

DECIZIA nr. 739 / 2016
privind soluționarea contestației formulată de
.X.
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice prin adresa nr. MBS2_AIF x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x completată cu adresa nr. MBS2_AIF_x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x cu privire la contestația depusă de **.X., CUI x**, cu sediul în x.

Obiectul contestației înregistrată la Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. nr. x îl constituie Decizia de impunere nr. F-S2 x privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S2 x, comunicată prin poștă cu confirmare de primire la data de 18.03.2016, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă **de x lei**.

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

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

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice au efectuat verificarea societății pentru TVA aferentă perioadei 01.02.2013 – 30.09.2015.

Urmare constătarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-S2 x organul fiscal a emis Decizia de impunere nr. F-S2 x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice prin care s-a stabilit **TVA de plată suplimentară în sumă totală de x lei**.

Din verificarea efectuată asupra documentelor contabile și din constatarea la fața locului efectuată la sediul social din București, x, echipa de inspecție

fiscală a constatat că s-au înregistrat abateri de la regimul deducerilor constând în exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de x lei, astfel:

- x lei TVA aferentă chiriei sediului social, dedusă din facturile emise de către societatea x, achiziția serviciilor de închiriere nefiind aferentă operațiunilor taxabile ale societății;

-x lei TVA aferentă achizițiilor de servicii de mentenanță, administrare și întreținere soft prestate de x pentru care societatea nu a prezentat rapoarte de lucru/situații de lucrări din care să rezulte ce servicii au fost prestate și necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor taxabile.

II. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-S2 x privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S2 x, înregistrată la Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. x și la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, **.X.** invocă următoarele aspecte:

1. Cu privire la TVA aferentă cheltuielilor cu chiria sediului social al societății:

La adresa din București, x unde societatea își are înregistrat sediul social, își desfășoară activitatea încă două societăți. Așa cum se poate observa din schița atașată contestației, apartamentul x unde societatea își are înregistrat sediul social în baza contractului de subînchiriere nr.x încheiat cu societatea x, are 3 camere diferite, distinct partajate, fapt ce permite funcționarea mai multor societăți conform art.17 alin.(4) din Legea 31/1990 privind societățile comerciale.

Societatea consideră că TVA-ul aferent chiriei sediului social se încadrează în sfera operațiunilor care dau drept de deducere ținând cont de faptul că sediul social reprezintă unul din datele de indentificare ale societății, la sediul social administratorul societății desfășoară activități administrative în scopul susținerii activităților operaționale ale societății iar legislația nu interzice funcționarea mai multor societăți la aceeași adresă, atâta timp cât spațiul este delimitat corespunzător.

Constatările echipei de inspecție fiscală în urma verificării făcute la sediul social în data de 26.02.2016, constatări regăsite în procesul verbal nr.x, cu privire la existența unui spațiu copus doar din două încăperi sunt complet eronate, cu atât mai mult cu cât verificările au fost făcute fără prezența unui reprezentant al societății și au fost aduse la cunoștința acesteia mult mai târziu, odată cu transmiterea raportului de inspecție fiscală, respectiv în data de 17.03.2016.

Ținând cont de cele descrise mai sus, societatea consideră că echipa de inspecție fiscală a încălcat atât procedurile ce privesc modul de întocmire a procesului verbal de constatare la fața locului, nefăcând mențiuni legate de

prezența reprezentantului societății la verificarea de la sediul social, cât și procedura legată de înștiințarea societății cu privire la constatările inspecției.

2. Cu privire la TVA aferentă achizițiilor de servicii de consultanță, mentenanță, administrare și întreținere soft prestate de x

Societatea susține că serviciile de consultanță, mentenanță și administrare soft prestate de x au avut ca scop dezvoltarea activității, promovarea pe piața închirierii de birouri (implementarea unui web-site) și gestionarea mai eficientă a cashflow-ului, drept pentru care se consideră îndreptățită să deducă TVA-ul aferent acestor achiziții atâta timp cât ele au fost făcute în scopul operațiunilor taxabile.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. Referitor la TVA aferentă cheltuielilor cu chiria sediului social al societății în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 este investită să se pronunțe dacă .X. poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei aferentă facturilor de chirie, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că sediul social a fost destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, societatea contestă obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa, reprezentând TVA neacceptată la deducere pentru facturile de chirie aferente sediului social, de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-S2 x.

Organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția serviciilor de închiriere pentru sediul social situat în x nu este efectuată în beneficiul societății și nu este aferentă operațiunilor taxabile.

În urma verificărilor efectuate la fața locului, organele de inspecție fiscală au constatat că la sediul social al societății își desfășurau activitatea angajații altei societăți, o singură camera a apartamentului fiind liberă, deși în contractul de închiriere al societății .X. suprafața închiriată este la nivelul întregului apartament.

Societatea susține că are dreptul să deducă TVA aferentă chiriei sediului social pe considerentul că acolo este spațiul unde administratorul firmei

desfășoară activități administrative în scopul activităților operaționale ale societății și, mai mult de atât, cu referire la faptul că în încăperea respectivă erau prezenți angajații altei societăți, legea nu interzice desfășurarea în spațiile bine delimitate ale aceleiași încăperi a mai multor societăți.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 145 alin.(2) lit.a) și art. 146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

“Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;”

“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, 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;”

- pct. 45 alin. (2) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.”

-art. 47 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 47 Comunicarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat. În situația contribuabilului/plătitorului fără domiciliu fiscal în România, care și-a desemnat împuternicit potrivit [art. 18](#) alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile [art. 19](#), actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului acestora, la domiciliul fiscal, direct, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal, **sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.**

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă deține o factură întocmită în conformitate cu prevederile legale și dacă achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din contractului de subînchiriere nr. x încheiat cu x SRL, reiese că societatea **.X.** are sediul social la adresa din x, suprafața spațiului închiriat fiind de 70 mp. Astfel, societatea a închiriat tot apartamentul x, în contract nefiind specificată una din camerele apartamentului.

Prin urmare, deși **.X.** închiriaza tot apartamentul nr. x, organele de inspecție fiscală au constatat în urma verificării la fața locului că în această locație își desfășoară activitatea angajații altei societăți, spațiul liber prezentat ca fiind al societății **.X.** având o dimensiune mult mai mică. În plus, conform verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în apartamentul x mai au sediul social și alte 2 societăți, respectiv x și x, fapt ce nu contravine Legii societăților comerciale, dar contravine prevederilor contractului de subînchiriere nr. x în care se menționează faptul că societatea **.X.** a închiriat tot apartamentul nr.x, fără să fie precizată doar o singură cameră a acestuia.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației documentele depuse de contestatar, respectiv studiul de piață cu privire la pretul chiriei în zona respectivă și schița apartamentului din următoarele considerente:

- din studiul de piață reiese faptul că pretul chiriei practicate în zona respectivă, pentru spații similare ca dotare și utilități, este de x euro/mp, ceea ce înseamnă că pretul închirierii stabilit în actul adițional la contractul de subînchiriere nr.x, respectiv x euro raportat la suprafața închiriată de xmp, este cu mult peste pretul pieței, mai ales în condițiile în care **.X.** achită pretul chiriei pentru tot apartamentul, deși o parte din suprafața acestuia este folosit de salariații altei societăți și ținând cont și de faptul că între x în calitate de locatar și **.X.** în calitate de sublocatar există relații de afiliere;

- schița depusă de contestatar cu privire la compartimentarea apartamentului nu este un document certificat întocmit de un expert autorizat și nu cuprinde suprafețele apartamentului. Chiar și în condițiile în care ea ar fi cuprins toate elementele de delimitare ale spațiilor (suprafețele), nu ar fi fost un document de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în condițiile în care

conform mențiunilor contractului de subînchiriere .X. a închiriat tot apartamentul x.

Mai mult, simpla susținere a societății că în acest spațiu administratorul își desfășoară activitatea, fără a fi dovedită cu documente justificative nu este de natură să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la aspectele procedurale invocate de contribuabil cu privire la procesul verbal de constatare la fața locului nr. x, respectiv faptul că "*deținătorii terenurilor ori incitelor respective **trebuie îștiintati într-un termen rezonabil despre constatare***", conform documentelor existente la dosarul contestației, se reține faptul că acest proces verbal de constatare a fost trimis contestatarului prin poștă cu confirmare de primire în conformitate cu prevederile art. 47 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind primit de acesta în data de 18.03.2016, data care din punctul nostru de vedere reprezintă "un termen rezonabil". În plus, lipsa mențiunilor din procesul verbal de constatare cu privire la refuzul reprezentantului legal/persoanelor desemnate să reprezinte contribuabilul/persoanelor răspunzătoare de a semna procesul verbal nu reprezintă un element de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în condițiile în care contestatorul nu depune alte documente de natură să modifice aceste constatări.

Astfel, în raport de prevederile legale mai sus menționate, .X. nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă facturilor reprezentând chirie emise de x., în baza contractului de închiriere x în condițiile în care aceasta nu face dovada cu documente că achiziția de servicii mai sus menționate s-a efectuat în scopul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv, că spațiul cu destinație de sediu social ce face obiectul contractului de închiriere nr. x a fost utilizat pentru activitatea economică a societății.

Față de cele prezentate și în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. cu privire la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei**

2. Referitor la TVA aferentă achizițiilor de servicii de consultanță, mentenanță și întreținere soft prestate de x în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 este investită să se pronunțe dacă .X. poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de x lei aferentă facturilor de consultanță, mentenanță, administrare și întreținere soft, în condițiile în care societatea nu justifică

cu documente că serviciile au fost utilizate în sfera operațiunilor care dau drept de deducere.

În fapt, organele de inspecție fiscală, au solicitat societății să justifice necesitatea achiziționării serviciilor prestate de x în baza facturilor PFA nr.x reprezentând servicii informatice aprilie-iunie, PFA nr.x reprezentând servicii informatice iulie-decembrie, PFA nr.x reprezentând servicii informatice iulie-decembrie.

Lipsa documentelor care să justifice necesitatea achiziționării acestor servicii a dus la neacceptarea de către organele fiscale a dreptului de deducere a TVA aferent acestor achiziții în sumă de x lei.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării și din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal:

„Art. 134¹. - (7) *Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari”.*

“Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;”

“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, 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;”

pct. 45 din HG 44/2004 Norme metodologice :

[...]

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal poate fi exercitat de persoana impozabilă chiar dacă factura nu conține mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit beneficiarului conform art. 153 din Codul fiscal. Prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină mențiunea referitoare la codul de înregistrare în scopuri de TVA pentru operațiunile efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile conform art. 153 din Codul fiscal.”

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

De asemenea, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Administratorul societății a dat două note explicative prin care menționează că prin serviciile achiziționate s-a efectuat o evaluare a alternativelor de închiriere coroborată cu noile condiții ale contractului de leasing, s-au prestat servicii de consultanță în vederea dezvoltării unui web site, fără a prezenta alte documente (rapoarte de lucru, situații de lucrări) din care să rezulte ce anume servicii au fost prestate și necesitatea achiziționării acestora.

Afirmațiile societății privind necesitatea serviciilor prestate în scopul evaluării alternativelor de închiriere, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației plecând de la faptul că în contractul de leasing imobiliar erau făcute mențiuni exprese legate de faptul că înstrăinarea imobilului totală sau parțială se va face cu preluarea în aceleași condiții

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

Față de cele prezentate și în temeiul art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată de .X. cu privire la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei.**

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 134¹ alin.7, art.145, alin.2, lit. a), art.146, alin.1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.45 alin.2) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, art. 47 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-S2 x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, pentru TVA în suma de x lei.

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