



## SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

**DECIZIA nr. 35** din **2009**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane juridice din cadrul AFP Sector 1, cu adresa nr. , inregistrata la DGFP-MB sub nr. , asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, .

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 1 sub nr. , completata cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. , il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 1, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , comunicata prin adresa nr. , prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de lei si taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de Y lei.

Suma contestata este de Y lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), 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 a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata, SC X solicita anularea Deciziei de impunere nr. si a Raportului de inspectie fiscala nr. pentru TVA in suma de Y lei.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la situatia de fapt:

X face parte din grupul de societati al carei principal obiect de activitate in Romania este dezvoltarea de proiecte imobiliare, avand ca scop administrarea mai usoara a investitiei constand intr-un centru comercial tip Mall, de la achizitia terenului pana la exploatarea imobilului.

In acest sens a incheiat un contract de management la data de 01.12.2007 cu SC Z SRL ("Z"), o entitate din acelasi grup, numita administrator de proiect, prin care aceasta se obliga sa presteze servicii legate de identificarea si achizitia terenurilor in Ploiesti, proiectarea conceptuala, obtinerea autorizatiilor PUZ, PUG, PUD si aprobarea schemei de inchirieri.

In baza acestui contract a primit factura nr. R in valoare de lei, cu TVA aferenta de lei, pentru o parte din serviciile de management.

Tot in scopul pregatirii proiectului din Ploiesti, X a incheiat in calitate de "finantator" cu SC T SRL, in calitate de "executant" si Primaria B in calitate de "beneficiar", contractul de executie lucrari nr. si contractul de prestari servicii nr. , care permit racordarea la reseaua publica de canalizare existenta sau ce va fi construita.

In baza acestora a fost emisa factura de avans nr. in valoare de lei, cu TVA aferenta de lei si factura nr. in valoare de lei, cu TVA aferenta de lei.

## 2. Referitor la situatia de drept:

A) *TVA aferenta serviciilor notariale in suma de lei*: art. 7 din Codul de procedura fiscala si pct.81<sup>1</sup> din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal intaresc principiul prevalentei substantei asupra formei, care trebuie sa primeze in acordarea dreptul de deducere a TVA aferenta unei tranzactii si trebuie extins si asupra situatiei in care nu exista factura pentru prestarea serviciilor notariale; in acest sens organele fiscale ar fi trebuit sa permita cererea unui duplicat al facturii care sa permita deducerea TVA conform pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004, cu atat mai mult cu cat organele de control au fost in masura sa constate prestarea efectiva a acestor servicii in beneficiul societatii.

Principiul de mai sus este sustinut si de decizia Curtii Europene de Justitie in cauza C-85/95, cazurile CEJ fiind direct aplicabile in Romania, asa cum rezulta din adresa nr. a Directiei Generale Juridice din MEF.

B) *TVA aferenta serviciilor tehnice in suma de lei*: la data controlului X detinea facturi emise de SC SRL din care reiese ca serviciile au fost prestate, iar organele de control nu au avut nicio obiectiune legata de forma/continutul acestora.

Chiar daca beneficiarul serviciilor este Primaria B intrucat acestea se refera la bunuri aflate in patrimoniul public (sistemul de canalizare) este evident ca X in calitate de "finantator" va beneficia in mod direct de lucrarile realizate prin racordarea sa la reseaua de apa si canalizare a comunei , asa cum reiese si din adresa nr. primita de la SC T SRL.

Societatea considera ca in conformitate cu art.145 alin.(2), art.146 alin.(1) si art.147 alin.(3) din Codul fiscal, organele de control nu au procedat corect neacordand dreptul de deducere a TVA in suma de lei neprezentand argumentele legale ce au stat la baza acestei decizii, avand in vedere ca in prezent se afla in faza de investitie ce are ca finalitate centru comercial tip Mall, pe care intentioneaza sa-l inchirieze in intregime in regim de taxare.

C) *TVA aferenta serviciilor de management in suma de lei*: este nerelevant argumentul organelor de inspectie fiscala potrivit caruia identificarea si achizitia terenului au fost

efectuate pana la data de 19.04.2007, in timp ce contractul cu Z a fost incheiat la data de 01.12.2007 intrucat, pe de-o parte, din punct de vedere legal, pentru a stabili o relatie comerciala este suficienta o manifestare de vointa ce poate lua forma unui contract sau nu, iar pe de alta parte, perioada de dezvoltare la care se face referire in contract este perioada in care se realizeaza lucrarile de constructie propriu-zise si se incheie odata cu finalizarea investitiei.

In consecinta, serviciile de management mentionate in factura ROPO nr. /31.12.2007 au fost prestate in folosul activitatii X, care a pus la dispozitia organelor de control probe necesare si suficiente (in baza Codului fiscal si art.64 din Codului de procedura fiscala), cu atat mai mult cu cat societatea neavand nici un angajat propriu nu poate realiza ea insasi aceste activitati.

SC X a prezentat in sustinerea contestatiei: contracte de consultanta imobiliara si juridica; corespondenta si rapoarte incheiate intre reprezentantii si D&B si , acte aditionale la contractele de depozit escrow incheiate cu prilejul achizitionarii terenurilor, documentatie completata prin adresa nr. /30.12.2008.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. /30.09.2008 a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. 30.09.2008, prin care Serviciul inspectie fiscala persoane juridice din cadrul AFP sector 1 a stabilit taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de lei si taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de Y lei.

**III.** Fata de constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

**SC X SRL** este inregistrata la ORC sub nr. J40/ /2006 si are CUI RO .

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste TVA este 12.09.2006-30.06.2008.

### **3.1. Referitor la TVA neacceptata la deducere in suma de Y1 lei .**

***Cauza supusa solutionarii este daca AFP sector 1 a respins corect la rambursare suma totala de Y1 lei (Y1-1 lei + Y1-2 lei) prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.09.2008, in conditiile in care argumentele si documentele anexate de societate la contestatia formulata nu sunt de natura sa modifice constatarile organului de inspectie fiscala.***

**In fapt**, prin Raportul de inspectie fiscala nr. /30.09.2008 in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.09.2008, referitor la TVA respinsa la rambursare in suma totala de Y1 lei (Y1-1 lei + Y1-2 lei), organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- referitor la TVA in suma de Y1-1 lei: servicii notariale efectuate de BNPA “ ” pentru care nu s-a prezentat factura fiscala conform art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal;

- referitor la TVA in suma de Y1-2 lei: lucrari executate de SC T SRL in baza contractelor nr. /11.09.2007 si nr.1 /12.05.2008, intrucat "beneficiar" este Primaria B si nu X, acesta avand calitatea de "finantator".

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 145 alin. (1) si (2), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat la data de 01.01.2007 si ale pct. 46 (1) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, actualizat la 01.01.2007:

*Codul fiscal:*

"**Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) **operatiuni taxabile.** (...)."

"**Art. 146.** - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

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

*Norme metodologice:*

"**46. (1)** Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78."

*Codul fiscal:*

"**Art. 155** - (1) *Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei în care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului în care factura a fost deja emisa. De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei în care a încasat avansurile, cu exceptia cazului în care factura a fost deja emisa.*

(...).

*Potrivit dispozitiilor legale sus invocate, persoanele impozabile isi pot justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative: sunt efectuate in beneficiul firmei si sunt destinate realizarii operatiunilor supuse TVA, precum si daca au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala; pe cale de consecinta, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii, care nu sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile si nu sunt efectuate in beneficiul contribuabililor si care nu au la baza facturi fiscale intocmite corespunzator este nedeductibila.*

### **3.1.1. Referitor la TVA in suma de Y1-1 lei**

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata societatea trebuie sa justifice suma taxei prin documente intocmite conform legii de catre contribuabilii inregistrati ca platitori de TVA, in speta facturi fiscale in original emise de societatea platitoare de TVA.

Se retine ca SC X SRL avea obligatia justificarii dreptului de deducere a TVA cu ***facturi fiscale detinute in original*** si intocmite potrivit dispozitiilor art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art. 146 alin. (1) lit.a) din acelasi act normativ.

Din documentele existente la dosarul cauzei, din constatarile prezentate in raportul de inspectie fiscala si din sustinerile contestatarei reiese ca, in luna iulie 2007 societatea a evidentiat in jurnalul de cumparari TVA deductibila aferenta serviciilor notariale efectuate de BNPA " " in suma de Y1-1 lei, pentru care nu s-a prezentat factura fiscala.

Prin urmare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei simpla afirmatie a contestatarei potrivit careia avea drept de deducere a TVA chiar si in lipsa facturii fiscale emisa de furnizorul de servicii si faptul ca organele fiscale nu au permis societatii solicitarea de la biroul notarial a unui duplicat al facturii, prin invocarea pct.46 alin.(1) si pct.81<sup>1</sup> alin. (2) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, intrucat aceste prevederi se refera la posibilitatea justificarii deductiei TVA in situatia corectarii facturilor emise incorect sau incomplet si a emiterii unui duplicat al facturii, in cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii.

Or, in cazul in speta lipsa facturii fiscale, intocmita de furnizorul de servicii in conformitate cu art.146 alin.(1) lit.a) si art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, nu poate da drept de deducere cata vreme aceasta nu a fost in masura sa justifice cu documente prestarea serviciilor efectuate in beneficiul sau.

Totodata, in ceea ce priveste evidenta operatiunilor se retine ca, potrivit art.156 din Codul fiscal si art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, persoanele impozabile au obligatia evidentierii corecte si complete a tuturor operatiunilor efectuate în desfasurarea activitatii economice si a consemnarii tuturor documentelor care stau la baza înregistrarilor în contabilitate.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei nici celelalte argumente ale contestatarei, cu privire la acest capat de cerere, respectiv principiul prevalentei substantei asupra formei, Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Cu privire la invocarea de catre societate a principiului prevalentei substantei asupra formei, de mentionat este faptul ca acest principiu cunoaste, in timp, interpretari ambigue, intrucat termenii "forma" si "substanta" nu sunt necesari a fi prezentati in antiteza, acestia fiind lipsiti de o capacitate individuala pentru a genera o informare nepartinitoare, fara echivoc. De altfel, in doctrina, termenului de "substanta" nu i se asociaza o semnificatie precisa.

Mai mult, in cazul taxei pe valoarea adaugata, conform art. 3 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt aplicabile principiile clare, principii care se desprind

chiar din Sentinta din data de 05.12.1996 a Curtii Europene de Justitie, anexata de societate in sustinerea contestatiei:

a) neutralitatea masurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori si capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând conditii egale investitorilor, capitalului român si strain;

b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare;

c) echitatea fiscala la nivelul persoanelor fizice;

d) eficienta impunerii prin asigurarea stabilitatii pe termen lung a prevederilor Codului fiscal.

Principiile mai sus enuntate sunt pe deplin transpuse in legislatia romana in materia TVA, in special in art.146 si art.155 din Codul fiscal si pct. 46 din HG nr. 44/2004, care prevad obligatia persoanei impozabile de a detine facturi fiscale care sa indeplineasca conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere, pe perioada supusa inspectiei fiscale.

Simpla raportare a dreptului de deducere numai la substanta tranzactiei ar goli de continut dispozitiile legale prevazute in Codul fiscal cu privire la exercitarea dreptului de deducere, fara existenta unei facturi care sa contina informatiile expres stipulate in lege.

2. Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie degajata din Sentinta CEJ din data de 05.12.1996 in cazul C-85/95, invocata de societate in sustinerea contestatiei nu contrazice cele aratate anterior, intrucat aceasta priveste situatia neacordarii dreptului de deducere a TVA pentru inchirierea unor sedii comerciale intr-o cladire aflata in proprietatea persoanei impozabile, pe motivul ca nu au fost prezentate facturile originale aferente sumelor solicitate la deducere, consecinta jurisprudentei instantei nationale potrivit careia in lipsa facturii originale pentru dovedirea dreptului de deducere a taxei pot fi admise alte dovezi ca tranzactia pentru care se solicita deducerea a avut loc efectiv (pct. 30 din hotarare), Curtea stabilind ca in cazul in care persoana impozabila nu mai detine originalul sa fie admise alte dovezi ca tranzactia pentru care se solicita deducerea TVA a avut loc (pct. 31 din hotarare).

Cum prezenta cauza priveste neprezentarea documentelor necesare justificarii dreptului de deducere a TVA, in conditiile in care legislatia fiscala interna permite acordarea dreptului de deducere numai pe baza exemplarului original al facturii fiscale care sa cuprinda toate elementele si informatiile necesare, persoana interesata avand posibilitatea sa depuna probe noi inclusiv in procedura de solutionare a contestatiei administrative, jurisprudenta invocata nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

3. De mentionat este ca, in anul 2007 sunt aplicabile dispozitiile art.146 si art.155 din Codul fiscal care precizeaza ca, in cazul in speta, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se face prin facturi fiscale in original emise de societatea platitoare de TVA.

Ca atare, simpla afirmatie a societatii, potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au permis solicitarea de la biroul notarial a unui duplicat al facturii originale, nu poate fi retinuta, intrucat nu este sustinuta cu niciun document care sa probeze acest fapt.

Mai mult, desi cunostea pozitia organului de inspectie fiscala si, in temeiul art. 213 alin. (4) din Codul de procedura fiscala, republicat, avand posibilitatea de a depune probe noi în sustinerea cauzei, contestatara nu a anexat in sustinerea cauzei nici un document care sa justifice deducerea TVA din facturile de prestari servicii emise de furnizorul de servicii, respectiv

documente din care sa rezulte ca aceste servicii au fost efectiv prestate, asa cum sustine societatea insasi.

Rezulta ca, in mod nejustificat, societatea a invocat Sentinta CEJ din data de 05.12.1996, cata vreme aceasta nu are legatura cu cazul in speta, contestatara neprezentand factura fiscala si nicio alta dovada ca "tranzactia pentru care se solicita deducerea TVA a avut loc efectiv".

Fata de cele mai sus prezentate se constata ca, organele de inspectie fiscala au procedat corect neadmitand la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de Y1-1 lei intrucat, neprezentarea de catre societatea beneficiara, in speta SC X SRL, a facturii fiscale completata in conformitate cu dispozitiile legale mentionate mai sus, conduce la sanctionarea acesteia cu pierderea dreptului de deducere a taxei.

Ca atare, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de SC X SRL pentru TVA deductibila in suma de Y1-1 lei.

### 3.1.2. Referitor la TVA in suma de Y1-2 lei

Din coroborarea textelor de lege mentionate, respectiv art. 145 alin. (1) si (2), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se retine ca este admisa la deducere taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care se demonstreaza realitatea si utilitatea serviciilor achizitionate, respectiv daca acestea au fost achizitionate in vederea realizarii de operatiuni taxabile, operatiuni care trebuie sa aiba legatura cu activitatea economica desfasurata de societate si sa fie efectuate in beneficiul contribuabililor.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si din constatările organelor de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

1. In data de 11.09.2007 a fost incheiat contractul de prestari servicii nr.     intre:  
\* SC T SRL, in calitate de "executant";  
\* SC SRL, SC SA, SC , SC SRL, SC SRL, SC X SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL, in calitate de "finantatori";  
\* Primaria B, in calitate de "beneficiar";  
- la pct. II - Obiectul contractului se stipuleaza: <<Executantul se obliga sa intocmeasca **in beneficiul localitatii B** care va prelua, documentatia proiectului tehnic de executie pentru lucrarea "Executie tronson de canalizare pluviala si menajera in zona B Vest" **in calitate de beneficiar**. Proiectul tehnic de executie va asigura racordarea finantatorilor la tronsonul de canalizare pluviala si menajera in mod adecvat necesitatilor lor.>>

- in baza acestui contract, SC T SRL a emis catre SC X SRL factura fiscala nr. reprezentand "servicii proiectare conform contract nr.     din 11.09.2007", in valoare totala de     lei, din care TVA in suma de     lei.

2. In data de 12.05.2008 a fost incheiat contractul de executie lucrari nr.     intre:  
\* SC T SRL, in calitate de "executant";  
\* SC X SRL, in calitate de "finantator";  
\* Consiliul local al comunei B, in calitate de "beneficiar";  
- obiectul contractului consta in racordarea la reseaua publica de canalizare existenta sau ce va fi construita, mentionandu-se ca: "**Partile sunt de acord ca dupa finalizarea si receptia investitiei aceasta sa fie predata Consiliului Local al comunei B urmand ca reseaua construita**

*sa faca parte din sistemul public de canalizare al localitatii fara nicio pretentie financiara fata de aceasata si fata de executant”;*

- in baza acestui contract, SC T SRL a emis catre SC X SRL factura fiscala nr. /13.05.2008 reprezentand "avans 50% din valoarea totala a contractului de executie lucrari nr. din 12.05.2008, in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei.

Prin contestatia formulata societatea precizeaza faptul ca, in prezent se afla in faza de investitie a carei finalitate va fi un centru comercial tip Mall.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca lucrarile executate si serviciile prestate de SC T SRL in baza contractelor nr. /11.09.2007 si nr. /12.05.2008, facturate contestatarei prin facturile fiscale nr. /27.11.2007 si nr. /13.05.2008, vizeaza lucrari de racordare la reseaua publica de canalizare existenta sau ce va fi construita **efectuate in beneficiul Consiliului Local al comunei B, jud. Prahova** si nu in beneficiul direct al **SC X SRL**, chiar daca societatea, in calitate de finantator urmeaza a beneficia si de aceasta facilitate la finalizarea investitiei.

Desi, potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru serviciile achizitionate este conditionat de utilizarea acestora "in folosul operatiunilor sale taxabile" si "in beneficiul sau", respectiv dreptul de deducere se castiga si se exercita numai in situatia in care serviciile sunt destinate utilizarii pentru realizarea operatiunilor sale impozabile, societatea nu a dat curs acestor reglementari legale, intrucat, din toate documentele anexate de insasi contestatara, rezulta ca serviciile in cauza au fost prestate conform contractelor incheiate, in scopul realizarii unui obiectiv de investitii care nu-i apartinea, **in perioada in care se solicita exercitarea dreptului de deducere al TVA, nefiind beneficiara directa a acestui obiectiv.**

In ceea ce priveste sustinerile contestatarei referitoare la acest capat de cerere, de retinut este faptul ca toate prevederile legale invocate de societate intaresc constatările organului de inspectie fiscala, societatea neprezentand niciun document si niciun argument suplimentar fata de constatările organelor de inspectie fiscala din care sa rezulte ca serviciile prestate conform facturilor nr. /27.11.2007 si nr. /13.05.2008 emise de SC T SRL sunt *efectuate in beneficiul sau* si sunt destinate utilizarii *in folosul operatiunilor sale taxabile*.

Astfel, referitor la invocarea dispozitiilor art. 109 din Codul de procedura fiscala si ale art.146 din Codul fiscal se mentioneaza urmatoarele:

- cu privire la afirmatia ca "organele de control nu au prezentat argumentele legale care au stat la baza deciziei de a refuza dreptul de deducere" se retine ca, organele de inspectie fiscala au indeplinit obligatia prevazuta la art.109 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, respectiv rezultatul inspectiei fiscale a fost consemnat in raportul de inspectie fiscala nr. /30.09.2008, in care s-au prezentat constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal.

Mai mult, atat decizia de impunere contestata, cat si raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa, respecta prevederile art. 43 alin. (2) lit. f) din Codul de procedura fiscala republicat, respectiv contin "temeiul de drept", nerespectarea dispozitiilor art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, care viza dreptul de deducere pe perioada verificata, fiind principalul temei de drept care a condus la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de Y1-2 lei;



- constatările organelor de inspectie fiscala au la baza documentele justificative si evidentele contabile puse la dispozitie de catre societate (in temeiul art. 64 din OG nr. 92/2003), din care rezulta in mod clar faptul ca **destinatarul lucrarilor efectuate si al serviciilor prestate nu** este SC X SRL, asa cum s-a subliniat anterior.

In acest sens, invocarea in sustinerea cauzei a adresei nr. /01.10.2008 primita de la SC T SRL nu prezinta relevanta in solutionarea favorabila a cauzei, dimpotriva aceasta intareste constatările facute, prin aceea ca mentioneaza urmatoarele: "(...) **beneficiarul final al lucrării ce face obiectul contractului este autoritatea publica locala, respectiv Consiliul Local B, intrucat bunurile realizate sunt de natura publica, servesc interesul general si intra in patrimoniul autoritatii locale (...).**"

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect neadmitand la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de Y1-2 lei, intrucat societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuării controlului, nici cu ocazia depunerii contestatiei, ca serviciile prestate inscrise in facturile nr. /27.11.2007 si nr. /13.05.2008 emise de SC T SRL in baza contractelor incheiate au fost efectuate in beneficiul firmei si sunt destinate realizarii operatiunilor taxabile.

Mai mult, finantarea lucrarilor nu poate conduce la schimbarea beneficiarului, in conditiile in care din intreaga documentatie rezulta foarte clar ca beneficiarul final al lucrării este Consiliul Local B.

Astfel, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL si pentru TVA deductibila in suma de Y1-2 lei.

### **3.2. Referitor la TVA neacceptata la deducere in suma de Y2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor servicii de administrare a unui proiect, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au considerat ca serviciile nu au fost prestate, fara sa procedeze la analiza fiscala detaliata a documentatiei prezentate in sustinerea cauzei si fara o motivare completa a constatarilor.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.09.2008, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de Y2 lei, prin neacceptarea la deducere a acestei sume din factura seria ROPO nr. din data de 31.12.2007 in suma totala de lei (TVA in suma de lei), emisa de SC R SRL pentru "onorarii administrare proiect cf. anexa 1 la contractul de management din 01.12.2007".

Din anexa nr. 1 la contractul respectiv rezulta ca "onorarii administrare per proiect" constau in: identificarea si achizitia terenului pentru suma de euro, design conceptual pentru suma de euro, autorizari PUZ, PUG, PUD pentru suma de euro si aprobarea schemei de inchiriere in suma de euro.

In ceea ce priveste identificarea si achizitionarea terenului, organele de inspectie fiscala precizeaza ca achizitia terenurilor a fost efectuata de la persoane fizice, in luna aprilie 2007, in baza contractelor de vanzare-cumparare incheiate si autentificate la data de 19.04.2007, asa cum

rezulta si din contractul de management la punctul 1.1 si din evidenta contabila a societatii, terenurile fiind inregistrate in contul 2111 "Terenuri" in luna aprilie 2007.

**In drept**, potrivit art. 129, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 129. - (2) **O persoana impozabila, care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, ca intermediar in prestarea de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea insasi aceste servicii, in conditiile stabilite prin norme.**

(3) Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:

(...)

e) servicii de **intermediere efectuate de persoane care actioneaza in numele si in contul altei persoane**, atunci cand intervin intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. (...)

(6) In cazul in care mai multe persoane impozabile, care actioneaza in nume propriu, intervin prin *tranzactii succesive in cadrul unei prestari de servicii, se considera ca fiecare persoana a primit si a prestat in nume propriu serviciul respectiv*. Fiecare tranzactie se considera o prestare separata si se impoziteaza distinct, chiar daca serviciul respectiv este prestat direct catre beneficiarul final".

"Art. 134<sup>1</sup>. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

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

"Art. 134<sup>2</sup>. - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

"Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.**

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

**a) operatiuni taxabile (...).**"

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

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

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.*

*In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective. Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.*

In prezenta cauza, in data de 01.12.2007 intre SC X SRL in calitate de beneficiar si SC R SRL in calitate de manager a fost incheiat un contract de management cu privire la proiectul situat in Ploiesti, interpretat in contract sub forma "proiect de dezvoltare - proiectul de dezvoltare a terenului in vederea construirii de locuinte si spatii comerciale, in conformitate cu Documentele Aprobate".

Pentru serviciile prestate X va achita managerului un onorariu de administrare de euro, defalcat pe stadii si perioade de executie si calculat in anexa nr. 1 la contract, respectiv: 10% pentru identificarea si achizitia terenului ( euro), 10% pentru aprobarea schemei de inchirieri ( euro), 40% onorarii lunare si 40% pentru alte faze (autorizatii preliminare, autorizatia de construire, contractul de antrepriza, finantari).

Potrivit art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...).**"

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar potrivit art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

*Referitor la identificarea si achizitionarea terenurilor*, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa aferenta pe motiv ca achizitia terenurilor din patrimoniul societatii a fost efectuata in luna aprilie 2007, iar din contractul de management rezulta ca perioada de dezvoltare este perioada in care urmeaza sa se desfasoare lucrarile, care incepe la data intrarii in vigoare a contractului (01.12.2007) si se incheie la data finalizarii (pct. 1.1 din contract).

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala se retine ca, organele de inspectie fiscala s-au rezumat numai la constatarea ca terenurile in cauza au fost achizitionate si inregistrate in contabilitate anterior incheierii contractului de management si la invocarea prevederilor legale referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere, fara a face o analiza

detaliata si a celorlalte documente necesare pentru a justifica neacordarea dreptului de deducere a TVA, avand in vedere ca legislatia in materie de TVA nu conditioneaza acordarea dreptului de deducere a taxei din facturile emise de furnizori de existenta contractelor incheiate intre parti.

Cu privire la regulile privind inspectia fiscala, potrivit art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin care se precizeaza ca "**inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**" si Normei metodologice pentru aplicarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

*“102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.*

*102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...).”*

In sustinerea contestatiei, SC X SRL a prezentat contracte de asistenta juridica si consultanta imobiliara, corespondenta si rapoarte dintre reprezentantii firmei R si SCA, , contracte de depozit escrow incheiate cu prilejul achitionarii terenurilor, pentru a demonstra ca firma R a realizat serviciile facturate constand in asistenta la identificarea si achizitia terenurilor.

Astfel, contractul de consultanta imobiliara nr. /11.01.2007 incheiat intre R Expert - beneficiar si EC - prestator de servicii se refera la efectuarea de catre prestator a studiilor si informatiilor cu privire la piata imobiliara din Bucuresti si din tara.

In referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra acestor documente, ci s-au limitat la transpunerea prevederilor pct.1.1 din contractul de management referitoare la detinerea in proprietate a 13 parcele de teren intravilan situate in municipiul Ploiesti si la mentiunea: *“Avand in vedere ca identificarea si achizitionarea terenului a avut loc in 19.04.2007, inaintea incheierii contractului de management din data de 01.12.2007 incheiat intre SC X SRL si SC R SRL, rezulta ca nu se poate face dovada ca serviciile au fost prestate si nici ca urmeaza a fi prestate intrucat se refera la servicii de identificare si achizitie teren care au fost efectuate anterior incheierii contractului, terenurile existand in proprietatea SC X SRL din luna aprilie 2007. Din contract nu rezulta ca urmeaza a se a achizitiona si alte terenuri.”*

Or, in raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei contestate organele de control ***nu au analizat serviciile*** prestate de societatile specializate direct societatii si masura in care acestea au influentat serviciile prestate de R, respectiv *daca, in fapt, acelasi serviciu a fost efectiv prestat o singura data si facturat de doua ori.*

Mai mult, organele de inspectie fiscala nu au solicitat reprezentantului societatii explicatii scrise de natura sa clarifice caracterul serviciilor prestate de R, desi potrivit Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Nota explicativa", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala aveau aceasta posibilitate.

Totodata, motivul invocat in raportul de inspectie fiscala vizand faptul ca din contract nu rezulta ca urmeaza a se achizitiona si alte terenuri *este nerelevant*, intrucat lucrarile la care se refera perioada de dezvoltare sunt definite in contract ca reprezentand "lucrari descrise in Contractul de Antrepriza si Documentele Aprobate", dupa cum sustine, de altfel, si societatea prin contestatia formulata.

Desi in sustinerea contestatiei societatea a prezentat o serie de documente, la intocmirea referatului cauzei organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra acestora si nu au prezentat motivele pentru care isi mentin constatarea referitoare la faptul ca "serviciile nu au fost prestate."

In acelasi timp, in masura in care organele de inspectie fiscala au considerat ca operatiunea nu ar fi reala, in sensul ca serviciile de management in legatura cu identificarea si achizitia terenurilor, consemnate in factura seria nr. din data de 31.12.2007 nu au fost prestate, *acestea nu au stabilit in ce a constat relatia economica dintre cele doua societati si nu au reincadrat forma tranzactiei pentru a reflecta continutul economic al operatiunii, asa cum prevede art. 11 din Codul fiscal, cu atat mai mult cu cat insasi contestatara recunoaste ca este vorba despre doua societati care fac parte din acelasi grup de firme (grupul M ).*

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare*".

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia*".

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.09.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. /30.09.2008 va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de Y2 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin analiza fiscala detaliata a operatiunilor consemnate in factura emisa de SC R SRL si stabilirea cu claritate a naturii operatiunii economice desfasurate intre cele doua societati, inclusiv, daca se considera necesar, prin efectuarea de investigatii fiscale suplimentare la R si alte persoane implicate in prestarea serviciilor analizate.*

La reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte sustineri ale contestatarei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 129, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146 si art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.46 din normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, art. 7 alin. (2), art. 65

alin. (2), art. 94 alin. (2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 102.1 si 102.2 din normele metodologice aprobate prin HG nr.1050/2004 si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

## **DECIDE**

1. Respinge, in parte, ca neintemeiata si nesustinuta cu documente, contestatia formulata de SC X SRL, pentru suma de Y1 lei (Y1-1 lei + Y1-2 lei) stabilita de AFP Sector 1 prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.09.2008.

2. Desfiinteaza, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.09.2008, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de Y2 lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.



## SERVICIUL SOLUTIONARE CONTESTATII

**DECIZIA nr. 35** din **2009**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr.

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Serviciul inspectie fiscala persoane juridice din cadrul AFP Sector 1, cu adresa nr. , inregistrata la DGFP-MB sub nr. , asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, cu sediul in Bucuresti, .

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 1 sub nr. , completata cu adresa inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. , il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP sector 1, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. , comunicata prin adresa nr. , prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de lei si taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de Y lei.

Suma contestata este de Y lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), 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 a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

**I.** Prin contestatia formulata, SC X solicita anularea Deciziei de impunere nr. si a Raportului de inspectie fiscala nr. pentru TVA in suma de Y lei.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la situatia de fapt:

X face parte din grupul de societati al carei principal obiect de activitate in Romania este dezvoltarea de proiecte imobiliare, avand ca scop administrarea mai usoara a investitiei constand intr-un centru comercial tip Mall, de la achizitia terenului pana la exploatarea imobilului.

In acest sens a incheiat un contract de management la data de 01.12.2007 cu SC Z SRL ("Z"), o entitate din acelasi grup, numita administrator de proiect, prin care aceasta se obliga sa presteze servicii legate de identificarea si achizitia terenurilor in Ploiesti, proiectarea conceptuala, obtinerea autorizatiilor PUZ, PUG, PUD si aprobarea schemei de inchirieri.

In baza acestui contract a primit factura nr. R in valoare de lei, cu TVA aferenta de lei, pentru o parte din serviciile de management.

Tot in scopul pregatirii proiectului din Ploiesti, X a incheiat in calitate de "finantator" cu SC T SRL, in calitate de "executant" si Primaria B in calitate de "beneficiar", contractul de executie lucrari nr. si contractul de prestari servicii nr. , care permit racordarea la reseaua publica de canalizare existenta sau ce va fi construita.

In baza acestora a fost emisa factura de avans nr. in valoare de lei, cu TVA aferenta de lei si factura nr. in valoare de lei, cu TVA aferenta de lei.

## 2. Referitor la situatia de drept:

A) *TVA aferenta serviciilor notariale in suma de lei*: art. 7 din Codul de procedura fiscala si pct.81<sup>1</sup> din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal intaresc principiul prevalentei substantei asupra formei, care trebuie sa primeze in acordarea dreptul de deducere a TVA aferenta unei tranzactii si trebuie extins si asupra situatiei in care nu exista factura pentru prestarea serviciilor notariale; in acest sens organele fiscale ar fi trebuit sa permita cererea unui duplicat al facturii care sa permita deducerea TVA conform pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004, cu atat mai mult cu cat organele de control au fost in masura sa constate prestarea efectiva a acestor servicii in beneficiul societatii.

Principiul de mai sus este sustinut si de decizia Curtii Europene de Justitie in cauza C-85/95, cazurile CEJ fiind direct aplicabile in Romania, asa cum rezulta din adresa nr. a Directiei Generale Juridice din MEF.

B) *TVA aferenta serviciilor tehnice in suma de lei*: la data controlului X detinea facturi emise de SC SRL din care reiese ca serviciile au fost prestate, iar organele de control nu au avut nicio obiectiune legata de forma/continutul acestora.

Chiar daca beneficiarul serviciilor este Primaria B intrucat acestea se refera la bunuri aflate in patrimoniul public (sistemul de canalizare) este evident ca X in calitate de "finantator" va beneficia in mod direct de lucrarile realizate prin racordarea sa la reseaua de apa si canalizare a comunei , asa cum reiese si din adresa nr. primita de la SC T SRL.

Societatea considera ca in conformitate cu art.145 alin.(2), art.146 alin.(1) si art.147 alin.(3) din Codul fiscal, organele de control nu au procedat corect neacordand dreptul de deducere a TVA in suma de lei neprezentand argumentele legale ce au stat la baza acestei decizii, avand in vedere ca in prezent se afla in faza de investitie ce are ca finalitate centru comercial tip Mall, pe care intentioneaza sa-l inchirieze in intregime in regim de taxare.

C) *TVA aferenta serviciilor de management in suma de lei*: este nerelevant argumentul organelor de inspectie fiscala potrivit caruia identificarea si achizitia terenului au fost



efectuate pana la data de 19.04.2007, in timp ce contractul cu Z a fost incheiat la data de 01.12.2007 intrucat, pe de-o parte, din punct de vedere legal, pentru a stabili o relatie comerciala este suficienta o manifestare de vointa ce poate lua forma unui contract sau nu, iar pe de alta parte, perioada de dezvoltare la care se face referire in contract este perioada in care se realizeaza lucrarile de constructie propriu-zise si se incheie odata cu finalizarea investitiei.

In consecinta, serviciile de management mentionate in factura ROPO nr. /31.12.2007 au fost prestate in folosul activitatii X, care a pus la dispozitia organelor de control probe necesare si suficiente (in baza Codului fiscal si art.64 din Codului de procedura fiscala), cu atat mai mult cu cat societatea neavand nici un angajat propriu nu poate realiza ea insasi aceste activitati.

SC X a prezentat in sustinerea contestatiei: contracte de consultanta imobiliara si juridica; corespondenta si rapoarte incheiate intre reprezentantii si D&B si , acte aditionale la contractele de depozit escrow incheiate cu prilejul achizitionarii terenurilor, documentatie completata prin adresa nr. /30.12.2008.

**II.** In baza Raportului de inspectie fiscala nr. /30.09.2008 a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. 30.09.2008, prin care Serviciul inspectie fiscala persoane juridice din cadrul AFP sector 1 a stabilit taxa pe valoarea adaugata aprobata la rambursare in suma de lei si taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de Y lei.

**III.** Fata de constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

**SC X SRL** este inregistrata la ORC sub nr. J40/ /2006 si are CUI RO .

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste TVA este 12.09.2006-30.06.2008.

### **3.1. Referitor la TVA neacceptata la deducere in suma de Y1 lei .**

***Cauza supusa solutionarii este daca AFP sector 1 a respins corect la rambursare suma totala de Y1 lei (Y1-1 lei + Y1-2 lei) prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.09.2008, in conditiile in care argumentele si documentele anexate de societate la contestatia formulata nu sunt de natura sa modifice constatarile organului de inspectie fiscala.***

**In fapt**, prin Raportul de inspectie fiscala nr. /30.09.2008 in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.09.2008, referitor la TVA respinsa la rambursare in suma totala de Y1 lei (Y1-1 lei + Y1-2 lei), organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- referitor la TVA in suma de Y1-1 lei: servicii notariale efectuate de BNPA “ ” pentru care nu s-a prezentat factura fiscala conform art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal;

- referitor la TVA in suma de Y1-2 lei: lucrari executate de SC T SRL in baza contractelor nr. /11.09.2007 si nr.1 /12.05.2008, intrucat "beneficiar" este Primaria B si nu X, acesta avand calitatea de "finantator".

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 145 alin. (1) si (2), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, actualizat la data de 01.01.2007 si ale pct. 46 (1) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, actualizat la 01.01.2007:

*Codul fiscal:*

"**Art. 145.** - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) **operatiuni taxabile.** (...)."

"**Art. 146.** - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

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

*Norme metodologice:*

"**46. (1)** Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78."

*Codul fiscal:*

"**Art. 155** - (1) *Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii*, alta decât o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), **trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar**, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei în care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului în care factura a fost deja emisa. De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei în care a încasat avansurile, cu exceptia cazului în care factura a fost deja emisa.

(...).

*Potrivit dispozitiilor legale sus invocate, persoanele impozabile isi pot justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative: sunt efectuate in beneficiul firmei si sunt destinate realizarii operatiunilor supuse TVA, precum si daca au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala; pe cale de consecinta, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii, care nu sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile si nu sunt efectuate in beneficiul contribuabililor si care nu au la baza facturi fiscale intocmite corespunzator este nedeductibila.*

### **3.1.1. Referitor la TVA in suma de Y1-1 lei**

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata societatea trebuie sa justifice suma taxei prin documente intocmite conform legii de catre contribuabilii inregistrati ca platitori de TVA, in speta facturi fiscale in original emise de societatea platitoare de TVA.

Se retine ca SC X SRL avea obligatia justificarii dreptului de deducere a TVA cu **facturi fiscale detinute in original** si intocmite potrivit dispozitiilor art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art. 146 alin. (1) lit.a) din acelasi act normativ.

Din documentele existente la dosarul cauzei, din constatarile prezentate in raportul de inspectie fiscala si din sustinerile contestatarei reiese ca, in luna iulie 2007 societatea a evidentiat in jurnalul de cumparari TVA deductibila aferenta serviciilor notariale efectuate de BNPA " " in suma de Y1-1 lei, pentru care nu s-a prezentat factura fiscala.

Prin urmare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei simpla afirmatie a contestatarei potrivit careia avea drept de deducere a TVA chiar si in lipsa facturii fiscale emisa de furnizorul de servicii si faptul ca organele fiscale nu au permis societatii solicitarea de la biroul notarial a unui duplicat al facturii, prin invocarea pct.46 alin.(1) si pct.81<sup>1</sup> alin. (2) din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, intrucat aceste prevederi se refera la posibilitatea justificarii deducerii TVA in situatia corectarii facturilor emise incorect sau incomplet si a emiterii unui duplicat al facturii, in cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii.

Or, in cazul in speta lipsa facturii fiscale, intocmita de furnizorul de servicii in conformitate cu art.146 alin.(1) lit.a) si art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, nu poate da drept de deducere cata vreme aceasta nu a fost in masura sa justifice cu documente prestarea serviciilor efectuate in beneficiul sau.

Totodata, in ceea ce priveste evidenta operatiunilor se retine ca, potrivit art.156 din Codul fiscal si art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, persoanele impozabile au obligatia evidentierii corecte si complete a tuturor operatiunilor efectuate în desfasurarea activitatii economice si a consemnarii tuturor documentelor care stau la baza înregistrarilor în contabilitate.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei nici celelalte argumente ale contestatarei, cu privire la acest capat de cerere, respectiv principiul prevalentei substantei asupra formei, Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Cu privire la invocarea de catre societate a principiului prevalentei substantei asupra formei, de mentionat este faptul ca acest principiu cunoaste, in timp, interpretari ambigue, intrucat termenii "forma" si "substanta" nu sunt necesari a fi prezentati in antiteza, acestia fiind lipsiti de o capacitate individuala pentru a genera o informare nepartinitoare, fara echivoc. De altfel, in doctrina, termenului de "substanta" nu i se asociaza o semnificatie precisa.

Mai mult, in cazul taxei pe valoarea adaugata, conform art. 3 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt aplicabile principiile clare, principii care se desprind

chiar din Sentinta din data de 05.12.1996 a Curtii Europene de Justitie, anexata de societate in sustinerea contestatiei:

a) neutralitatea masurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori si capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând conditii egale investitorilor, capitalului român si strain;

b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare;

c) echitatea fiscala la nivelul persoanelor fizice;

d) eficienta impunerii prin asigurarea stabilitatii pe termen lung a prevederilor Codului fiscal.

Principiile mai sus enuntate sunt pe deplin transpuse in legislatia romana in materia TVA, in special in art.146 si art.155 din Codul fiscal si pct. 46 din HG nr. 44/2004, care prevad obligatia persoanei impozabile de a detine facturi fiscale care sa indeplineasca conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere, pe perioada supusa inspectiei fiscale.

Simpla raportare a dreptului de deducere numai la substanta tranzactiei ar goli de continut dispozitiile legale prevazute in Codul fiscal cu privire la exercitarea dreptului de deducere, fara existenta unei facturi care sa contina informatiile expres stipulate in lege.

2. Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie degajata din Sentinta CEJ din data de 05.12.1996 in cazul C-85/95, invocata de societate in sustinerea contestatiei nu contrazice cele aratate anterior, intrucat aceasta priveste situatia neacordarii dreptului de deducere a TVA pentru inchirierea unor sedii comerciale intr-o cladire aflata in proprietatea persoanei impozabile, pe motivul ca nu au fost prezentate facturile originale aferente sumelor solicitate la deducere, consecinta jurisprudentei instantei nationale potrivit careia in lipsa facturii originale pentru dovedirea dreptului de deducere a taxei pot fi admise alte dovezi ca tranzactia pentru care se solicita deducerea a avut loc efectiv (pct. 30 din hotarare), Curtea stabilind ca in cazul in care persoana impozabila nu mai detine originalul sa fie admise alte dovezi ca tranzactia pentru care se solicita deducerea TVA a avut loc (pct. 31 din hotarare).

Cum prezenta cauza priveste neprezentarea documentelor necesare justificarii dreptului de deducere a TVA, in conditiile in care legislatia fiscala interna permite acordarea dreptului de deducere numai pe baza exemplarului original al facturii fiscale care sa cuprinda toate elementele si informatiile necesare, persoana interesata avand posibilitatea sa depuna probe noi inclusiv in procedura de solutionare a contestatiei administrative, jurisprudenta invocata nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

3. De mentionat este ca, in anul 2007 sunt aplicabile dispozitiile art.146 si art.155 din Codul fiscal care precizeaza ca, in cazul in speta, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se face prin facturi fiscale in original emise de societatea platitoare de TVA.

Ca atare, simpla afirmatie a societatii, potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au permis solicitarea de la biroul notarial a unui duplicat al facturii originale, nu poate fi retinuta, intrucat nu este sustinuta cu niciun document care sa probeze acest fapt.

Mai mult, desi cunostea pozitia organului de inspectie fiscala si, in temeiul art. 213 alin. (4) din Codul de procedura fiscala, republicat, avand posibilitatea de a depune probe noi în sustinerea cauzei, contestatara nu a anexat in sustinerea cauzei nici un document care sa justifice deducerea TVA din facturile de prestari servicii emise de furnizorul de servicii, respectiv

documente din care sa rezulte ca aceste servicii au fost efectiv prestate, asa cum sustine societatea insasi.

Rezulta ca, in mod nejustificat, societatea a invocat Sentinta CEJ din data de 05.12.1996, cata vreme aceasta nu are legatura cu cazul in speta, contestatara neprezentand factura fiscala si nicio alta dovada ca "tranzactia pentru care se solicita deducerea TVA a avut loc efectiv".

Fata de cele mai sus prezentate se constata ca, organele de inspectie fiscala au procedat corect neadmitand la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de Y1-1 lei intrucat, neprezentarea de catre societatea beneficiara, in speta SC X SRL, a facturii fiscale completata in conformitate cu dispozitiile legale mentionate mai sus, conduce la sanctionarea acesteia cu pierderea dreptului de deducere a taxei.

Ca atare, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de SC X SRL pentru TVA deductibila in suma de Y1-1 lei.

### 3.1.2. Referitor la TVA in suma de Y1-2 lei

Din coroborarea textelor de lege mentionate, respectiv art. 145 alin. (1) si (2), art. 146 alin. (1) lit. a) si art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se retine ca este admisa la deducere taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care se demonstreaza realitatea si utilitatea serviciilor achizitionate, respectiv daca acestea au fost achizitionate in vederea realizarii de operatiuni taxabile, operatiuni care trebuie sa aiba legatura cu activitatea economica desfasurata de societate si sa fie efectuate in beneficiul contribuabililor.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si din constatările organelor de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

1. In data de 11.09.2007 a fost incheiat contractul de prestari servicii nr.     intre:  
\* SC T SRL, in calitate de "executant";  
\* SC SRL, SC SA, SC , SC SRL, SC SRL, SC X SRL, SC SRL, SC SRL, SC SRL, in calitate de "finantatori";  
\* Primaria B, in calitate de "beneficiar";  
- la pct. II - Obiectul contractului se stipuleaza: <<Executantul se obliga sa intocmeasca **in beneficiul localitatii B** care va prelua, documentatia proiectului tehnic de executie pentru lucrarea "Executie tronson de canalizare pluviala si menajera in zona B Vest" **in calitate de beneficiar**. Proiectul tehnic de executie va asigura racordarea finantatorilor la tronsonul de canalizare pluviala si menajera in mod adecvat necesitatilor lor.>>

- in baza acestui contract, SC T SRL a emis catre SC X SRL factura fiscala nr. reprezentand "servicii proiectare conform contract nr.     din 11.09.2007", in valoare totala de     lei, din care TVA in suma de     lei.

2. In data de 12.05.2008 a fost incheiat contractul de executie lucrari nr.     intre:  
\* SC T SRL, in calitate de "executant";  
\* SC X SRL, in calitate de "finantator";  
\* Consiliul local al comunei B, in calitate de "beneficiar";  
- obiectul contractului consta in racordarea la reseaua publica de canalizare existenta sau ce va fi construita, mentionandu-se ca: "**Partile sunt de acord ca dupa finalizarea si receptia investitiei aceasta sa fie predata Consiliului Local al comunei B urmand ca reseaua construita**

*sa faca parte din sistemul public de canalizare al localitatii fara nicio pretentie financiara fata de aceasata si fata de executant”;*

- in baza acestui contract, SC T SRL a emis catre SC X SRL factura fiscala nr. /13.05.2008 reprezentand "avans 50% din valoarea totala a contractului de executie lucrari nr. din 12.05.2008, in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei.

Prin contestatia formulata societatea precizeaza faptul ca, in prezent se afla in faza de investitie a carei finalitate va fi un centru comercial tip Mall.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca lucrarile executate si serviciile prestate de SC T SRL in baza contractelor nr. /11.09.2007 si nr. /12.05.2008, facturate contestatarei prin facturile fiscale nr. /27.11.2007 si nr. /13.05.2008, vizeaza lucrari de racordare la reseaua publica de canalizare existenta sau ce va fi construita **efectuate in beneficiul Consiliului Local al comunei B, jud. Prahova** si nu in beneficiul direct al **SC X SRL**, chiar daca societatea, in calitate de finantator urmeaza a beneficia si de aceasta facilitate la finalizarea investitiei.

Desi, potrivit prevederilor legale in vigoare pe perioada supusa impunerii, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru serviciile achizitionate este conditionat de utilizarea acestora "in folosul operatiunilor **sale** taxabile" si "in beneficiul **sau**", respectiv dreptul de deducere se castiga si se exercita numai in situatia in care serviciile sunt destinate utilizarii pentru realizarea operatiunilor **sale** impozabile, societatea nu a dat curs acestor reglementari legale, intrucat, din toate documentele anexate de insasi contestatara, rezulta ca serviciile in cauza au fost prestate conform contractelor incheiate, in scopul realizarii unui obiectiv de investitii care nu-i apartinea, **in perioada in care se solicita exercitarea dreptului de deducere al TVA, nefiind beneficiara directa a acestui obiectiv.**

In ceea ce priveste sustinerile contestatarei referitoare la acest capat de cerere, de retinut este faptul ca toate prevederile legale invocate de societate intaresc constatările organului de inspectie fiscala, societatea neprezentand niciun document si niciun argument suplimentar fata de constatările organelor de inspectie fiscala din care sa rezulte ca serviciile prestate conform facturilor nr. /27.11.2007 si nr. /13.05.2008 emise de SC T SRL sunt *efectuate in beneficiul sau* si sunt destinate utilizarii *in folosul operatiunilor sale taxabile*.

Astfel, referitor la invocarea dispozitiilor art. 109 din Codul de procedura fiscala si ale art.146 din Codul fiscal se mentioneaza urmatoarele:

- cu privire la afirmatia ca "organele de control nu au prezentat argumentele legale care au stat la baza deciziei de a refuza dreptul de deducere" se retine ca, organele de inspectie fiscala au indeplinit obligatia prevazuta la art.109 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, respectiv rezultatul inspectiei fiscale a fost consemnat in raportul de inspectie fiscala nr. /30.09.2008, in care s-au prezentat constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal.

Mai mult, atat decizia de impunere contestata, cat si raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost emisa, respecta prevederile art. 43 alin. (2) lit. f) din Codul de procedura fiscala republicat, respectiv contin "temeiul de drept", nerespectarea dispozitiilor art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, care viza dreptul de deducere pe perioada verificata, fiind principalul temei de drept care a condus la neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de Y1-2 lei;

- constatările organelor de inspectie fiscala au la baza documentele justificative si evidentele contabile puse la dispozitie de catre societate (in temeiul art. 64 din OG nr. 92/2003), din care rezulta in mod clar faptul ca **destinatarul lucrarilor efectuate si al serviciilor prestate nu** este SC X SRL, asa cum s-a subliniat anterior.

In acest sens, invocarea in sustinerea cauzei a adresei nr. /01.10.2008 primita de la SC T SRL nu prezinta relevanta in solutionarea favorabila a cauzei, dimpotriva aceasta intareste constatările facute, prin aceea ca mentioneaza urmatoarele: "(...) **beneficiarul final al lucrării ce face obiectul contractului este autoritatea publica locala, respectiv Consiliul Local B, intrucat bunurile realizate sunt de natura publica, servesc interesul general si intra in patrimoniul autoritatii locale (...).**"

Fata de cele mai sus prezentate, se constata ca organele de inspectie fiscala au procedat corect neadmitand la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de Y1-2 lei, intrucat societatea nu a demonstrat nici cu ocazia efectuării controlului, nici cu ocazia depunerii contestatiei, ca serviciile prestate inscrise in facturile nr. /27.11.2007 si nr. /13.05.2008 emise de SC T SRL in baza contractelor incheiate au fost efectuate in beneficiul firmei si sunt destinate realizarii operatiunilor taxabile.

Mai mult, finantarea lucrarilor nu poate conduce la schimbarea beneficiarului, in conditiile in care din intreaga documentatie rezulta foarte clar ca beneficiarul final al lucrării este Consiliul Local B.

Astfel, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL si pentru TVA deductibila in suma de Y1-2 lei.

### **3.2. Referitor la TVA neacceptata la deducere in suma de Y2 lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor servicii de administrare a unui proiect, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au considerat ca serviciile nu au fost prestate, fara sa procedeze la analiza fiscala detaliata a documentatiei prezentate in sustinerea cauzei si fara o motivare completa a constatarilor.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.09.2008, organele fiscale au respins la rambursare TVA in suma de Y2 lei, prin neacceptarea la deducere a acestei sume din factura seria ROPO nr. din data de 31.12.2007 in suma totala de lei (TVA in suma de lei), emisa de SC R SRL pentru "onorarii administrare proiect cf. anexa 1 la contractul de management din 01.12.2007".

Din anexa nr. 1 la contractul respectiv rezulta ca "onorarii administrare per proiect" constau in: identificarea si achizitia terenului pentru suma de euro, design conceptual pentru suma de euro, autorizari PUZ, PUG, PUD pentru suma de euro si aprobarea schemei de inchiriere in suma de euro.

In ceea ce priveste identificarea si achizitionarea terenului, organele de inspectie fiscala precizeaza ca achizitia terenurilor a fost efectuata de la persoane fizice, in luna aprilie 2007, in baza contractelor de vanzare-cumparare incheiate si autentificate la data de 19.04.2007, asa cum

rezulta si din contractul de management la punctul 1.1 si din evidenta contabila a societatii, terenurile fiind inregistrate in contul 2111 "Terenuri" in luna aprilie 2007.

**In drept**, potrivit art. 129, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 129. - (2) **O persoana impozabila, care actioneaza in nume propriu, dar in contul altei persoane, ca intermediar in prestarea de servicii, se considera ca a primit si a prestat ea insasi aceste servicii, in conditiile stabilite prin norme.**

(3) Prestarile de servicii cuprind operatiuni cum sunt:

(...)

e) servicii de **intermediere efectuate de persoane care actioneaza in numele si in contul altei persoane**, atunci cand intervin intr-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii. (...)

(6) In cazul in care mai multe persoane impozabile, care actioneaza in nume propriu, intervin prin *tranzactii succesive in cadrul unei prestari de servicii, se considera ca fiecare persoana a primit si a prestat in nume propriu serviciul respectiv*. Fiecare tranzactie se considera o prestare separata si se impoziteaza distinct, chiar daca serviciul respectiv este prestat direct catre beneficiarul final".

"Art. 134<sup>1</sup>. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

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

"Art. 134<sup>2</sup>. - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator".

"Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.**

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

**a) operatiuni taxabile (...).**"

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

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

*Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.*

*In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective. Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.*



In prezenta cauza, in data de 01.12.2007 intre SC X SRL in calitate de beneficiar si SC R SRL in calitate de manager a fost incheiat un contract de management cu privire la proiectul situat in Ploiesti, interpretat in contract sub forma "proiect de dezvoltare - proiectul de dezvoltare a terenului in vederea construirii de locuinte si spatii comerciale, in conformitate cu Documentele Aprobate".

Pentru serviciile prestate X va achita managerului un onorariu de administrare de euro, defalcat pe stadii si perioade de executie si calculat in anexa nr. 1 la contract, respectiv: 10% pentru identificarea si achizitia terenului ( euro), 10% pentru aprobarea schemei de inchirieri ( euro), 40% onorarii lunare si 40% pentru alte faze (autorizatii preliminare, autorizatia de construire, contractul de antrepriza, finantari).

Potrivit art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane** privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**".

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar potrivit art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

*Referitor la identificarea si achizitionarea terenurilor*, organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa aferenta pe motiv ca achizitia terenurilor din patrimoniul societatii a fost efectuata in luna aprilie 2007, iar din contractul de management rezulta ca perioada de dezvoltare este perioada in care urmeaza sa se desfasoare lucrarile, care incepe la data intrarii in vigoare a contractului (01.12.2007) si se incheie la data finalizarii (pct. 1.1 din contract).

Din constatările prezentate in raportul de inspectie fiscala se retine ca, organele de inspectie fiscala s-au rezumat numai la constatarea ca terenurile in cauza au fost achizitionate si inregistrate in contabilitate anterior incheierii contractului de management si la invocarea prevederilor legale referitoare la modul de exercitare a dreptului de deducere, fara a face o analiza

detaliata si a celorlalte documente necesare pentru a justifica neacordarea dreptului de deducere a TVA, avand in vedere ca legislatia in materie de TVA nu conditioneaza acordarea dreptului de deducere a taxei din facturile emise de furnizori de existenta contractelor incheiate intre parti.

Cu privire la regulile privind inspectia fiscala, potrivit art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin care se precizeaza ca "**inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere**" si Normei metodologice pentru aplicarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

*“102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.*

*102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...).”*

In sustinerea contestatiei, SC X SRL a prezentat contracte de asistenta juridica si consultanta imobiliara, corespondenta si rapoarte dintre reprezentantii firmei R si SCA, , contracte de depozit escrow incheiate cu prilejul achitionarii terenurilor, pentru a demonstra ca firma R a realizat serviciile facturate constand in asistenta la identificarea si achizitia terenurilor.

Astfel, contractul de consultanta imobiliara nr. /11.01.2007 incheiat intre R Expert - beneficiar si EC - prestator de servicii se refera la efectuarea de catre prestator a studiilor si informatiilor cu privire la piata imobiliara din Bucuresti si din tara.

In referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra acestor documente, ci s-au limitat la transpunerea prevederilor pct.1.1 din contractul de management referitoare la detinerea in proprietate a 13 parcele de teren intravilan situate in municipiul Ploiesti si la mentiunea: *“Avand in vedere ca identificarea si achizitionarea terenului a avut loc in 19.04.2007, inaintea incheierii contractului de management din data de 01.12.2007 incheiat intre SC X SRL si SC R SRL, rezulta ca nu se poate face dovada ca serviciile au fost prestate si nici ca urmeaza a fi prestate intrucat se refera la servicii de identificare si achizitie teren care au fost efectuate anterior incheierii contractului, terenurile existand in proprietatea SC X SRL din luna aprilie 2007. Din contract nu rezulta ca urmeaza a se a achizitiona si alte terenuri.”*

Or, in raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei contestate organele de control ***nu au analizat serviciile*** prestate de societatile specializate direct societatii si masura in care acestea au influentat serviciile prestate de R, respectiv *daca, in fapt, acelasi serviciu a fost efectiv prestat o singura data si facturat de doua ori.*

Mai mult, organele de inspectie fiscala nu au solicitat reprezentantului societatii explicatii scrise de natura sa clarifice caracterul serviciilor prestate de R, desi potrivit Instructiunilor de completare si utilizare a formularului "Nota explicativa", aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala aveau aceasta posibilitate.

Totodata, motivul invocat in raportul de inspectie fiscala vizand faptul ca din contract nu rezulta ca urmeaza a se achizitiona si alte terenuri *este nerelevant*, intrucat lucrarile la care se refera perioada de dezvoltare sunt definite in contract ca reprezentand "lucrari descrise in Contractul de Antrepriza si Documentele Aprobate", dupa cum sustine, de altfel, si societatea prin contestatia formulata.

Desi in sustinerea contestatiei societatea a prezentat o serie de documente, la intocmirea referatului cauzei organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat asupra acestora si nu au prezentat motivele pentru care isi mentin constatarea referitoare la faptul ca "serviciile nu au fost prestate."

In acelasi timp, in masura in care organele de inspectie fiscala au considerat ca operatiunea nu ar fi reala, in sensul ca serviciile de management in legatura cu identificarea si achizitia terenurilor, consemnate in factura seria nr. din data de 31.12.2007 nu au fost prestate, *acestea nu au stabilit in ce a constat relatia economica dintre cele doua societati si nu au reincadrat forma tranzactiei pentru a reflecta continutul economic al operatiunii, asa cum prevede art. 11 din Codul fiscal, cu atat mai mult cu cat insasi contestatara recunoaste ca este vorba despre doua societati care fac parte din acelasi grup de firme (grupul M ).*

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative citate se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca "*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare*".

Conform pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 "*decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia*".

Pe cale de consecinta, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.09.2008, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. /30.09.2008 va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de Y2 lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, *in conformitate cu prevederile legale in vigoare si cu retinerile din prezenta decizie, prin analiza fiscala detaliata a operatiunilor consemnate in factura emisa de SC R SRL si stabilirea cu claritate a naturii operatiunii economice desfasurate intre cele doua societati, inclusiv, daca se considera necesar, prin efectuarea de investigatii fiscale suplimentare la R si alte persoane implicate in prestarea serviciilor analizate.*

La reverificare organele de inspectie fiscala vor avea in vedere si celelalte sustineri ale contestatarei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 129, art. 134<sup>1</sup>, art. 134<sup>2</sup>, art. 145, art. 146 si art.155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.46 din normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, art. 7 alin. (2), art. 65

alin. (2), art. 94 alin. (2) si art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 102.1 si 102.2 din normele metodologice aprobate prin HG nr.1050/2004 si pct. 12.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 519/2005:

## **DECIDE**

1. Respinge, in parte, ca neintemeiata si nesustinuta cu documente, contestatia formulata de SC X SRL, pentru suma de Y1 lei (Y1-1 lei + Y1-2 lei) stabilita de AFP Sector 1 prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.09.2008.

2. Desfiinteaza, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. /30.09.2008, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 1 pentru taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de Y2 lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru acelasi impozit si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.