legătură cu dezvoltarea și construirea imobilelor reprezentând centre medicale în proprietatea beneficiarului;
- Negocierea termenilor și condițiilor contractelor de închiriere a imobilelor în numele și în contul beneficiarului;
- Monitorizarea și coordonarea activităților tuturor furnizorilor de servicii angajați de beneficiar în legătură cu imobilele;
- Luarea tuturor măsurilor rezonabile pentru gestionarea în numele beneficiarului a tuturor problemelor pertinente legate de imobile;
- Depunerea tuturor eforturilor rezonabile pentru a asigura în permanență păstrarea în siguranță a imobilelor;
- Furnizarea de asistență beneficiarului obținând polițe de asigurare pentru imobile împotriva tuturor riscurilor.

În vederea prestării serviciilor menționate mai sus, în conformitate cu prevederile pct. 1.4 din contract, administratorul societății X SRL a împuternicit, inițial prin procura din 03.01.2018, respectiv Anexa nr. 2 la Contract, următoarele persoane:

- dl. SS
- dl. DM
- dl. RV

și ulterior, prin Procura autentificată sub nr. 151/25.01.2018, următoarele persoane:

- dl. SS
- dl. DM
- dl. RV
- dl. BI

pentru reprezentarea societății în fața terților, semnarea în numele și pentru aceasta a oricăror documente, efectuarea oricăror operațiuni, încheierea oricăror acte juridice, în legătură cu activitatea curentă a societății, cu respectarea anumitor limite prezentate în Procură.

Referitor la persoanele nominalizate în procură, organele de control sesizează că:

- DI DM era în lunile ianuarie și februarie 2018, când ar fi fost prestate serviciile înscrise în factura seria ASC nr. 0085/31.01.2018, angajat cu funcția de contabil/director financiar la SC FI SRL, cu normă întreagă, angajat cu timp parțial de lucru de 4 ore la SC X SRL și administrator al SC AM SRL;
- DI SS CNPX era în lunile ianuarie și februarie 2018, angajat cu funcția de expert în management activități investiționale cu normă parțială la SC FI SRL, angajat cu timp parțial de lucru de 4 ore la SC X SRL și angajat cu timp parțial de lucru la SC AM SRL, unde deține funcția de director general și calitatea de administrator;
- DI RV CNPX era în lunile ianuarie și februarie 2018, angajat cu funcția de director executiv la SC FI SRL, cu normă întreagă și administrator al SC AM SRL;

- Dl. BI nu a fost salariat al SC AM SRL și a devenit salariat cu timp parțial de muncă al SC X SRL la data de 01.03.2018.

Totodată, din documentele la dosarele contestațiilor, pentru lunile **ianuarie și februarie 2018** organul de soluționare reține că majoritatea activităților înscrise în anexele la factura ASC 0085/31.01.2018 și ASC 088/28.02.2018, fac parte din acele activități care intră în atribuțiile de serviciu ale unui administrator sau ale unui manager financiar, respectiv ale unui director comercial, funcții deținute de d-nii SS și DM în cadrul SC X SRL până în 28.02.2018. Astfel, referitor la activitățile cum ar fi cele de identificare terenuri potențiale pentru clinica din Cv, negocierea de finanțări, actualizare plan de afaceri sau coordonarea de achiziții, precum și de demarare negocieri cu vânzătorul, începere negocieri, negociere draft contract, se reține că faceau parte din sarcinile de salariați ai SC X SRL ale celor doi domni, iar documentele prezentate sunt succinte și nu permit delimitarea atribuțiilor desfășurate de cei doi pentru fiecare persoană juridică în parte.

În fapt, conform procurii care reprezintă Anexa nr. 2 la Contractul încheiat cu SC AM SRL, două dintre persoanele împuternicite să desfășoare activitățile enumerate în Anexa 1 la contract sunt și salariați ai societății pentru care se prestează serviciile, care dispuneau de toate informațiile, calitățile/cunoștințele necesare și autoritatea să inițieze, negocieze, semneze și să execute mare parte dintre serviciile înscrise în anexele la facturi.

Astfel, referitor la atribuțiile domnilor SS și DM în calitate de angajați în funcțiile de manager financiar și director comercial în cadrul SC X SRL se reține că se suprapun cu serviciile enumerate în Anexa 1, respectiv:

1) Între atribuțiile de serviciu ale unui manager financiar regăsim:

- să se ocupe de organizarea, conducerea și controlul activităților financiar-contabile prin care se asigură evidențierea contabilității potrivit condițiilor legale;
- să gestioneze resursele financiare necesare atingerii obiectivelor și să propună variante pentru optimizarea financiară;
- să elaboreze și să propună spre aprobare măsurile de îmbunătățire a activității economico-financiare;
- să supravegheze și să supravegheze toate activitățile contabile și economice;
- să elaboreze și să asigure implementarea politicilor și strategiilor economice;
- să asigure elaborarea de studii și analize cu privire la profitabilitatea activităților, eficiența utilizării capitalului de lucru, evoluția acumulărilor bănești, a structurii cheltuielilor materiale și a altor indicatori economico-financiar;
- să asigure îndeplinirea la termen a obligațiilor față de oricare dintre creditorii societății;
- să se ocupe de organizarea și să asigure reflectarea realizărilor și rezultatelor economice pe baza întocmirii situațiilor financiare;
- să mențină legătura cu bancile și cu alte instituții financiare externe;
- să urmărească permanent legislația din domeniul financiar-contabil extern și să asigure respectarea acesteia;
- să găsească oportunități de investire externă a banilor cu maximum de eficiență;
- să elaboreze studiul de evoluție și prognoză a situației financiare;
- să se informeze continuu în privința cadrului juridic.

2) Între atribuțiile de serviciu ale unui director comercial regăsim:

- Stabilirea unor relații bune cu furnizorii, pentru rezolvarea în timp util și în bune condiții a tuturor problemelor ocazionale;
- Prospectarea pieței de profil și a condițiilor de achiziții/livrare în vederea optimizării continue a stocurilor, având ca scop final obținerea unei rotații bune ale acestora și realizarea de profituri;
- Răspunde pentru calitatea negocierii contractelor/actelor adiționale cu furnizorii;
- Își asumă responsabilitatea pentru propunerile de noi furnizori, după ce a verificat poziția în piață și standardele serviciilor oferite de către acestia;
- Coordonează întreaga activitate comercială pe centre de profit.

Din compararea acestor atribuții cu sarcinile asumate de SC AM SRL prin contractul analizat în speță, se reține că în mod corect organele de control au constatat că obligațiile asumate de SC AM SRL prin contract se suprapun cu sarcinile de serviciu ale administratorului, directorului comercial și ale managerului financiar.

Prin urmare, se reține că societatea nu justifică faptul că posibilitățile sale interne nu permiteau efectuarea acestor operațiuni și nici necesitatea încheierii unui contract având ca obiect prestarea de servicii care intră în atribuțiile propriilor angajați, sau ale administratorului propriu, cu o societate condusă de către aceștia și care prestează servicii chiar prin intermediul acestor angajați.

În ceea ce privește Minuta ședinței din 22.02.2018 prezentată de petentă pentru justificarea serviciilor care ar fi fost prestate de SC AM SRL în luna februarie 2018, nu este în măsură să probeze că d-nii SS și DM acționau în numele SC AM SRL și nu al SC X SRL.

Totodată, organele de control sesizează că societatea verificată are încheiat din data de 20.05.2016 Contract de servicii generale (corporate și de consultanță, asistență pentru administrator, etc) cu SC VPS SRL, reprezentată legal de administrator persoana juridică L SRL, care la rândul ei este reprezentată permanent de dl. HW, cetățean englez.

În ceea ce privesc atribuțiile administratorului, conform prevederilor art. 70 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată: *“Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv.[...]*”, și se constată că deși societatea susține că nu există o suprapunere de servicii, întrucât administratorul societății ar avea doar rol limitat de reprezentare statutară a societății, nu au fost prezentate documente din care să reiasă o eventuală restrângere a atribuțiilor administratorului.

Prin contestație petenta solicită să se facă o analiză având în vedere *„activitățile efectiv desfășurate de către administrator (și nu capacitățile teoretice ale acestuia)”* dar aceasta nu a prezentat la control documente care să permită o atare analiză, având în vedere faptul că în conformitate cu prevederile art. 58 alin. (1) și ale art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„art. 58 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul/Plătitorul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.

Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Petenta consideră că are drept de deducere a TVA și susține că îndeplinește atât condițiile de formă impuse de legea fiscală -deține o factură emisă de furnizor- cât și condițiile de fond -societatea și-a exprimat intenția de a închiria clădirile în regim de taxare (așa cum rezultă și din adresa 45257/07.09.2017 înregistrată la A.J.F.P. X prin care Societatea a optat pentru taxarea operațiunilor de închiriere).

Referitor la această susținere, organul de soluționare reține că intenția declarată a societății de a desfășura activități în sfera TVA nu presupune că are drept de deducere pentru orice achiziție efectuată deoarece simpla achiziție de către persoana impozabilă a unui bun sau a unui serviciu nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic. În speță, aceasta trebuie să dovedească faptul că serviciile au fost efectiv prestate conform celor susținute, că exced posibilităților sale interne și că sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Referitor la serviciile analizate, societatea susține că nu au fost prestate de angajații proprii/administrator și nici de către SC VPS SRL dar din documentele la dosar nu se pot diferenția aceste servicii pe fiecare posibil prestator. Astfel, chiar dacă normele legale fiscale nu conțin, așa cum precizează și petenta, prevederi care să impună includerea anumitor informații în documentele întocmite pentru justificarea prestărilor de servicii sau pentru activitățile efectuate de propriii angajați, acestea trebuie să ofere posibilitatea organului fiscal să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile de fond pentru deducere, ori în speță se reține că din documentele la dosar

nu se poate delimita în niciun fel activitatea prestată de d-nii DM și SS în calitate de angajați ai SC X SRL cu funcția de manager financiar, respectiv director comercial și activitatea desfășurată de aceștia ca reprezentanți ai SC AM SRL.

Organul de soluționare reține că nici cu ocazia contestației societatea nu a prezentat documente care să permită delimitarea atribuțiilor pe persoane și beneficiar direct, respectiv în care să fie precizate concret activitățile întreprinse de persoanele împuternicite în calitate de salariați ai SC X SRL și în calitate de reprezentanți ai SC AM SRL.

Referitor la jurisprudența din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, invocată de petentă și pretinsul caracter de contract tip abonament al contractului, organul de soluționare reține următoarele:

Prin hotărârea pronunțată în această cauză instanța europeană a hotărât că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde și contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului, iar faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

Pentru a pronunța această hotărâre instanța a reținut la situația de fapt (pct. 16-18 din hotărâre) că societatea bulgară în cauză încheiase contracte de tip abonament pentru servicii de consultanță, în cadrul cărora prestatorii se obligaseră, între altele, **să se afle la dispoziția beneficiarului** pentru consultanță, reuniuni și angajamente în fiecare zi lucrătoare între orele 9-18 și, dacă este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminică și de sărbători legale și să nu încheie contracte similare cu terți care au interese contrare sau sunt în concurență directă cu beneficiarul. Drept contrapartidă, beneficiarul s-a obligat la plata unei remunerații săptămânale, plătită în fiecare zi de luni a săptămânii care urmează celei pentru care este datorată remunerația (pct. 19 din hotărâre).

Instanța europeană a statuat că, *în cazul unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță* precum cel în discuție în litigiul principal, a cărui existență efectivă revine însă instanței naționale să o verifice, **în cadrul căruia clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate** în perioada la care se raportează această remunerație nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar (pct. 38 și pct. 40 din hotărâre).

Or, situația de fapt ce face obiectul contestației analizate prin prezenta nu prezintă elemente similare cu situația de fapt ce a condus la pronunțarea hotărârii în cauza C-463/14, având în vedere faptul că în contractul încheiat cu SC AM SRL nu este prevăzută obligația prestatorului de a se afla la dispoziția beneficiarului și nici nu au fost stabilite condițiile concrete în care serviciile urmau să fie prestate: date, perioade, interval orar, personal disponibil, modalitatea de acordare – telefonic, fax, email, fapt absolut necesar având în vedere că persoanele împuternicite erau și angajații altor societăți cu timp parțial/normă întregă, în speță chiar angajați ai societății beneficiare, fața de care aveau obligația de a îndeplini sarcinile din fișa postului și de a respecta programul de lucru agreed cu acestea.

Ca atare, simplul fapt că prețul stabilit prin contract este fix nu înseamnă că societatea a achiziționat servicii de ”tip abonament” și că acestuia îi este aplicabilă jurisprudența din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, putând fi mai degrabă interpretat ca o plată salarială mascată, în vederea evitării achitării la bugetul de stat a contribuțiilor obligatorii pe salarii.

În ceea ce privește susținerea că o eventuală parțială suprapunere a serviciilor de la Ascenta cu atribuțiile salariaților proprii, este un aspect irelevant din perspectiva TVA, se reține că în conformitate cu prevederile art. 14 din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„art. 14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal
(1) Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.
(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”*

Astfel, situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, iar în speță trebuie subliniat că pentru activitatea desfășurată de salariații proprii, în baza contractului de muncă, în condiții legale societatea nu ar avea drept de deducere a TVA, facturarea acestor servicii fiind un artificiu care a generat în mod nejustificat TVA deductibilă și a diminuat contribuțiile salariale datorate bugetului de stat.

Societatea susține că dreptul de deducere a fost respins pentru aspecte de formă (informațiile cuprinse în documentele justificative, altele decât factura) afirmație care nu corespunde cu realitatea, în fapt, dreptul de deducere fiind refuzat deoarece din documentele justificative anexate la factura de servicii nu s-a putut verifica îndeplinirea condiției de fond pentru exercitarea dreptului de deducere, respectiv necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor de către persoana juridică înscrisă în factură.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile aduse în susținerea contestației și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

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,” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA respinsă la rambursare în sumă totală de X1 lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/31.07.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/31.07.2018 de A.J.F.P. X, pentru **TVA respinsă la rambursare în sumă de X2 lei.**

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Y/14.08.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-Y/14.08.2018 de A.J.F.P. X, pentru **TVA respinsă la rambursare în sumă de X3 lei.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.