

DECIZIA nr. 89 din 16.02.2017 privind solutionarea
contestației formulată de **ABC SRL**,
cu sediul în ... București, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. ... de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL – CUI, formulată prin împuternicit VM în baza împuternicirii înregistrate sub nr.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ...2016 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 yyy/2016, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/2016 și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de ..., prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de T lei.

Societatea contestă atât suma de T lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, cât și suma de P lei considerată TVA de plată în urma inspecției fiscale.

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 efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SRL pentru perioada 01.11.2010-31.03.2016 în vederea soluționării DNOR nr.2016 prin care societatea a solicitat rambursarea TVA în sumă de S lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/2016, iar în baza acestora 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 yyy/2016, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de T lei, ceea ce a condus la diminuarea TVA solicitată la rambursare cu această sumă și la aprobarea la rambursare a TVA în sumă de A lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de T lei, arătând următoarele:

Documentele prezentate în timpul inspecției fiscale îndeplinesc condițiile de deducere a TVA-ului, contractele de consultanță se încadrează la art. 134¹ alin. (7) din Codul fiscal, respectiv art. 11 alin. (11) din Legea nr. 227/2015, iar pentru unele contracte necesare obținerii de avize obiectul se consideră îndeplinit prin însăși obținerea avizelor.

Prin faptul că societatea SMR SRL a achitat toate facturile emise de furnizori se poate considera că societatea a acceptat facturile la data la care furnizorii le-au emis, iar contractul de refacturare a costurilor pentru diverse servicii obținute de la furnizori a fost încheiat cu SMR SRL pentru a diminua traseul cash-flowului. Toate facturile au avut justificări, inclusiv cele de la avocați, iar dacă a fost eliminată din Codul fiscal obligativitatea semnării și ștampilării facturilor, acest lucru se poate extinde și asupra rapoartelor de lucrări.

Societatea a întreprins demersuri în scopul demarării lucrărilor de începere a construcției parcului fotovoltaic de la H, pentru care are drept de deducere a TVA-ului în baza art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal și chiar dacă autorizația de construire a expirat urmează a se depune o nouă cerere pentru obținerea unei noi autorizații. Dacă acordarea dreptului de deducere a TVA-ului de pe documentele de achiziție depinde de existența unei autorizații de construire valabilă, societatea este dispusă să achite taxa aferentă unei noi autorizații pentru a-și demonstra încă o dată intenția de a construi parcul fotovoltaic.

În privința sumei de P lei stabilită suplimentar, societatea consideră că este neîntemeiată și nu reflectă realitatea economică, având în vedere modul de derulare a contractului încheiat cu CZR. Valoarea negativă a TVA-ului nu trebuie considerată a fi de plată, ținând cont că pentru cheltuielile inițiale organele de control le-au considerat fără drept de deducere, ceea ce ar conduce la dublarea sumelor neadmise la deducere.

Având în vedere cele de mai sus, societatea solicită admiterea în totalitate a contestației, anularea în totalitate a deciziei de impunere și emiterea unei decizii de nemodificare a bazei de impunere, urmată de emiterea deciziei de rambursare pentru întreaga sumă solicitată la rambursare.

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:

În urma inspecției fiscale realizate la ABC SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 5 a Finanțelor Publice au încheiat raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/2016 prin care au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de T lei rezultată din:

- T1 lei TVA pentru servicii facturate de diverși furnizori/prestatori (servicii de asistență, consultanță, studiu și documentație tehnică pentru dezvoltare centrală solară la H, servicii proiectare și tarif racordare, documentație tehnică ridicare topografică, servicii aviz PUZ, studiu de oportunitate și documentație pentru obținerea autorizației de construire, consultanță obținere ATR pentru racordare, memoriu îmbunătățiri funciare, lucrări proiectare racordare, obținere aviz estimativ producție și obținerea dreptului de acces), neacceptată la deducere ca

urmare a faptului că autorizația de construire a expirat în anul 2015, fără să se mai întreprindă demersuri în vederea construirii centralei cu panouri fotovoltaice;

- T3 lei TVA neacceptată la deducere pentru servicii de arat, discuit și gazonare neefectuate în folosul operațiunilor taxabile;

- T2 lei TVA pentru serviciile facturate de SMR SRL, neacceptată la deducere deoarece din documentele prezentate nu reiese că refacturarea de costuri proiect este în scopul realizării de operațiuni taxabile, nefiind puse la dispoziție situații de lucrări, rapoarte, procese-verbale de recepție;

- T4 lei TVA pentru serviciile de consultanță juridică refacturate în anul 2015 de SPE SRL, neacceptate la deducere deoarece refacturarea costurilor nu s-a efectuat în scopul realizării de operațiuni taxabile.

3.1. Referitor la TVA în sumă de T1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii destinate construirii unei centrale fotovoltaice, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că autorizația de construire a expirat, fără a se face dovada continuării demersurilor pentru construcția centralei.

În fapt, societatea ABC SRL, înregistrată în scop de TVA începând cu data de 01.11.2010 a efectuat achiziții de servicii în vederea construirii unei centrale fotovoltaice în H constând în servicii de asistență, consultanță, studiu și documentație tehnică pentru dezvoltare centrală solară la H, servicii proiectare și tarif racordare, documentație tehnică ridicare topografică, servicii aviz PUZ, studiu de oportunitate și documentație pentru obținerea autorizației de construire, consultanță obținere ATR pentru racordare, memoriu îmbunătățiri funciare, lucrări proiectare racordare, obținere aviz estimativ producție și obținerea dreptului de acces.

Pentru aceste achiziții societatea și-a dedus TVA în sumă de T1 lei din facturile emise în perioada decembrie 2010 – septembrie 2015 de diverși furnizori/prestatori, respectiv ICM SA, CZR, CDR SA, PCD SRL, ANF, INC SRL, DPR SRL, PRC SRL, ELM SRL, BPV.

Organele de inspecție fiscală au constatat că autorizația de construire nr. 29/18.06.2013 emisă de Primăria Municipiului H nu mai este valabilă din data de 18.06.2015 conform răspunsurilor primite de la primărie și de la Inspectoratul Județean în Construcții ..., contrar susținerilor societății în sensul că autorizația este valabilă deoarece a trimis comunicarea privind înștiințarea începerii lucrărilor. Prin nota explicativă, dată la solicitarea organelor de inspecție fiscală reprezentantul societății afirmă că "suntem în stadiul amenajare teren, negociere cu furnizorii pentru echipamente, căutarea de firme în vederea realizării construcției ... terenul nu este împrejmuit și nu are panou de informare".

Având în vedere că valabilitatea autorizației de construire a expirat în luna iunie 2015 și faptul că nu s-au mai întreprins demersuri în vederea construirii centralei fotovoltaice, organele de inspecție fiscală au procedat ajustarea TVA aferentă serviciilor neutilizate conform art. 145 alin. (2) și art. 148 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 145 și art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile; [...].

(4) *În condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153."*

"Art. 148. – (1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, **deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:**

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere".

Conform pct. 45 și pct. 53 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, *orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică*, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. *Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice*. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal".

"53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Ajustarea taxei deductibile se efectuează numai în situația în care nu are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, prevăzută la art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal.

(6)) În baza art. 148 lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei ca urmare a unor situații cum ar fi:

a) modificări legislative;

b) modificări ale obiectului de activitate;

c) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere.

Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea”.

Conform dispozițiilor legale anterior citate, persoana impozabilă are dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, inclusiv pentru realizarea de investiții destinate realizării de operațiuni taxabile, dreptul de deducere neputând fi păstrat în cazul bunurile și serviciile nu mai sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

În speță, se reține faptul că societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de T1/x lei din facturile emise în perioada decembrie 2010 – septembrie 2014 de diverși furnizori/prestatori pentru servicii necesare realizării unei centrale fotovoltaice în H, sumă diminuată cu TVA în sumă de T1/y lei facturată în minus de CEZ Distribuție pentru taxă compensare prim utilizator în luna septembrie 2015, rezultând o sumă de T1 lei.

Pentru construcția acestei centrale societatea a obținut autorizația de construire nr. 29/18.06.2013 emisă de Primăria Municipiului H, a cărei valabilitate a expirat la data de 18.06.2015.

Deoarece valabilitatea autorizației de construire a expirat în luna iunie 2015 și nu s-au mai întreprins demersuri în vederea construirii centralei fotovoltaice, organele de inspecție fiscală au procedat ajustarea TVA aferentă serviciilor neutilizate.

În circumstanțele speței, organul de soluționare a contestației reține că dreptul de deducere a TVA aferentă investiției constând în realizarea unei centrale fotoelectrice poate fi păstrat de societatea ABC SRL **doar în măsura în care aceasta face dovada continuării demersurilor în vederea realizării centralei.**

Însă, din documentația existentă reiese că, începând cu luna septembrie 2014, deci cu aproape un an înainte de expirarea valabilității autorizației de construire (iunie 2015) societatea nu a mai achiziționat niciun serviciu (cu excepția refacturării de costuri efectuate de asociatul principal) care să aibă legătură cu realizarea centralei fotovoltaice. **Nici în susținerea contestației societatea nu a prezentat nicio dovadă** că a întreprins demersuri pentru a găsi finanțarea proiectului ori că a întreprins negocieri cu furnizorii de echipamente, **simplele afirmații neținând loc de dovezi obiective** care să demonstreze intenția ei de a continua proiectul investitional și realizarea de operațiuni taxabile viitoare.

Mai mult, inconsistența susținerilor societății reiese chiar și din motivarea contestației, aceasta afirmând că *”este dispusă să achite taxa aferentă unei noi autorizații”* pentru a obține deducerea, în condițiile în care realizarea centralei nici nu este posibilă fără existența unei autorizații de construire valabile, iar în susținerea contestației nu a adus nicio dovadă în acest sens.

Prin urmare, în raport de constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu aduce motivații

bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, contrar prevederilor art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră "contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".

Față de cele anterior prezentate, contestația societății ABC SRL urmează a fi respinsă ca nedovedită cu documente din care să reiasă că îndeplinește cerințele legale în materia păstrării dreptului de deducere a TVA în sumă de T1 lei aferentă proiectului imobiliar necontinuat.

3.2. Referitor la TVA în sumă de T2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deductibilitatea TVA aferentă unor servicii refacturate "la cost" de societatea-mamă, în condițiile în care contractele încheiate de societatea-mamă cu diverși furnizori de servicii privesc toate proiectele investiționale ale grupului de firme din care face parte societatea, iar valoarea serviciilor refacturate nu este justificată în componența lor pentru a se putea stabili legătura cu propria activitate a societății și în cuantumul la care au fost refacturate serviciile.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA pentru serviciile refacturate de SMR SRL întrucât refacturarea costurilor nu s-a făcut în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Din raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/2016 reiese că societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de T2 lei TVA din facturile nr. 4/06.05.2015 (TVA – T2/x lei) și nr. 36/31.12.2015 (TVA – T2/y lei) emise de SMR SRL având înscrise la denumire servicii "refacturare costuri proiect".

La solicitarea organelor de inspecție fiscală societatea a prezentat următoarele documente:

- contractul de prestări servicii din 31.07.2010 încheiat cu SMR SRL, având ca obiect consiliere și sprijin tehnic pentru pregătirea fazei de execuție, realizarea supravegherii de șantier, supravegherea realizării lucrărilor în vederea construirii centralei cu panouri fotovoltaice și alte servicii;

- fișele contului 231 din evidența contabilă;

- un tabel Excel, nesemnlat și neștampilat de nicio parte, în care la tip servicii sunt înscrise: freelancer, lucrări pentru obținere diverse avize de la DBS SRL pentru facturi din perioada februarie 2011 – iulie 2015 și contractul încheiat între SMR SRL și DBS SRL pentru servicii de consultanță de management și afaceri de specialitate;

- tabele procente alocări servicii de la DBS SRL nesemnlate și neștampilate, cu referire la servicii de identificare teren potențial pentru achiziționare, negociere și încheiere contract întocmire plan topografic, vizită amplasament pentru verificarea calității solului, prelungire certificat urbanism, întocmire chestionar energetic etc.

Din verificarea documentelor prezentate organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-au pus la dispoziție situații de lucrări, rapoarte, procese-verbale

de recepție din care să reiasă ce servicii au fost facturate/refacturate, nerespectându-se prevederile art. 134¹ alin. (7) din Codul fiscal și, în consecință, au concluzionat că TVA este nedeductibilă întrucât refacturarea costurilor de proiect nu a fost efectuată în scopul realizării de operațiuni taxabile proprii.

Prin contestația formulată ABC SRL susține că prin achitarea facturilor diverșilor furnizori de către societatea SMR SRL se poate considera că serviciile au fost acceptate la data emiterii facturilor de către acești furnizori și că toate facturile au justificări, iar pentru serviciile de consultanță sunt incidente prevederile art. 11 alin. (11) din Legea nr. 227/2015.

În drept, potrivit art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

”Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei**.

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

a) operațiuni taxabile; [...]”.

”Art. 146. - (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 [...]”.

”Art. 156. - (1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice**.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, **trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu**”.

Potrivit dispozițiilor legale antecitate dreptul de deducere a TVA poate fi exercitat doar la momentul în care exigibilitatea taxei intervine ca urmare a efectuării serviciilor și doar pentru servicii achiziționate în folosul propriilor operațiuni taxabile, ceea ce implică obligația oricărei persoane impozabile de a deține o documentație completă menită să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile de fond și de formă pentru exercitarea acestui drept.

În speță, societatea ABC SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru refacturarea unor costuri de proiect din două facturi emise în anul 2015 de SMR

SRL – asociatul principal al contestatoarei (cu 99% din capitalul social), valoarea costurilor refacturate fiind de W lei.

Pentru a justifica deducerea societatea a prezentat contractul de prestări servicii din 31.07.2010 încheiat între BKE SRL (fosta denumire a SMR SRL) în calitate de prestator și DRR (fosta denumire a contestatoarei) în calitate de beneficiar pentru servicii constând în consiliere și sprijin tehnic pentru pregătirea fazei de execuție, realizarea supravegherii de șantier, supravegherea realizării lucrărilor în vederea construirii centralei cu panouri fotovoltaice și alte servicii necesare construcției centralei fotovoltaice. În contract se precizează că toate cheltuielile efectuate de prestator în legătură cu obiectul investiției vor fi refacturate beneficiarului la același cost, prestatorul obligându-se să presteze lunar serviciile și de fiecare dată când este necesar, iar beneficiarul să achite valoarea prestației la emiterea facturii de către prestator.

Conform fișei contului 231.16 întocmită de SMR SRL reiese că s-au facturat contestatoarei cheltuieli colectate în analiticul acestei cont în sumă de W lei provenind din sume facturate de diverși furnizori (DBS SRL, PCD, OND, SND, ACS ș.a.) direct prestatoarei SMR SRL (în corespondență cu contul 401 "Furnizori"), precum și din diverse corecții cu diverse analitice ale contului 231 (la explicație în fișa contului fiind înscrise mențiuni de genul "înreg corecție DBS 2011", "corecție SLF 2010" etc.).

Ținând cont și de prevederile contractuale conform cărora refacturarea se face "la cost" se poate concluziona că, în fapt, societatea-mamă SMR SRL nu a prestat niciun serviciu în favoarea contestatoarei, ci a refacturat costuri, fiind practic un intermediar/comisionar pentru serviciile facturate de furnizorii DBS SRL, PCD, OND, SND, ACS ș.a.

Astfel, în privința serviciilor furnizoarei DBS SRL, contractul nr. 1/01.06.2010 încheiat între aceasta și BKE SRL (fosta denumire a SMR SRL) prevede prestarea unor servicii de consultanță de management și afaceri de specialitate contra unui tarif paușal net lunar, la care se adaugă un comision condiționat de succesul proiectului. La dosar există un tabel procente alocări servicii pentru diverse facturi emise de DBS SRL în perioada aprilie 2011- martie 2015, prin care valoarea unei facturi este alocată procentual până la 100% pentru un număr de opt societăți din grup (SPE, ASS2, ASS3, ASS4, ASS5, ASS6, ASS7 și contestatoarea ABC SRL).

În cazul serviciilor furnizoarei ECM SRL, contractul încheiat de SMR SRL prevede elaborarea unor rapoarte de mediu pentru proiecte fotovoltaice din România, pentru care valoarea este stabilită în anexă pe proiecte, la care se adaugă participarea la ședințele comisiilor de avizare tehnică pe bază de deviz. Fiecare raport este predat în formă tipărită și electronică, lucrările fiind recepționată de o comisie de recepție comună la sediul beneficiarului.

Cu furnizoarea RAP SRL societatea SMR SRL a încheiat un contract de management nr. 01/29.11.2011 prin care managerul s-a angajat să conducă domeniile de activitate din cadrul societății beneficiare pentru dezvoltare de proiecte și construcții contra unei remunerații orare de 80 euro net pe oră.

În cazul serviciilor furnizoarei OND SRL pentru întocmirea documentației tehnice aferentă obținerii autorizației de construire, contractul de prestări servicii de proiectare nr. 99/11.11.2011 încheiat de SMR SRL prevede o valoare a contractului calculată în funcție de tarife orare pe specialități (arhitect, proiectant, inginer) și tarife negociate distincte stabilite prin acte adiționale.

Pentru servicii de verificare a situației juridice a terenurilor din România și efectuarea rapoartelor corespunzătoare de Due Diligence, societatea SMR SRL a încheiat un contract de asistență juridică cu SCPA SLF care prevede un onorariu orar net de 135 euro, orele lucrate urmând a fi detaliate în rapoarte de activitate. La dosarul cauzei se află facturi emise de SCPA SLF către SMR SRL însoțite de situații care centralizează orele lucrate și în care descrierea activităților specifice este în limba germană.

În cazul serviciilor furnizoarei ACS SRL pentru întocmirea studiului hidrogeologic pentru delimitarea perimetrului hidrogeologic al captării cu apă al obiectivului – centrală solară H, contractul de prestări servicii nr. 526/16.04.2013 încheiat de SMR SRL prevede o valoare a contractului de Q lei de TVA și termene specifice pentru trimiterea studiului hidrogeologic și pentru notificare.

În baza celor anterior prezentate, organul de soluționare a contestației nu poate reține ca întemeiate susținerile contestatoarei în privința îndeplinirii condițiilor de deductibilitate pentru refacturarea costurilor de proiect de către SMR SRL pentru considerentele ce succed.

Fiind vorba de **refacturarea "la cost" a unor servicii contractate** de societatea-mamă SMR SRL cu diverși furnizori (prin aplicarea unei structuri de "comisionar") și **care sunt încheiate nu în beneficiul exclusiv al contestatoarei, ci pentru toate proiectele investiționale ale grupului din România (opt societăți), valoarea serviciilor facturate și a TVA deductibilă aferentă trebuie justificată sumă cu sumă, furnizor cu furnizor pentru a determina dacă și în ce măsură serviciile respective au sau nu legătură cu propria activitate a contestatoarei, iar contravaloarea sumelor facturate corespunde unor servicii prestate efectiv în favoarea contestatoarei.**

Punctual, se rețin cu titlu de exemplu următoarele:

- în cazul refacturării serviciilor DBS SRL, *nu s-au prezentat facturile din care să reiasă sumele efectiv facturate*, în tabelele prezentate sunt menționate procente diferite pentru cele opt societăți din cadrul grupului, procente modificate de la factură la factură, *neexistând nicio justificare economică și contractuală a alocării acestor procente în raport de consultanța facturată de furnizoare pentru toate societățile din grup* (la factura nr. 24/01.04.2011 societății contestatoare îi este alocat un procent de 20% din valoarea totală facturată, la factura nr. 38/03.11.2011 un procent de 10%, la facturile nr. 45-46/03.01.2012 un procent de 15% etc.), iar unele din sumele înscrise în fișa contului 231 (și refacturate) se referă explicit la "corecții" anuale fără nicio justificare (spre exemplu, în totalul sumei de W lei este cuprinsă și suma de ...3 lei care este înregistrată în contul 231 prin notă contabilă cu explicația "înreg corecție DBS 2011");

- în cazul refacturării serviciilor ECM SRL *nu s-au prezentat facturile nr. 799/07.04.2014 și nr. 893/11.12.2014* care să permită verificarea alocării unor costuri de ... – ... lei = ... lei ca fiind contravaloarea unor servicii efectiv prestate în favoarea contestatoarei, *rapoartele de mediu* întocmite în favoarea contestatoarei și *procesele-verbale de recepție* întocmite de comisia comună, așa cum s-a stipulat în contract;

- în cazul refacturării serviciilor RAP SRL, toate sumele sunt înscrise în fișa contului 231 ca reprezentând "înregistrare corecții REAPS", *neprezentându-se facturi și rapoarte de activitate* din care să reiasă efectivitatea și cuantumul

concret al serviciilor, în condițiile în care contractul de management încheiat cu societatea-mamă SMR SRL privește dezvoltarea proiectelor pentru întregul grup, iar contravaloarea serviciilor este stabilită contra unei remunerații tarifare orare, ceea ce implică în mod logic și justificarea orelor facturate;

- în cazul refacturării serviciilor OND SRL, sumele înscrise în fișa contului fie sunt înregistrate ca reprezentând *"corecții"*, fie cu referire la un număr de factură, *fără prezentarea facturilor din care să reiasă sumele efectiv facturate și a rapoartelor de activitate* din care să reiasă efectivitatea și cuantumul concret al serviciilor, în condițiile în care contractul de prestări servicii proiectare încheiat cu societatea-mamă SMR SRL privește proiectele întregului grup de societăți din care face parte contestatoarea, iar contravaloarea serviciilor este stabilită contra unei remunerații tarifare orare pe specialitățile personalului implicat, ceea ce implică în mod logic și justificarea orelor facturate;

- în cazul serviciilor SCPA SLF, deși s-au prezentat facturi și rapoarte de activitate, în fișa contului 231 sumele aferente sunt înregistrate drept *"corecții anuale"* (... lei – corecție SLF 2010 și ... lei – corecție SLF 2011), *fără să prezinte modalitatea concretă* în care s-a determinat contravaloarea serviciilor prestate în favoarea contestatoarei din totalul serviciilor facturate, având în vedere că serviciile de „due diligence” au fost prestate în favoarea tuturor societăților din grup;

- în cazul serviciilor ACS SRL *nu s-a prezentat studiul hidrogeologic* pentru care era nevoie de expertizare la INGH – București și *referatul de expertiză* pentru justificarea contravalorii prestației refacturate de... lei, iar o altă sumă de ... lei dintr-o factură emisă de furnizor către societatea-mamă SMR SRL și înregistrată în contul 231 face referire la o documentație tehnică facturată în temeiul contractului nr. 526/16.04.2014, deși contractul nr. 526/16.04.2013 *nu are ca obiect întocmirea unei astfel de documentații*;

- în cazul altor sume refacturate și înscrise în totalul sumei de W lei, cum sunt sumele înregistrate drept corecții sau facturi de la SND, PCD, DDE, BSK GmbH, MHA PFA etc. *nu s-a prezentat nicio documentație*.

Rezultă, așadar, că obținerea avizelor ori achitarea facturilor de către societatea-mamă SMR SRL nu pot fi considerate ca demonstrând **prestarea efectivă a serviciilor în cuantumul refacturat pentru propria activitate** a societății contestatoare, în condițiile în care aceste servicii au fost contractate de societatea-mamă pentru toate societățile din cadrul grupului, ceea ce implică, din punct de vedere al justificării dreptului de deducere a TVA, demonstrarea cu documentație corespunzătoare a prestării efective a serviciilor și a modalității în care serviciile facturate de furnizori/prestatori au fost alocate/împărțite de societatea-mamă pentru propria-i activitate și între societățile din grup. În aceste condiții, celelalte susțineri ale ABC SRL vizând lipsa obligativității semnării și ștampilării rapoartelor de lucrări ori trimiterea la jurisprudența CJUE în materia taxei pe valoarea adăugată, pe lângă caracterul de maximă generalitate și fără nicio corespondență cu situația de fapt a contestatoarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației pentru taxa aferentă unor servicii contractate de o altă societate și refacturate "la cost" contestatoarei.

În consecință, pentru considerentele ce preced contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de T2 lei.

3.3. Referitor la TVA în sumă de T3+T4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța pe fond asupra acestor sume, în condițiile în care contestatoarea nu aduce niciun argument cu privire la nedatorarea sumelor stabilite prin decizia de impunere contestată.

În fapt, prin decizia de impunere nr. F-Sx yyy/2016 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de T3+T4 lei reprezentând TVA în sumă de T3 lei aferentă serviciilor de arat, discuit și gazonare din facturile emise de furnizorii DGG SRL și EXG SRL și TVA în sumă de T4 lei aferentă refacturării unor servicii de consultanță juridică de către SPE SRL întrucât serviciile n-au fost achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin contestația formulată ABC SRL nu aduce niciun argument de fapt cu privire la achiziția acestor servicii în folosul propriilor operațiuni taxabile, iar argumentele de drept au caracter general și au fost tratate la pct. 3.1 și pct. 3.2 din prezenta decizie.

În drept, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

iar pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 precizează:

“11.1. **Contestația poate fi respinsă ca:**

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că “dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrieri [...]”.

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.**

Având în vedere că argumentația din contestație are un caracter general și nu vizează constatările de fapt și încadrarea în temeiurile de drept realizate de organele de inspecție fiscale pentru TVA nedeductibilă în sumă de T3+T4 lei,

ceea ce constituie o veritabilă nemotivare substanțială a contestației, aceasta urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru capătul de cerere privind această sumă.

3.4. Referitor la suma de P lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care nu există titlu de creanță pentru această sumă.

În fapt, prin contestație ABC SRL consideră că suma de P lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală nu este întemeiată și nu reflectă realitatea economică. Valoarea negativă a TVA-ului din factura de storno a CZR nu trebuie considerată a fi de plată, ținând cont că pentru cheltuielile inițiale organele de control le-au considerat fără drept de deducere, ceea ce ar conduce la dublarea sumelor neadmise la deducere.

Din anexa nr. 9 la raportul de inspecție fiscală referitoare la situația TVA, situație ce poartă și semnătura împuternicitului și amprenta ștampilei societății reiese că la data de 31 decembrie 2015 societatea înregistra TVA de rambursat conform deconturilor în sumă de R1 lei, iar în urma diferenței de TVA stabilită în urma inspecției de **T lei** a reieșit TVA de plată în sumă de P lei, care însă a fost compensată cu TVA de rambursat aferentă trim. I 2016 în sumă de R2 lei reieșind în final un quantum al TVA convenită la rambursare de $-P \text{ lei} + R2 \text{ lei} = A \text{ lei}$.

De asemenea, din anexa nr. 8 la raportul de inspecție fiscală referitoare la situația privind TVA neacceptată la deducere, situație ce poartă și semnătura împuternicitului și amprenta ștampilei societății reiese că organele de control nu au acceptat la deducere TVA în sumă de T1/z lei din facturile emise de CZR sub nr. .../26.07.2013, nr. .../23.09.2013 și nr. .../07.01.2014, sumă cuprinsă în subtotalul "total achiziții ajustate la trim. II/2015" de T1/x lei și care a fost diminuată cu TVA în sumă de T1/y lei din factura nr. .../30.09.2015, rezultând TVA neadmisă la deducere în sumă de T1 lei, cuprinsă în totalul general al TVA stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale de T lei și care a fost analizată la pct. 3.1-3.3 din prezenta decizie.

Ca urmare, rezultă că **suma de P lei** a fost determinată ca suma intermediară de plată în cursul perioadei verificate și **este cuprinsă în totalul diferenței suplimentare de TVA de T lei** și în niciun caz sumele neadmise la deducere din facturile CZR nu au fost dublate, câtă vreme TVA din facturile inițiale în sumă de T1/z lei a fost diminuată cu TVA în sumă de T1/y lei, rezultând o sumă cumulată pe perioada neacceptată la deducere de $T1/z \text{ lei} - T1/y \text{ lei} = T1/v \text{ lei}$, inclusă în quantumul diferenței stabilite în urma inspecției fiscale de T lei.

În drept, conform prevederilor art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 268. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale”.

”Art. 269. - (2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat”.**

Potrivit art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data formulării contestației:

”Art. 272. - (1) **Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.**

(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5)”.

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 93, art. 95 și art. 152 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 93. - (1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) **Creanțele fiscale se stabilesc** astfel:

- a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);
- b) **prin decizie de impunere emisă de organul fiscal**, în celelalte cazuri.

(3) Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile și în cazurile în care creanțele fiscale sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și *în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată”.*

”Art. 95. - (1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.

(2) **Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta stabilește sau modifică baza de impozitare ca urmare** a unei verificări documentare, **a unei inspecții fiscale** ori a unei verificări a situației fiscale personale, efectuate în condițiile legii”.

”Art. 152. - (1) În sensul prezentului titlu, colectarea creanțelor fiscale reprezintă totalitatea activităților care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

(2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță fiscală sau al unui titlu executoriu, după caz”.

Conform anexei nr. 2 – Instrucțiuni de completare la O.P.A.N.A.F. nr. 3.709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice":

«Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată».

Față de situația de fapt și de prevederile legale mai sus citate se reține că suma de P lei excede sumei de T stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată ce reprezintă titlu de creanță fiscală, neintrând în compunerea acestei sume și neregăsindu-se astfel în decizia de impunere nr. F-Sx yyy/2016, motiv pentru care contestația se va respinge ca fiind fără obiect pentru acest capăt de cerere, în conformitate cu pct. 11.1 lit. c) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015:

"11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat".

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 134¹ alin. (7), art. 134² alin. (1), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 148 alin. (1) lit. c) și art. 156 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 și pct. 53 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 92 alin. (2) lit. b), art. 95 alin. (2), art. 152 alin. (1), art. 268 alin. (1) și alin. (3), art. 269 alin. (1) lit. c) și d) și alin. (2), art. 272 alin. (1) și alin. (2), art. 276 alin. (1) și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. b) și c) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și anexa nr. 2 la O.P.A.N.A.F. nr. 3.709/2015 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice"

DECIDE:

1. Respinge ca neîntemeiată a contestației ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx yyy/2016, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/2016 pentru TVA în sumă de **T1+T2 lei**.

2. Respinge ca nemotivată a contestației ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx yyy/2016, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/2016 pentru TVA în sumă de **T3+T4 lei**.

3. Respinge ca fiind fără obiect contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx yyy/2016, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx zzz/2016 pentru TVA în sumă de **P 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.