

DECIZIA nr. 153 din 10.06.2021
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu sediul în, Sector X, București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_.../17.05.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. .../13.05.2021, înregistrată sub nr. MBR_REG_.../17.05.2021 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL formulată prin SCPA Dașcov, Ciobanu și Asociații în baza împuternicirii avocațiale originale nr. 5706169/2021.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .../04.05.2021 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qq/10.03.2021, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX qq/10.03.2021 și comunicată sub semnătură în data de2021 în ceea ce privește TVA în sumă de **A lei**.

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

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au procedat la refacerea inspecției fiscale urmare deciziei de soluționare a contestației nr. .../23.10.2020, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX qq/10.03.2021 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qq/10.03.2021, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de A lei.

Diferența stabilită provine din neacceptarea la deducere a TVA în sumă de A lei din factura de avans nr. fct/31.03.2020 emisă de AFS SRL, pe motiv că singura explicație credibilă pentru justificarea comportamentului ineficient din punct de vedere economic al societății verificate rezidă în relația de afiliere cu emitentul facturii și că scopul esențial al facturării a fost obținerea unui avantaj fiscal constând în rambursarea sumei de la bugetul de stat.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. F-SX qq/10.03.2021 în ceea ce privește TVA în sumă de A lei invocând următoarele:

Inspecția fiscală a fost realizată prin nerespectarea termenului de 30 de zile pentru refacerea inspecției prevăzut de art. 279 alin. (4) din Codul de procedură fiscală și încălcarea principiilor de drept procesual fiscal prevăzute de art. 4 alin. (1) și alin. (2), art. 5 alin. (1), art. 7 alin. (2), art. 12 alin. (1), alin. (3) și

alin. (4) și art. 14 alin. (1)-(3) din Codul de procedură fiscală, dezvoltând interpretări neîntemeiate și nesustținute de mijloace de probă și neanalizând obiectiv toate informațiile furnizate și fără a lua în seamă toate documentele din care rezultă indubitabil realitatea economică a tranzacțiilor, respectiv NMW SRL livrează către AFS SRL, care livrează către MCR SA, care livrează către MCG SRL, care livrează către ABC SRL etc.

Societatea susține că s-au încălcat normele de fond ale dreptului fiscal în raport de dispozițiile art. 281 alin. (7), art. 282 alin. (2) lit. a) și lit. b) și art. 319 alin. (20) lit. c) din Codul fiscal, că a obținut de construire nr. 187-B/27.04.2021 emisă de Primăria Sectorului 5 și că este de necontestat faptul că avansul acordat societății AFS SRL are drept scop executarea de către această societate a serviciilor de bransament necesare edificării blocurilor de locuințe din ansamblul rezidențial ASW.

Niciun text de lege nu interzice ca în relația contractuală dintre două societăți comerciale să se prevadă existența și plata unui avans sau unor avansuri din prețul final. Din jurisprudența CJUE și internă și din dispozițiile pct. 67 alin. (1) din H.G. nr. 1/2016 reiese că dreptul de deducere a TVA este acordat și pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate anterior începerii activității taxabile pe baza intenției persoanelor impozabile de a desfășura astfel de operațiuni. Termenul de execuție a lucrărilor ce fac obiectul contractului nr. ccq/31.03.2020 a fost modificat prin actul adițional nr. 1/22.09.2020, ambele fiind guvernate de principiul de drept civil "pacta sunt servanda" și chiar dacă nu s-ar fi încheiat actul adițional decizia rezilierii contractului este o decizie de oportunitate, care aparține exclusiv organelor de conducere executive ale fiecărei societăți implicate. Lucrările cuprinse în situația de lucrări nr. 1/07.12.2020 fac obiectul contractului nr. qwr/20.04.2020, care au fost de altfel recunoscute de către echipa de inspecție fiscală, așa cum reiese din afirmațiile organelor fiscale de la pg. 24 a RIF-ului, constatări care se contrazic cu cele menționate în decizia de impunere.

În ceea ce privește relația de afiliere dintre cele două societăți implicate, în legislația românească nu există niciun text de lege care să reglementeze interdicția ca o persoană să îndeplinească calitatea de administrator, respectiv asociat în cadrul mai multor societăți. De asemenea, referitor la "cunoștințele comune" ale societăților, niciun text din legislația românească nu interzice colaborarea dintre societățile comerciale.

Referitor la analiza comportamentului fiscal al societății AFS SRL, societatea susține că procentul avansurilor acordate de această societate (de 81%) societății NMW SRL nu are legătură cu acordarea dreptului de deducere a TVA pentru societate, acestea fiind acordate în vederea prestării serviciilor către alți beneficiari ai societății AFS SRL. Organele fiscale nu au analizat și au scos din context contractele, facturile de avans, situațiile de lucrări și facturile finale încheiate și emise către beneficiarii finali ai societății AFS SRL.

Referitor la realitatea tranzacțiilor comerciale, echipa de control a sugerat în mod vădit eronat că acestea există doar scriptic, pe baza informațiilor/înscrierilor solicitate societății și altor persoane, fără a proceda și la efectuarea constatărilor la fața locului, astfel încât nu au putut fi administrate toate mijloacele de probă care să dovedească realitatea și corectitudinea

tranzacțiilor, fiind încălcate prevederile art. 55 alin. (1)-(3) din Codul de procedură fiscală. Echipa de control a considerat că avansurile sunt scriptice, fără a ține cont de însăși definiția acestora de la art. 282 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal.

Cu privire la lanțul de tranzacționare, echipa de control nu a analizat intenționat TVA colectată/datorată de către AFS SRL din facturile emise către beneficiarii săi susținând că obiectul verificării nu este efectuarea unei inspecții fiscale la această societate din 2018 până în prezent, aspect profund greșit deoarece activitatea societăților implicate nu poate fi limitată doar la TVA deductibilă și solicitată de rambursare de ABC SRL care nu este unicul său beneficiar, iar facturile de avans emise de către societatea NMW SRL nu au nicio legătură cu societatea.

Societatea ABC SRL susține că demararea lucrărilor ce fac obiectul contractului de execuție nr. ccq/31.03.2020 și actului adițional se poate produce numai după obținerea autorizației de construire, astfel că nu are de ce să se considere prejudiciată. Subscrisa nu ar fi avut cum să condiționeze ori să controleze modalitatea în care AFS SRL va cheltui sumele de bani încasate, afirmația inspectorilor fiscali fiind lipsite de conținut juridic.

În ceea ce privește faptul că unicul scop al facturii emise de AFS SRL este crearea unui avantaj fiscal, societatea susține că echipa de control nu a indicat în raport care sunt mijloacele de probă pentru a stabili că subscrisa a participat în mod conștient la tranzacțiile frauduloase, cunoscând caracterul acestora, făcând trimitere la anumite bănuieli rezultate din niște presupuneri și prezumții lipsite de conținut juridic.

Toate categoriile de argumente invocate de inspectorii fiscali încalcă flagrant principiul neutralității TVA definit și aplicat prin jurisprudența CJUE, dreptul de deducere a taxei neputând fi limitat și putând a fi exercitat imediat, fără ca persoana impozabilă să trebuiască să aștepte ca exploatarea efectivă din afacere să înceapă. Dispozițiile art. 11 alin. (12) din Codul fiscal au fost aplicate greșit în speță, așa cum rezultă din jurisprudența CJUE din cauzele C-642/11 Stroy Trans EOOD și C-643/11 LVK EOOD, deoarece pentru refuzarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției de bunuri și/sau servicii, prin utilizarea sintagmei "știa sau ar fi trebuit să știe" CJUE stabilește în sarcina autorităților naționale obligația de a proba vinovăția destinatarului facturii, sub forma intenției sau a culpei.

Transpunând principiile dreptului comunitar interpretate de CJUE, legiuitorul român a prevăzut la art. 11 alin. (12) lit. a) și b) din Codul fiscal două condiții cumulative pentru ca autoritățile naționale să invoce abuzul de drept în materia deducerii TVA, iar echipa de control avea sarcina de a proba participarea subscrisei la o fraudă și să stabilească cine sunt ceilalți participanți la comiterea acestei fraude, în ce constă fraudă și care este faptul prejudiciator al bugetului de stat.

Prima condiție este ca tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, să aibă drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale. Această condiție nu este îndeplinită deoarece toate tranzacțiile invocate sunt reale, cu conținut economic de necontestat. Pentru a doua condiție, aceea că scopul esențial al operațiunilor respective este avantajul fiscal, echipa de control ar fi trebuit să administreze probe directe din care să rezulte că scopul esențial al

tranzacțiilor desfășurate este unul cert fraudulos. În cazul în care scopul este unul abuziv, tranzacțiile ar fi trebuit redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. De asemenea, nu a fost cuantificat avantajul fiscal obținut de către societate, echipa de control neverificând modul de declarare și plată la bugetul statului a veniturilor și a TVA colectată de către societate/societăți.

În materie de TVA, natura "artificială" a operațiunilor este în esență că artificialitatea operațiunilor este echivalentă cu abuzul, dacă are drept rezultat reducerea obligațiilor privind plata TVA-ului. Din interpretarea teleologică a dispozițiilor art. 297 și art. 299 din Codul fiscal, legiuitorul nu a condiționat valorificarea dreptului de deducere de desfășurarea efectivă a activităților generatoare de TVA, esențial fiind ca achizițiile să fie destinate utilizării în scopul de operațiuni taxabile. Or, în speță, societatea a dovedit pe deplin finalitatea operațiunilor sale, punând la dispoziția organului de control promisiunile de vânzare-cumpărare încheiate cu viitorii proprietari ai apartamentelor ce urmează a fi edificate. Mai mult, a fost obținută și autorizația de construire nr. .../27.04.2021, în urma unor proceduri complexe și a multitudinii de avize de la autorități, demersuri ce demonstrează continuitatea activității economice a subscrisei, iar neacordarea deducerii TVA aferentă activităților preparatorii reprezintă o interpretare restrictivă a deductibilității TVA care contravine legislației comunitare în materie.

Prin urmare, societatea consideră forțate toate afirmațiile echipei de inspecție fiscală, care nu au legătură cu obiectul controlului efectuat cu privire la rambursarea TVA, datorate lipsei unor probe concrete care să justifice în mod legal respingerea la rambursare a sumei solicitate.

În susținere societatea prezintă înscrisuri considerate relevante menționate în opis, nenumerate.

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

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA dintr-o factură de avans emisă de o societate afiliată, în condițiile în care argumentele aduse de societate prin contestația formulată nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au procedat la refacerea inspecției fiscale parțiale pentru TVA în sumă de A lei aferentă perioadei 01.01.2020-31.03.2020 în cazul societății ABC SRL.

Din documentele analizate și menționate la pg. 7-8/23 din RIF s-a constatat că rezultă intenția societății de a construi 5 imobile pe terenul situat în București, sectorul X, Șoseaua D, nr. J, până la data inspecției societatea neobținând autorizația de construire și neîncepând lucrările de construcție a proiectului imobiliar. Întrucât societatea și-a demonstrat intenția de realizare a proiectului imobiliar și a prezentat dovezi că serviciile facturate în avans au fost efectiv prestate, în urma refacerii inspecției fiscale echipa de control a constatat

că societatea are drept de deducere a TVA în sumă de B lei pentru avansul facturat cu factura nr. 101/03.02.2020 de societatea de arhitectură SHR SRL.

În ceea ce privește TVA în sumă de A lei din factura nr. fct/31.03.2020, aceasta este aferentă avansului de 30% facturat în baza contractului de execuție nr. ccq/31.03.2020 încheiat cu societatea afiliată AFS SRL (prin administrator și asociat comuni). Contractul, în valoare de T euro plus TVA, are ca obiect execuție branșament apă în stradă cu materialul executantului, branșament definitiv apă după obținerea autorizației de vonstruire și branșament apă și canalizare cu 10 cămine de vizitare în incinta proprietăților pentru obiectivul situat în Șoseaua D nr. J lot 1 și DB nr. M lot. 2

La capitolul 2 din contract s-a prevăzut că rețeaua de canalizare și execuția branșamentului provizoriu se execută pe o perioadă de 6 luni, cu începere din momentul primirii avansului, iar branșamentul definitiv se va executa după obținerea autorizației de construire. S-a prevăzut un avans de 30% la semnarea contractului și de 50% avans intermediar, în timpul executării lucrărilor. Prin actul adițional nr. 1/22.09.2020 s-a modificat termenul de execuție din contract, în sensul că rețeaua de canalizare interioară și execuția branșamentului provizoriu se execută pe o perioadă de 6 luni, cu începerea acestora în termen de maxim 10 de zile de la data obținerii autorizației de construire a proiectului imobiliar ASW 2.

Serviciile privind rețeaua de canalizare interioară și de execuție a branșamentului provizoriu nu au fost executate până la data reverificării, deși nu depindeau de obținerea autorizației de construire, iar urmare solicitării de informații prin nota explicativă din data de 26.01.2021, administratorul societății a invocat prevederile actului adițional nr. 1/22.09.2020.

Din extrasele bancare și fișa contului 401.00004 a rezultat că avansul din factura nr. fct/31.03.2020 în valoare totală de S1 lei a fost compensat din sumele virate în plus în anul 2019 de S2 lei, plus provenit din plata sumei de S3 lei efectuate pentru achitarea a două facturi emise în baza unui alt contract încheiat între cele două societăți în vederea achiziționării de materiale și care au fost stornate în aceeași lună.

Organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților societății prin întrebarea nr. 4 din nota explicativă din data de 26.01.2021 explicații cu privire la motivul pentru care serviciile privind rețeaua de canalizare interioară și execuție a branșamentului provizoriu nu au fost executate, deși în contractul de execuție nr. ccq/31.03.2020 exista un termen de execuție de 6 luni de la data plății avansului facturat, contractul nu a fost reziliat unilateral în baza capitolului 6, pct. 6.2 din contract și nu a fost solicitată stornarea facturii de avans și returnarea sumelor plătite. Administratorul societății a precizat că, pentru a preveni conflictele cu vecinii, existând deja plângeri în acest sens, pe parcursul derulării lucrărilor de curățire a terenului s-a apreciat că se impune decalarea termenului de începere a lucrărilor de execuție branșament la interior, chiar dacă nu era nevoie de autorizare, sens în care s-a încheiat actul adițional nr. 1/22.09.2020, astfel că nu există nicio întârziere în executarea contractului și vreun motiv de a solicita restituirea sumelor plătite.

Având în vedere faptul că societatea verificată a înregistrat și plătit un avans în contul unor servicii neexecutate până la data refacerii inspecției,

precum și relațiile de afiliere dintre societatea verificată și societatea AFS SRL, echipa de inspecție fiscală a analizat și comportamentul fiscal al acesteia din punct de vedere al TVA din luna martie 2020.

Din analiza bazei de date ANAF și a informațiilor și documentelor transmise în format electronic de reprezentanții societății AFS SRL s-au constatat următoarele:

- conform decontului nr. INTERNT-...-2020 din data de 27.04.2020 societatea a declarat TVA de rambursat pentru luna martie 2020 de S4 lei ca urmare a unei taxe deduse de S5 lei și a TVA colectată în sumă de S6 lei, rezultând un sold negativ de TVA cumulat de S7 lei;

- TVA de rambursat din luna martie 2020 provine din TVA dedusă de S5 lei, sumă ce reprezintă în cea mai mare parte TVA aferentă a trei facturi de avans primite de la societatea NMW SRL în valoare totală de F1 lei + TVA de F2 lei, facturi emise în baza contractelor de execuție nr. ppp/11.12.2019 (valoare contract fără TVA F3 lei), nr. jjj/10.03.2020 (valoare contract fără TVA F4 lei) și nr. fff/31.03.2020 (valoare contract fără TVA F5 lei), rezultând că s-au primit facturi de avans pentru 81% din valoarea serviciilor contractate.

În urma transmiterii informațiilor și documentelor solicitate de către societatea NMW SRL cu adresa nr. 8113502/01.02.2021 au rezultat următoarele:

- pentru contractul nr. ppp/11.12.2019 au fost facturate lucrări în data de 29.12.2020 în valoare de F5 lei + F6 lei TVA, iar pentru contractul nr. fff/31.03.2020 au fost facturate lucrări în data de 08.01.2020 în valoare de F7 lei + F8 lei TVA;

- pentru contractul de execuție lucrări nr. jjj/10.03.2020 nu s-a început derularea lucrărilor deoarece nu a fost primită înștiințarea de începere a livrărilor din partea antreprenorului general;

- avansurile au fost facturate în luna martie 2020 pentru valoarea totală de K1 lei având ca motivație faptul că "în luna martie 2020 societatea se afla în negociere cu mai multe persoane fizice în vederea achiziționării unui teren în vederea dezvoltării activității societății, astfel, pentru a nu ne bloca activitatea și pentru a reuși să ne atingem scopul propus (respectiv achiziționarea unui teren) am solicitat antreprenorului general AFS SRL, avansuri";

- societatea a întocmit situațiile de lucrări și le-a facturat cu întârziere în luna decembrie 2020 și respectiv în luna ianuarie 2021, pentru lucrările executate în perioada decembrie 2019-decembrie 2020 în baza contractului nr. ppp/11.12.2019 și în perioada iunie 2020 - ianuarie 2021 în baza contractului nr. fff/31.03.2020;

- societatea a justificat facturarea unor avansuri mari în luna martie 2020 prin faptul că a vrut să evite blocarea societății și pentru că a avut nevoie de lichidități în vederea achiziționării unui teren în valoare de K2 lei în baza unei promisiuni de vânzare-cumpărare din data de 05.05.2020;

- din fișa contului furnizorului NMW SRL din evidența contabilă a societății AFS SRL a reieșit că aceasta a achitat prin bancă parțial din avansurile facturate, respectiv suma de K3 lei pentru contractul nr. fff/31.03.2020 și suma de K4 lei pentru contractul nr. ppp/11.12.2019, iar pentru contractul nr. jjj/10.03.2020 nu a achitat nicio sumă din factură;

- în emailul din 02.02.2021 societatea NMW SRL afirmă că pentru diferențele de plată din cele trei facturi de avans deține bilete la ordin, aflate în termen, emise de societatea AFS SRL.

Din analiza bazei de date ANAF, precum și a informațiilor și documentelor transmise de societatea NMW SRL s-au constatat următoarele:

- din decontul de TVA nr. INTERNT-...-2020 din 27.04.2020 aferent lunii martie 2020 rezultă că societatea a înregistrat suma de K5 lei TVA de plată din decontul perioadei fiscale precedente, neachitată, iar pentru luna martie 2020 a declarat TVA colectată în sumă de K6 lei, înregistrând TVA de plată cumulată de K7 lei;

- avansurile încasate de la societatea AFS SRL în perioada iulie-august 2020 în sumă totală de K8 lei au fost utilizate în cea mai mare parte în vederea achitării sumei de K9 lei în baza promisiunii de vânzare-cumpărare încheiată în data de 05.05.2020 în vederea achiziționării unui teren;

- pentru TVA de plată neachitată de K7 lei societatea a beneficiat de prevederile OG 29/2020 conform căreia obligațiile fiscale devenite scadente după data de 21.03.2020 neachitate la termen nu sunt considerate obligații fiscale restante și pentru neplata la scadență nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere și se suspendă prin efectul legii sau nu se încep măsuri de executare silită prin oprire a creanțelor bugetare;

- societatea NMW SRL a avut ca asociat unic și administrator pe domnul C....., care a fost angajat ca lucrător comercial la societatea AFS SRL în perioada 29.08.2016-18.10.2018, iar doamna P..... este contabilă și deține semnătură electronică în vederea depunerii de rapoarte la ambele societăți.

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea verificată ABC SRL a solicitat la rambursare TVA în sumă de A lei pentru luna martie 2020 în baza unei facturi de avans emise de societatea afiliată AFS SRL, societate care la rândul ei înregistrează în această lună TVA de rambursat cumulată în sumă de S7 lei provenită în cea mai mare parte înregistrării în contabilitate și a declarării în luna martie 2020 a TVA dedusă în sumă de F2 lei în baza a trei facturi de avans primite de la societatea NMW SRL.

Se poate astfel observa că pe lanțul de tranzacționare NMW SRL - AFS SRL - ABC SRL în luna martie 2020, prima societate nu achită TVA de plată datorat bugetului de stat, a doua societate înregistrează TVA de rambursat cumulată, iar societatea verificată ABC SRL solicită la rambursare TVA în sumă de 30.227 lei.

Între societățile AFS SRL și ABC SRL există relații de afiliere, iar societatea ABC SRL ar fi trebuit să se considere prejudiciată pentru faptul că a plătit suma de S1 lei cu titlu de avans în baza facturii nr. fct/31.03.2020 pentru serviciile menționate în contractul nr. ccq/31.03.2020, care nu au fost prestate efectiv până la data reverificării. Mai mult, societatea AFS SRL a folosit banii primiți ca avans pentru plata propriilor furnizori conform notei explicative din data de 27.01.2021 și nu pentru achiziționarea materialelor/serviciilor necesare în vederea executării lucrărilor cu societatea verificată. Cu toate acestea, societatea verificată a acceptat factura de avans și plata parțială a avansului facturat, deși nu deține autorizația de construire, fapt ce ducea la imposibilitatea începerii lucrărilor de construcție a proiectului imobiliar. S-a constatat astfel existența achiziției de servicii doar pe "hârtie", existând doar intenția de amânare cât mai mult a efectuării lucrărilor contractate, respectiv a operațiunilor economice.

Toate aceste elemente combinate au condus organele de inspecție fiscală la concluzia că factura de avans a fost emisă și primită doar pentru obținerea de avantaje fiscale, respectiv restituirea de la bugetul de stat a TVA de rambursat solicitată în sumă de A lei în luna martie 2020.

Cu aplicarea prevederilor art. 11 alin. (1), art. 282 alin. (2) lit. b), art. 297, art. 299 și art. 319 alin. (6) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală concluzionează că factura de avans nu consemnează efectuarea unei operațiuni economice, societatea exercitându-și nelegal dreptul de deducere a TVA aferentă serviciilor facturate între societăți afiliate pentru motivul principal că nu se poate stabili dacă ele corespund sau nu unor prestații reale.

Prin urmare, în urma refacerii inspecției fiscale s-a constatat:

- inoportunitatea facturării în luna martie 2020 a avansului în sumă totală de S1 lei în condițiile în care o parte din serviciile pentru care a fost facturat avansul nu puteau fi prestate decât după obținerea autorizației de construire în conformitate cu prevederile capitolului 1 din contractul nr. ccq/31.03.2020, astfel încât în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, facturarea avansului a avut drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care au contravenit scopului acelor dispoziții legale;

- din constatările mai sus menționate rezultă în mod obiectiv faptul că scopul esențial al facturării avansului în luna martie 2020 a fost obținerea unui avantaj fiscal, respectiv restituirea de la bugetul de stat a TVA de rambursat solicitată în sumă de A lei.

Astfel, singura explicație credibilă pentru justificarea acestui comportament ineficient din punct de vedere economic al societății verificate rezidă în relația de afiliere dintre cele două societăți, cea vânzătoare și cea cumpărătoare, motiv pentru care înregistrarea în evidența contabilă a facturii de avans de natură fiscală a fost efectuată de societatea ABC SRL strict în vederea obținerii de avantaje de natură fiscală, respectiv rambursarea de TVA, fapt pentru care echipa de inspecție fiscală a procedat la neacceptarea la deducere a TVA-ului în sumă de A lei în baza prevederilor art. 11 alin. (12) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL susține, în esență, că îndeplinește toate condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru operațiuni economice reale cu caracter pregătitor în desfășurarea activității economice și că organele de inspecție fiscală nu au indicat elementele concrete și nu au administrat probe din care să reiasă că tranzacțiile au caracter artificial și că societatea a participat în mod conștient la tranzacții frauduloase.

În drept, potrivit art. 297 și art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 297. – (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; [...]

(8) *Organele fiscale competente au dreptul de a refuza deducerea TVA dacă, după administrarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, pot demonstra dincolo de orice îndoială că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări/prestări".*

"Art. 299. – (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; [...]”.

Referitor la deducerea TVA, pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII – Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 precizează următoarele:

”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.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

(4) O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatarei efective a activității sale. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa.

(5) Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art. 297 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.

În cazul avansurilor, sunt incidente și prevederile art. 282 din Legea nr. 227/2015 din Codul fiscal și pct. 25 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII – Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

Codul fiscal:

"Art. 282. - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), **exigibilitatea taxei intervine:**

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora".**

Norme metodologice:

"25. (1) Prevederile art. 282 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă **și includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora".**

De asemenea, în materie de TVA sunt aplicabile și prevederile art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 11. – (11) În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

(12) În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. **Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:**

a) *tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;*

b) *trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal".*

În speță, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL în calitate de beneficiar și-a dedus TVA în sumă de A lei din factura nr. fct/31.03.2020 în valoare totală de S1 lei reprezentând avans facturat în baza contractului de execuție nr. ccq/31.03.2020 încheiat cu societatea afiliată AFS SRL (prin administrator și asociat comuni) și compensat din sumele virate în plus existente în sold la sfârșitul anului 2019.

Contractul, în valoare de T euro plus TVA, are ca obiect execuție branșament apă în stradă cu materialul executantului, branșament definitiv apă după obținerea autorizației de construire și branșament apă și canalizare cu 10 cămine de vizitare în incinta proprietăților pentru obiectivul situat în Șoseaua D nr. J lot 1 și DB nr. M lot. 2

La capitolul 2 din contract s-a prevăzut că rețeaua de canalizare și execuția branșamentului provizoriu se execută pe o perioadă de 6 luni, cu începere din momentul primirii avansului, iar branșamentul definitiv se va executa după obținerea autorizației de construire. S-a prevăzut un avans de 30% la semnarea contractului și de 50% avans intermediar, în timpul executării lucrărilor. Prin actul adițional nr. 1/22.09.2020 s-a modificat termenul de execuție din contract, în sensul că rețeaua de canalizare interioară și execuția branșamentului provizoriu se execută pe o perioadă de 6 luni, cu începerea

acestora în termen de maxim 10 de zile de la data obținerii autorizației de construire a proiectului imobiliar ASW 2.

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile privind rețeaua de canalizare interioară și de execuție a bransamentului provizoriu nu au fost executate până la data reverificării, deși nu depindeau de obținerea autorizației de construire.

Prin întrebarea nr. 4 din nota explicativă din data de 26.01.2021 organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților societății explicații cu privire la motivul pentru care serviciile privind rețeaua de canalizare interioară și execuție a bransamentului provizoriu nu au fost executate, deși în contractul de execuție nr. ccq/31.03.2020 exista un termen de execuție de 6 luni de la data plății avansului facturat, contractul nu a fost reziliat unilateral în baza capitolului 6, pct. 6.2 din contract și nu a fost solicitată stornarea facturii de avans și returnarea sumelor plătite. Administratorul societății a precizat că, pentru a preveni conflictele cu vecinii, existând deja plângeri în acest sens, pe parcursul derulării lucrărilor de curățire a terenului s-a apreciat că se impune decalarea termenului de începere a lucrărilor de execuție bransament la interior, chiar dacă nu era nevoie de autorizare, sens în care s-a încheiat actul adițional nr. 1/22.09.2020, astfel că nu există nicio întârziere în executarea contractului și vreun motiv de a solicita restituirea sumelor plătite.

Având în vedere faptul că societatea verificată a înregistrat și plătit un avans în contul unor servicii neexecutate până la data refacerii inspecției, precum și relațiile de afiliere dintre societatea verificată și societatea AFS SRL, echipa de inspecție fiscală a analizat și comportamentul fiscal al acesteia din punct de vedere al TVA din luna martie 2020.

Din analiza bazei de date ANAF și a informațiilor și documentelor transmise în format electronic de reprezentanții societății AFS SRL s-a constatat că această societate a declarat în decontul lunii martie 2020 TVA de rambursat de S97 lei, urmare înregistrării unei taxe deduse de S5 lei și a unei taxe colectate de S5 lei. Cea mai mare parte din taxa dedusă reflectată în TVA de rambursat provine din TVA aferentă a trei facturi de avans primite de la societatea NMW SRL în valoare totală de F1 lei + TVA de F2 lei, facturi emise în baza contractelor de execuție nr. ppp/11.12.2019, nr. jjj/10.03.2020 și nr. fff/31.03.2020 (valoare contracte S8 lei plus TVA).

În urma analizei documentației transmise de societatea NMW SRL organele fiscale au constatat că societatea AFS SRL a primit facturi de avans de la societatea NMW SRL pentru 81% din valoarea serviciilor contractate, exercitându-și dreptul de deducere a TVA pentru suma de F2 lei, că avansurile au fost facturate în luna martie 2020 de societatea NMW SRL având ca motivație negocierile purtate cu mai multe persoane fizice în vederea achiziționării unui teren în scopul dezvoltării activității societății și că lucrările propriu-zise au fost executate și facturate parțial numai pentru două contracte în lunile decembrie 2020 și ianuarie 2021 (cumulate, G1 lei plus TVA G2 lei). Societatea AFS SRL a plătit doar parțial avansurile facturate, respectiv K3 lei pentru contractul nr. 437/31.03.2020 și suma de K4 lei pentru contractul nr. ppp/11.12.2019, pentru contractul nr. jjj/10.03.2020 neachitând nicio sumă din factură. Pentru diferențele de plată din cele trei facturi de avans societatea NMW SRL a afirmat că deține

bilete la ordin emise de societatea AFS SRL. Din avansurile încasate societatea NMW SRL a achitat suma de de K9 lei în baza promisiunii de vânzare-cumpărare încheiată în data de 05.05.2020 în vederea achiziționării unui teren.

În urma acestor operațiuni societatea NMW SRL a înregistrat TVA de plată cumulată de K7 lei, neachitată la scadență, pentru care a beneficiat de prevederile OG 29/2020 conform căreia obligațiile fiscale devenite scadente după data de 21.03.2020 neachitate la termen nu sunt considerate obligații fiscale restante și pentru neplata la scadență nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere și se suspendă prin efectul legii sau nu se încep măsuri de executare silită prin poprire a creanțelor bugetare.

Organele de inspecție fiscală menționează că societatea verificată ABC SRL a solicitat la rambursare TVA în sumă de A lei pentru luna martie 2020 în baza unei facturi de avans emise de societatea afiliată AFS SRL, societate care la rândul ei înregistra în această lună TVA de rambursat cumulată în sumă de S7 lei provenită în cea mai mare parte înregistrării în contabilitate și a declarării în luna martie 2020 a TVA dedusă în sumă de F2 lei în baza a trei facturi de avans primite de la societatea NMW SRL.

Se poate astfel observa că pe lanțul de tranzacționare NMW SRL - AFS SRL - ABC SRL în luna martie 2020, prima societate nu achită TVA de plată datorat bugetului de stat, a doua societate înregistrează TVA de rambursat cumulată, iar societatea verificată ABC SRL solicită la rambursare TVA în sumă de R lei.

Între societățile AFS SRL și ABC SRL există relații de afiliere, iar societatea ABC SRL ar fi trebuit să se considere prejudiciată pentru faptul că a plătit suma de S1 lei cu titlu de avans în baza facturii nr. fct/31.03.2020 pentru serviciile menționate în contractul nr. ccq/31.03.2020, care nu au fost prestate efectiv până la data reverificării. Mai mult, societatea AFS SRL a folosit banii primiți ca avans pentru plata propriilor furnizori conform notei explicative din data de 27.01.2021 și nu pentru achiziționarea materialelor/serviciilor necesare în vederea executării lucrărilor cu societatea verificată. Cu toate acestea, societatea verificată a acceptat factura de avans și plata parțială a avansului facturat, deși nu deține autorizația de construire, fapt ce ducea la imposibilitatea începerii lucrărilor de construcție a proiectului imobiliar. S-a constatat astfel existența achiziției de servicii doar pe "hârtie", existând doar intenția de amânare cât mai mult a efectuării lucrărilor contractate, respectiv a operațiunilor economice.

Toate aceste elemente combinate au condus organele de inspecție fiscală la concluzia că factura de avans a fost emisă și primită doar pentru obținerea de avantaje fiscale, prin constatarea unui comportament ineficient din punct de vedere economic al societății verificate explicabil prin natura relației de afiliere cu societatea emitentă a facturii, în condițiile în care facturarea avansului în luna aprilie nu se justifică prin prisma faptului că o parte din serviciile pentru care a fost facturat avansul nu puteau fi prestate decât după obținerea autorizației de construire în conformitate cu prevederile capitolului 1 din contractul nr. ccq/31.03.2020, iar cele care puteau fi realizate în lipsa autorizării nu au fost executate. Astfel, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, facturarea avansului a avut drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care au contravenit scopului acelor dispoziții legale, organele de inspecție fiscală făcând aplicațiunea art. 11 alin. (12) din Codul fiscal și neacordând societății ABC SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de A lei din factura de avans nr. fct/31.03.2020 emisă de societatea afiliată AFS SRL.

Societatea ABC SRL susține prin contestația formulată că avansul facturat este în legătură cu operațiuni economice reale cu caracter pregătitor necesare realizării unui proiect imobiliar și că organele de inspecție fiscală n-au administrat mijloace de probă din care să reiasă că tranzacțiile au caracter artificial și că societatea a participat în mod conștient la tranzacții frauduloase, nefiind îndeplinite condițiile subiective și obiective pentru invocarea abuzului de drept.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și susținerile societății contestatoare organul de soluționare a contestației reține următoarele:

1. În privința nerespectării termenului de 30 de zile pentru refacerea inspecției fiscale se reține că potrivit art. 279 alin. (4) din Codul de procedură fiscală ”soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 de zile în cazul celorlalți contribuabili [...]”, fără ca din textul de lege să reiasă că punerea în executare a deciziei de desființare implică finalizarea refacerii inspecției fiscale și, în plus, acest termen de 30 de zile nu este un termen de decădere, legiuitorul neprevăzând o sancțiune pentru depășirea acestuia.

Referitor la susținerea societății privind încălcarea principiilor de drept procesual fiscal, societatea s-a rezumat să le invoce și să pretindă superficialitate și tendențiozitate din partea organelor de inspecție fiscală, fără să indice și să probeze cum anume colectarea și deducerea taxei de către societatea afiliată AFS SRL pentru alți beneficiari influențează în mod nemijlocit constatările acestora.

2. În ceea ce privește încălcarea normelor de fond ale dreptului fiscal invocate de societate, se reține că urmare refacerii inspecției fiscale organele de control au recunoscut intenția societății de a construi 5 imobile pe terenul situat în București, sectorul X, Șoseaua D, nr. J. Din acest punct de vedere toate susținerile societății referitoare la intenția sa de a desfășura activități economice și la jurisprudența CJUE în materia deducerii TVA pe baza intenției, precum și documentele depuse în susținere (e.g., promisiunile de vânzare-cumpărare încheiate cu proprii clienți persoane fizice) sunt inutile deoarece în speță nu s-a mai pus problema nerecunoașterii intenției societății de a desfășura activități taxabile viitoare și de a beneficia de drept de deducere în baza acestei intenții, dovadă că organele de inspecție fiscală au recunoscut societății dreptul de deducere a TVA pentru avansul facturat de societatea de arhitectură, pentru care serviciile facturate în avans au fost executate.

Astfel, constatările inspecției fiscale ce fac obiectul litigiului nu au legătură cu nerecunoașterea intenției societății de a desfășura activități economice, ci cu faptul că societatea și-a dedus TVA dintr-o factură de avans emisă de societatea afiliată AFS SRL fără justificare economică, în scopul obținerii unui avantaj sub forma rambursării de TVA.

În legătură cu justificarea economică a avansului, din documentația disponibilă rezultă următoarele:

- din răspunsul administratorului societății la întrebarea nr. 3 din nota explicativă din data de 26 ianuarie 2021 reiese că la nivelul lunii aprilie 2020 se estima obținerea autorizației de construire până la finele lunii octombrie 2020;

- contractul de execuție nr. ccq/31.03.2020 în valoare de T euro plus TVA a fost urmat de facturarea în aceeași zi a 30% din valoarea contractului, în avans, pentru suma de G3 lei plus TVA (total S1 lei), lucrările provizorii fără autorizare urmând a fi începute din chiar momentul primirii avansului, adică din chiar data de 31.03.2020 și executate în termen de 6 luni, iar bransamentul definitiv după obținerea autorizației de construire. Ulterior, termenul de începere a lucrărilor provizorii a fost modificat prin actul adițional din 22.09.2020 la maxim 10 zile de la data obținerii autorizației de construire;

- societatea a motivat neînceperea lucrărilor chiar din momentul facturării și încasării avansului prin existența unor plângeri la autorități din partea vecinilor pe parcursul derulării lucrărilor de curățire a terenurilor;

-or, societatea *nu prezintă nicio explicație logică și plauzibilă din punct de vedere economic pentru care a convenit cu antreprenorul general emiterea facturii de avans și începerea lucrărilor chiar la data semnării contractului în 31.03.2020, dacă se știa de existența plângerilor din partea vecinilor **sau**, în situația în care aceste plângeri au apărut ulterior, de ce nu au fost începute lucrările la data de 31.03.2020 convenită, în condițiile în care se cunoștea faptul că existau sume achitate anterior ce urmau a compensa în integralitate avansul facturat;*

- prin urmare, nu încheierea propriu-zisă a contractului nr. ccq/31.03.2020 este pusă în discuție, ci *emiterea facturii de avans în chiar data semnării contractului din 31.03.2020, cu începerea lucrărilor la momentul emiterii facturii de avans, fără ca acestea să înceapă efectiv;*

- faptul că părțile au încheiat ulterior, aproape de expirarea termenului contractual prevăzut inițial pentru executarea lucrărilor ce trebuiau începute încă din data de 31.03.2020, actul adițional nr. 1/22.09.2020 nu înlătură în niciun fel constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la achiziția scriptică a serviciilor;

- mai mult, din documentele existente la doar reiese că sumele încasate au fost utilizate de antreprenorul general pentru plata propriilor furnizori implicați în alte proiecte imobiliare derulate de antreprenorul general, *societatea reprezentând lista furnizorilor și cantitățile de materiale achiziționate în legătură cu proiectul imobiliar ce urma a fi realizat în beneficiul societății contestatoare și care ar fi putut să fie achitate din avans.*

În acest context, este justificată constatarea organelor de inspecție fiscală în sensul că **singura explicație plauzibilă pentru facturarea avansului în condițiile prezentate rezidă în relațiile de afiliere dintre societatea beneficiară și antreprenorul general.** Chiar dacă legislația nu reglementează interdicții în privința calității de asociat și administrator în mai multe societăți ori cu privire la colaborarea între societăți, relațiile de afiliere dintre cele două societăți ori "cunoștințele comune" ale societăților au fost reținute în constatările inspecției fiscale tocmai pentru a reliefa "substratul" relațiilor economice dintre societățile implicate, care s-ar fi desfășurat în alte condiții dacă relațiile ar fi fost de deplină independență economică și/sau juridică între părți și care circumstanțiază comportamentul fiscal al societăților implicate.

Poziția societății contestatoare în relația cu societatea afiliată AFS SRL este **duală** în sensul că pentru emiterea facturii de avans și oportunitatea contractului se invocă libertatea contractuală a părților, în timp ce pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale se invocă încrederea reciprocă ce există între societățile afiliate.

3. Referitor la serviciile de curățare a terenului evidențiate în situația de lucrări nr. 1/07.12.2021 se reține că acestea nu fac defel obiectului contractului de execuție nr. ccq/31.03.2020 și în niciun caz nu poate fi vorba de recunoașterea acestora la pg. 24 din raportul de inspecție fiscală deoarece acesta conține doar 23 de pagini.

4. În legătură cu analizarea comportamentului fiscal al antreprenorului general, societatea afiliată AFS SRL, din documentele cauzei reiese că, anterior facturării avansului cu factura nr. fct/31.03.2020 din care societatea verificată și-a dedus TVA în sumă de A lei, aceasta și-a dedus TVA în sumă de F2 lei din trei facturi de avans emise de societatea colaboratoare NMW SRL în luna martie 2020 în valoare de F1 lei fără TVA reprezentând 81% din valoarea estimată a serviciilor contractate prin trei contracte de execuție de lucrări în care societatea NMW SRL avea calitatea de subantreprenor.

Chiar dacă dispozițiile legale nu prevăd un quantum limitativ al avansurilor, societatea *nu a dat nicio explicație logică și plauzibilă din punct de vedere economic a motivelor* pentru care societatea AFS SRL – societate afiliată cu societatea verificată prin asociat și administratori comuni – *a acceptat facturi de avansuri de la subantreprenorul său reprezentând 81% din valoarea estimată a serviciilor contractate*, pentru care și-a dedus TVA aferentă în sumă de F2 lei, *în condițiile în care contractele de execuție de lucrări nu prevedeau plata de avansuri anume, ci, dimpotrivă, plata la 120 de zile a facturilor emise pentru situații de lucrări provizorii/finale, cele trei facturi de avans au fost achitate numai parțial, iar lucrările contractate au fost executate parțial numai pentru două din cele trei contracte, fiind facturate după mai multe luni de la facturarea avansurilor doar pentru un procent de circa 15% din valoarea avansurilor (G1 lei plus TVA G2 lei).*

Dimpotrivă, după cum a rezultat chiar din adresa nr. 7/01.02.2021 a reprezentantului societății NMW SRL, **facturarea avansurilor nu a avut legătură cu prestarea serviciilor către alți beneficiari ai societății AFS SRL, ci cu finanțarea achiziției unui teren** de către societatea NMW SRL, pentru propriile necesități ale activității economice. Nu a fost invocată nicio motivație economică pentru facturarea unor avansuri în procent de 81% din valoarea contractelor în loc de situații de lucrări provizorii/finale, în măsura în care societatea subantreprenoare ar fi executat lucrări în favoarea antreprenorului general AFS SRL anterior facturării avansurilor. Deși societatea susține că organele fiscale nu au analizat și au scos din context contractele, facturile de avans, situațiile de lucrări și facturile finale încheiate și emise către beneficiarii finali ai societății general AFS SRL, **aceasta nu a prezentat în susținerea contestației** nici contextul care ar fi justificat acceptarea unor facturi de avans de 81% din valoarea contractelor, nici situațiile cu lucrări executate și facturate de subantreprenor în considerarea contractelor pentru care s-au emis facturile de avans și nici situațiile de lucrări și facturile finale încheiate și emise către beneficiarii finali.

În aceste condiții, se reține constatarea organelor de inspecție fiscală în sensul că *o parte substanțială din soldul sumei negative de TVA la luna martie 2020 al societății afiliate AFS SRL provine din TVA dedusă din cele trei facturi de avans emise de societatea NMW SRL cu scopul de a obține finanțare pentru achiziția unui teren, fără legătură cu activitatea economică proprie a societății*

AFS SRL constând în execuția unor lucrări în regim de subantrepriză (F2 lei TVA dedusă pentru avansuri din S7 lei sold TVA negativ la luna martie 2020). Acest sold negativ de TVA a fost contrabalansat parțial prin facturarea avansului către societatea afiliată ABC SRL cu factura nr. fct/31.03.2020, din care societatea verificată și-a dedus TVA în sumă de A lei, solicitată la rambursare și care face obiectul contestației.

5. Referitor la susținerea societății privind neefectuarea de constatări la fața locului și neadministrarea mijloacelor de probă de către organele de inspecție fiscală care ar fi demonstrat realitatea tranzacțiilor, nu numai existența lor scriptică, se reține că prevederile art. 55 alin. (1)-(3) din Codul de procedură fiscală, invocate de societate în susținere, *nu instituie o ordine/obligativitate anume în ceea ce privește administrarea mijloacelor de probă de către organele de inspecție fiscală, acestea urmând a fi coroborate și apreciate în funcție de circumstanțele cauzei.* Societatea ignoră faptul că organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea de informații și documente și din partea societăților implicate în tranzacții (societățile AFS SRL și NMW SRL) și au folosit informațiile din înscrisurile prezentate de acestea, precum și din baza de date fiscale a ANAF constituită tot pe baza informațiilor/declarațiilor fiscale furnizate de societățile respective, în conformitate cu prevederile art. 55 alin. (2) lit. a) și c) din Codul de procedură fiscală. Organele de inspecție fiscală nu erau obligate să efectueze constatări/cercetări la fața locului și societatea nu relevă ce anume ar fi putut să evedențieze astfel de constatări, având în vedere că în speță este vorba de facturarea unui avans pentru lucrări care nu puteau fi începute efectiv decât după obținerea autorizației de construire, lucru care s-a întâmplat abia în data de 27.04.2021, după finalizarea inspecției.

6. Din definiția avansurilor de la art. 282 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal reiese că avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora. Chiar și în situația în care sunt emise facturi de avansuri înainte de încasarea acestora, emiterea facturilor are rolul de a asigura încasarea avansurilor; altminteri, în lipsa încasării/plății avansurilor, emiterea facturilor de avans nu are o justificare economică, căpătând un caracter scriptic.

Or, în speță, caracterul scriptic al avansurilor facturate reiese din aceea că *emiterea facturilor de avans nu a fost urmată de executarea efectivă a lucrărilor ce trebuiau să înceapă din chiar momentul facturării avansului*, din constatările inspecției reieșind că fie că acestea au fost achitate cu mult după emiterea facturilor și doar parțial, într-un procent semnificativ mai mic față de valoarea totală facturată, fie că lucrările n-au fost executate conform clauzelor contractuale convenite.

7. În ceea ce privește faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat intenționat TVA colectată de către societatea AFS SRL din facturile emise către beneficiarii săi și că activitatea societăților implicate nu poate fi limitată doar la TVA deductibilă și solicitată la rambursare de către societatea verificată afiliată, se reține că organele de inspecție fiscală **au avut în vedere comportamentul societăților implicate în privința facturării avansurilor, din perspectiva relațiilor de afiliere ori a "cunoștințelor comune" ale acestora.** Astfel, atunci când societatea AFS SRL, în calitate de antreprenor general emiterea facturi de avans către alți beneficiari de 10%-30% din valoarea lucrărilor, termenul de plată solicitat era foarte scurt (1-3-5 zile de la emiterea facturilor în

cazul clienților MCR SA și MCG SRL, așa cum reiese din contractele existente la dosarul cauzei), ceea ce corespunde unor relații economice normale, în timp ce în cazul emiterii facturii de avans de 30% către societatea verificată afiliată ABC SRL s-a convenit începerea lucrărilor și emiterea facturii de avans în chiar ziua semnării contractului. Totodată, atunci când societatea AFS SRL era în poziția de beneficiar al lucrărilor subcontractate societății NMW SRL, a acceptat să primească facturi de avans de 81% din valoarea estimată contractată a lucrărilor, deși în contractul cu subantreprenorul nu existau clauze care să oblige la plata unor avansuri și, mai mult, și pentru facturile aferente lucrărilor efectiv executate era convenit un termen de plată de 120 de zile de la facturare.

De asemenea, nu prezintă relevanță faptul că prin actul adițional nr. 1/22.09.2020 la contractul nr. ccq/31.03.2020 părțile au convenit amânarea începerii lucrărilor la 10 zile de la obținerea autorizației de construire, ci faptul că lucrările trebuiau începute cu mult înaintea semnării actului adițional, din chiar momentul emiterii facturii de avans și că organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările nici măcar nu începuseră în intervalul dintre momentul semnării contractului și cel al semnării actului adițional. Este adevărat că nu există nicio normă legală care să se opună efectuării plății unui avans, însă în speță este vorba de faptul că societatea **a solicitat deducerea și rambursarea TVA pentru un avans doar facturat, nu pentru un avans aferent unor lucrări ce trebuiau începute și executate din chiar momentul facturării avansului.**

8. În privința jurisprudenței CJUE referitoare la refuzarea dreptului de deducere doar în situația în care autoritățile fiscale probează vinovăția destinatarului facturii sub forma intenției sau culpei și că organele de inspecție fiscală nu au probat că societatea a participat în mod conștient la tranzacții frauduloase, se reține faptul că potrivit jurisprudenței CJUE lupta împotriva "*fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri*" este un obiectiv recunoscut și încurajat, fiind de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (pct. 47 din Hotărârea CJUE din Cauza C-277/14 PPUH).

Contestatoarea **pune în mod eronat semnul egalității între noțiunea de "fraudă fiscală"**, care există și atunci când o persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul (pct. 48 din Hotărârea CJUE din Cauza C-277/14 PPUH) **și cea de "abuz de drept"** la care se face referire la art. 11 alin. (12) din Codul fiscal și în jurisprudența CJUE în materie (cauzele C-255/02 Halifax și alții, C-425/06 Part Service, C-419/14 WebMindLicenses).

Cum organele de inspecție fiscală nu au invocat fraudă fiscală ori participarea societății la tranzacții frauduloase, organele de inspecție fiscală nu aveau de ce să probeze intenția sau culpa societății în această privință.

9. În speță, ceea ce au aplicat organele de inspecție fiscală a fost *principiul interzicerii practicilor abuzive* recunoscut în jurisprudența CJUE și transpus în legislația internă la art. 11 alin. (12) din Codul fiscal care prevede că organele fiscale au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv, atunci când tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor

avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale și când scopul esențial dovedit al operațiunilor în cauză este de a obține un avantaj fiscal.

Prima condiție, obiectivă, este ca tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, să aibă drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale.

Societatea susține că toate tranzacțiile au conținut economic de necontestat pe lanțul tranzacțional, respectiv NMW SRL livrează către AFS SRL, care livrează către MCR SA, care livrează către MCG SRL, care livrează către ABC SRL etc.

Societatea ignoră faptul că nu s-a pus în discuție conținutul economic al contractelor încheiate de către societatea afiliată cu subcontractorul, respectiv cu beneficiarii săi, între care și societatea contestatoare, ci faptul că, **în lipsa executării lucrărilor, emiterea facturilor de avans nu are nicio justificare economică, căpătând un caracter scriptic, deci artificial.** Chiar dacă avansurile preced logic livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, care reprezintă substanța conținutului economic al tranzacțiilor din perspectiva TVA, aceasta nu înseamnă că persoanele impozabile nu trebuie să justifice facturarea avansurilor cu achiziții efective de bunuri sau servicii.

Însă, în cazul avansului facturat în baza contractului nr. ccq/31.03.2020, societatea contestatoare **nu a prezentat nicio explicație plauzibilă a motivației economice** pentru care prestatorul nu a început lucrările la care s-a angajat contractual, deși acestea trebuiau începute din momentul emiterii facturii de avans pentru 30% din valoarea estimată a contractului. Organele de inspecție fiscală au găsit că singura explicație credibilă pentru justificarea acestui comportament ineficient din punct de vedere economic al societății verificate rezidă în relația de afiliere dintre cele două societăți.

Cum societatea nu a prezentat argumente de natură să combată constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la caracterul artificial al facturii de avans din care și-a dedus TVA, reiese că, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, facturarea avansului a avut drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care au contravenit scopului dispozițiilor legale, acela că dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, în strânsă legătură cu momentul plății/încasării avansului, care reprezintă motivația economică a emiterii unei facturi pentru un avans.

În legătură cu a doua condiție, subiectivă, referitoare la scopul esențial al tranzacțiilor ca fiind obținerea unui avantaj fiscal, din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că societatea verificată ABC SRL a solicitat la rambursare TVA în sumă de A lei pentru luna martie 2020 în baza unei facturi de avans emise de societatea afiliată AFS SRL, societate care la rândul ei înregistrează în această lună TVA de rambursat cumulată în sumă de S7 lei provenită în cea mai mare parte înregistrării în contabilitate și a declarării în luna martie 2020 a TVA dedusă în sumă de F2 lei în baza a trei facturi de avans primite de la societatea NMW SRL în scopul finanțării achiziției unui teren, și nu în scopul realizării contractelor de execuție a lucrărilor în considerarea cărora s-au emis facturile de avans. La rândul său, prin emiterea facturilor de avans, societatea NMW SRL a ajuns să înregistreze TVA de plată cumulată de K7 lei, neachitată la scadență, pentru care a beneficiat de prevederile OG 29/2020 conform căreia obligațiile fiscale devenite scadente după data de 21.03.2020 neachitate la termen nu sunt considerate obligații fiscale restante și pentru neplata la scadență nu se

datorează dobânzi și penalități de întârziere și se suspendă prin efectul legii sau nu se încep măsuri de executare silită prin poprire a creanțelor bugetare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că pe lanțul de tranzacționare NMW SRL - AFS SRL - ABC SRL în luna aprilie 2020, prima societate nu achită TVA de plată datorat bugetului de stat, a doua societate înregistrează TVA de rambursat cumulată, iar societatea verificată ABC SRL solicită la rambursare TVA în sumă de A lei.

Prin urmare, pe baza facturării unor avansuri **fără justificare economică**, prima societate din lanțul tranzacțional beneficia de amânarea la plată a TVA datorată bugetului de stat (facilitate OG 29/2020), a doua societate înregistra TVA de rambursat cumulată, parțial transferată prin facturarea unui alt avans către societatea sa afiliată care a solicitat rambursarea efectivă a taxei de la bugetul stat, avantajul fiscal urmărit fiind acela de a beneficia de rambursarea taxei de la bugetul de stat **înainte ca** taxa colectată pentru operațiunile din care provine taxa solicitată să ajungă să fie virată la bugetul statului.

Din cele ce preced se reține faptul că societatea contestatoare ABC SRL **nu a prezentat argumente și probe concrete de natură să răstoarne constatările organelor de inspecție fiscală** cu privire la caracterul artificial, scriptic al facturii de avans nr. fct/31.03.2020 și al scopului de a obține un avantaj fiscal prin solicitarea rambursării TVA în sumă de A lei aferentă avansului facturat, motiv pentru care contestația este neîntemeiată și urmează a fi respinsă ca atare.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 11 alin. (11) și alin. (12), art. 282 alin. (2) lit. b), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) din din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 67 alin. (2) și (3) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII – Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge contestația formulată de societatea ABC SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX qqq/10.03.2021, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX qqq/10.03.2021 pentru TVA în sumă de **A lei**.

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