

**DECIZIA nr. 802 din 29.12.2016** privind solutionarea  
contestației formulate de **ABC SRL**,  
cu sediul în ..... București, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr.  
MBR\_REG\_.....

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 ....., înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ....

Obiectul contestației 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 www/rr.tt.yy, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx 000/rr.tt.yy pentru suma de **T lei**, din care:

- P lei impozit pe profit;
- V lei TVA.

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 și impozit pe profit la ABC SRL în baza avizului de inspecție fiscală nr. ...., constatările fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx 000/rr.tt.yy. În baza acestor constatări 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 www/rr.tt.yy, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de U lei și de impozit pe profit în sumă de P lei.

**II.** Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea în parte a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de V lei și impozit pe profit în sumă de P lei, arătând următoarele:

Serviciile ce fac obiectul contractului nr. C1/02.03.2015 încheiat cu FIRMA A SRL ce fac obiectul facturii nr. F1/2015 în valoare totală de S1 lei au fost efectiv prestate, furnizorul îndeplinindu-și toate obligațiile prevăzute în

contract prin identificarea terenurilor scoase la vânzare care să corespundă cerințelor clientului, cu finalizarea achiziției de la Nidera Romania SRL, identificarea persoanelor interesate să efectueze lucrări de construcții, obținerea avizelor și autorizațiilor și asigurarea administrării halei și a parcării, dovada fiind contractele încheiate cu furnizorii.

Cheltuielile cu aceste servicii de intermediere au fost necesare întrucât societatea nu dispune de personal calificat și au fost generatoare de venituri, fiind astfel deductibile în temeiul art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, iar încadrarea doar a "raportului sumar de activitate" în categoria documentelor justificative, cu ignorarea contractelor prezentate încalcă principiul primordialității economicului asupra juridicului și dreptul contribuabilului de determinare a rezultatului fiscal conform art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015.

Societatea susține că sunt neîntemeiate constatările organelor fiscale referitoare la diferența de venit impozabil în sumă de S2 lei pentru servicii închiriere autovehicule second hand și arată că nu a diminuat baza impozabilă cu suma de S6 lei reprezentând cheltuieli cu reparațiile și piesele de schimb pretins înregistrate în conturile 6024 și 611 întrucât a înregistrat astfel de cheltuieli doar în contul 611 pentru suma de S3 lei, contul 6024 neapărând în bilanța de verificare a societății întocmită la 31.12.2015.

Faptul că societatea verificată nu a înregistrat venituri din închiriere autovehicule este în conformitate cu prevederile contractuale, în care se precizează clar că în primele 12 luni, respectiv în perioada 11.09.2015-10.09.2015 locatarul beneficiază de o perioadă de grație. Această prevedere contractuală nu contravine niciunei prevederi legale, iar la un calcul sumar rezultă că pentru restul perioadei contractuale 11.09.2016-10.09.2025 societatea ar factura și încasa din chirii suma de E1 euro (E2 euro/lună) + TVA, ceea ce demonstrează în mod clar că bunurile au fost achiziționate cu scopul evident de a produce profit.

Afirmația că bunurile au fost puse la dispoziția în vederea utilizării în mod gratuit de către clientul FIRMA A SRL este neadevărată, tendențioasă și ignoră prevederile contractuale întrucât valoarea chiriei și durata contractului dovedesc fără echivoc obținerea de profit, iar societatea a optat pentru această variantă de închiriere din considerente economice – evitarea perimării investiției, raportul cost/venit satisfăcător și evitarea unor cheltuieli nejustificate (salarii personal, tahometre, asigurări, combustibili), inclusiv pe perioada de grație. Prin ignorarea perioadei de grație de 1 an dintr-un total de 10 ani conveniți prin contract, organele fiscale au intervenit nejustificat în prevederile contractuale convenite de părți, în condițiile în care acordarea unei perioade de grație reprezintă un instrument contractual des întâlnit în condițiile economice existente.

În privința TVA în sumă de V1 lei colectată suplimentar pentru închirierea autovehiculelor, societatea reia aceleași argumente de la impozitul pe profit, cu precizarea că au fost achiziționate piese de schimb în valoare de S4 lei, însă doar S3 lei au fost înregistrate pe cheltuieli, restul pieselor aflându-se în stoc.

De asemenea, baza impozabilă suplimentară de S5 lei (formată din S6 lei reparații + S7 lei amortizare) este determinată eronat, având în vedere că doar suma de S3 lei este înregistrată în cheltuielile de reparații, diferența de S8 lei nefiind o cheltuială înregistrată în contul 6024. Pornind de la prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, societatea consideră eronată

stabilirea bazei impozabile întrucât contractul de închiriere prevede generarea unor venituri de E1 euro plus TVA colectată de E3 euro, fiind îndeplinită condiția de deducere prevăzută de art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Referitor la TVA colectată în sumă de V2 lei aferentă unei baza impozabile suplimentare de S9 lei rezultată din recalcularea veniturilor din închirierea imobilului – teren și hală din comuna D, județul H, societatea arată că prin contract s-a agreat ca, în cazul achitării în avans a chiriei de Q1 lei inclusiv TVA pentru perioada 01.07.2015-31.12.2015, să se acorde discount 100% pentru restul perioadei 01.01.2016-30.06.2017, achitarea sumei de Q1 lei reprezentând chitanță descărcătoare pentru plata chiriei până la 30.06.2017. Interpretarea dată de organele fiscale, în sensul că prevederea din contracte referitoare la cuantumul de 50% din contract vizează valoarea contractului pentru 24 de luni este neconformă cu prevederile contractuale, în condițiile în care niciuna dintre părți nu a semnalat o altă interpretare a prevederilor contractuale.

În privința TVA dedusă în sumă de V3 lei din factura nr. F1/2015 emisă de FIRMA A SRL societatea reia argumentațiile de la impozitul pe profit și susține că sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea deducerii prevăzută de art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Sunt neîntemeiate constatările organelor fiscale privind TVA dedusă în sumă de V4 lei din facturile nr. F2/2016, nr. F3/2016 și nr. F4/2016 emise de FIRMA B SRL în baza contractului nr. C2/2016. Inspectorilor fiscali le-a fost prezentat nu numai contractul, ci și procesul-verbal de predare-primire încheiat între părți, cererea de finanțare și planul de afaceri cu proiecții financiare, în decizia de impunere fiind menționat proiectul prezentat cu titlul "PROIECTUL C – acronim CX".

Societatea susține că a căutat oportunități de finanțare prin fonduri europene nerambursabile pentru dezvoltarea afacerii și a identificat societatea FIRMA B SRL cu experiență în accesarea fondurilor europene, iar obiectivul general al proiectului achiziționat este acela de creștere a competitivității societății ABC SRL prin crearea unui serviciu inovativ de colectare și analiza integrată a datelor necesare studiilor de marketing și măsurării audienței producțiilor media difuzate prin canale de tipul radio-TV. Până la această dată serviciile facturate de FIRMA B SRL sunt recepționate și prestate integral, însă utilizarea proiectului nu a fost posibilă depinde de calendarul lansărilor de proiecte în cadrul Axei Prioritare (AP) 1 Cercetare – Dezvoltare, astfel că depunerea și valorificarea proiectului este independentă de voința societății. Faptul că se specifică în raportul de vizită contractul de finanțare nr. CF/2013 cu beneficiarul FIRMA B SRL susține și validează faptul că proiectul achiziționat de societate este un proiect viabil, care va fi pur și simplu actualizat prin înlocuirea datelor beneficiarului curent cu beneficiarul ABC SRL, iar achiziționarea proiectului este absolut evidentă în scopul realizării de operațiuni taxabile conform art. 297 alin. (4), art. 280 alin. (2), art. 281 alin. (1) și art. 282 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Contestatoarea ABC SRL arată că și-a îndeplinit toate obligațiile ce-i reveneau în calitate de cumpărători în cadrul tranzacțiilor comerciale analizate, ce au avut la bază contracte încheiate cu respectarea art. 1270 alin. (1) din

Codul civil privind forța obligatorie a contractelor și a solicitat de la furnizori facturi fiscale completate în mod complet, pe care le-a înregistrat în evidența financiar-contabilă a societății. Toate facturile de achiziții respectă prevederile legislației naționale și europene, în sensul interpretat de CJUE, inclusiv într-o speță recentă C-277/14, iar documentul de bază prin care se reflectă orice tranzacție comercială între părți este factura, care și dobândește calitatea de document justificativ prin înregistrarea ei în contabilitate conform art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991. În același sens s-a pronunțat și CJUE atunci când enunță principiul neutralității fiscale și faptul că dreptul de deducere este garantat, societatea invocând cauzele C-80/11 și C-142/11, C-110/98-C-147/98, C-437/06, C-102/08, C-137/02, C-153/11) și jurisprudența ÎCCJ din decizia civilă nr. 7405/22.11.2013.

Societatea invocă faptul că organul fiscal a refuzat să efectueze o analiză detaliată și completă a stării de fapt fiscale conform art. 6 alin. (1) și art. 7 alin. (2) din Codul de procedură fiscală. Referitor la comportamentul fiscal al furnizorilor, societatea susține că nu există elemente de natură să afecteze caracterul deductibil al cheltuielilor sau dreptul de deducere a TVA, organele fiscale nementionând niciun articol din Codul fiscal pe care să își întemeieze măsura de stabilire a obligațiilor fiscale și aducând o atingere a dreptului de proprietate garantat de art. 1 din Protocolul nr. 1 adițional la CEDO având în vedere că măsurile dispuse afectează însăși existența subscrisei, iar CEDO a statuat că măsurile luate de stat cu privire la colectarea creanțelor sale trebuie să aibă în vedere tot timpul principiul salvagădării agentului economic.

**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:

Perioada verificată: 02.06.2014-31.12.2015 impozit pe profit;  
01.08.2014-31.03.2016 TVA.

### **3.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P1 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deductibilitatea unor cheltuieli de intermediere, în condițiile în care nu a prezentat dovezi din care să reiasă că prestatorul a intermediat încheierea contractelor cu furnizorii și prestatorii societății ori obținerea avizelor, autorizațiilor și certificatelor necesare achiziției terenului și construirii unei hale de utilaje agricole, din documentația existentă reieșind că activitățile pretins intermediare au fost realizate fie direct de reprezentantul legal al societății, fie de către prestatorii care au întocmit efectiv documentațiile tehnice necesare.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a impozitului pe profit datorat de ABC SRL pe anul 2015 prin neacordarea deducerii pentru cheltuielile cu serviciile de intermediere în sumă de Q2 lei reprezentând valoarea fără TVA din factura nr. F1/2015 în valoare totală de S1 lei emisă de FIRMA A SRL.

Pentru justificarea cheltuielilor societatea a prezentat contractul de intermediere nr. C1/02.03.2015 având ca obiect identificarea de către intermediar "a unor parteneri pentru achiziția unui teren, construcția unei hale, parcare și

împrejmuiri pe terenul achiziționat” și un raport sumar de activitate întocmit la data de 23.12.2015.

Deoarece societatea nu a prezentat și nici nu deține documente justificative din care să reiasă prestarea efectivă a serviciilor, contractul nu cuprinde tarifele percepute, iar pentru intermedierea obținerii unor avize și autorizații prestatorul nu apare ca persoană împuternicită legal să reprezinte societatea, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor conform art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal.

**În drept**, devin incidente prevederile art. 19 și art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 19. - (1) **Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

”Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(4) **Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

**m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte**”,

coroborate cu prevederile pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

**”48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții :**

- serviciile trebuie să fie **efectiv prestate**, să fie executate în baza unui **contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin **specificul activităților desfășurate**”.

**Ca atare, în cazul serviciilor de management, consultanță, asistență sau orice alte prestări de servicii, pentru a fi deductibile în sensul legii fiscale cheltuielile aferente trebuie să îndeplinească mai multe condiții cumulative, respectiv să aibă la bază contracte economice și să fie justificate prin prisma prestării efective a serviciilor și a necesității lor în raport de specificul activităților desfășurate.**

În speță, societatea ABC SRL a încheiat cu societatea FIRMA A SRL contractul de intermediere nr. C1/02.03.2015 având ca obiect identificarea de către intermediar "a unor parteneri pentru achiziția unui teren, construcția unei hale, parcare și împrejmuiri pe terenul achiziționat". Durata contractului este de 3 ani, de la 02.03.2015 până la 01.03.2018, iar valoarea contractului este de E7 euro + TVA, plata urmând a se face în lei la cursul BNR de la data emiterii facturii, în maxim 15 zile de la intermedierea primului contract.

Societatea a prezentat pentru justificare o filă/pagină intitulată "raport activitate nr. 2015.../23.12.2015", care reprezintă o simplă adresă din partea FIRMA A SRL prin care aceasta comunică un "scurt raport al acțiunilor întreprinse", respectiv:

- intermediere contract de vânzare-cumpărare teren cu firma FIRMA C;
- intermediere obținere certificat urbanism nr. 24/17.08.2015;
- intermediere contract construire hală cu firma FIRMA D SRL;
- intermediere amenajare parcare (contract vânzare-cumpărare piatră L SA și închiriere utilaje FIRMA E SRL);
- intermediere obținere avize, acorduri, studii specialitate necesare eliberării autorizației de construcție (documentație tehnică DTAC, aviz alimentare energie electrică, aviz APM H, aviz securitate la incendiu, aviz sănătatea populației, aviz Apele Române);
- intermediere obținere autorizație construcție nr. 26/22.12.2015;
- intermediere contract vânzare-cumpărare uși hală cu firma FIRMA F SRL.

De asemenea, în susținerea contestației a fost prezentat și raportul de activitate nr. 20160504\_1/04.05.2016 prin care FIRMA A SRL comunică faptul că a fost intermediat contractul cu furnizorul de energie electrică K SA pentru hala din localitatea W.

În ambele comunicări FIRMA A SRL menționează "vă stăm la dispoziție pentru mai multe detalii".

Astfel, din prezentarea conținutului celor două rapoarte de activitate prezentate reiese că acestea reprezintă **o simplă înșiruire** de contracte ori avize, autorizații ori certificate, **fără a fi însoțite de nicio documentație din care să reiasă în vreun fel implicarea FIRMA A SRL în încheierea contractelor ori obținerea respectivelor avize, autorizații ori certificate.**

Organul de soluționare a contestației 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.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpla achiziție 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 venituri impozabile și, implicit, la profit impozabil.

Or, în speță societatea ABC SRL **nu a prezentat niciun document** din care să reiasă că FIRMA A SRL a intermediat încheierea contractelor ori obținerea avizelor și autorizațiilor, cum ar fi *procură/procuri de reprezentare* la negocierea și încheierea contractelor ori pentru depunerea cererilor și documentațiilor necesare obținerii avizelor și autorizațiilor, *corespondență prin email ori fax* cu furnizorii/prestatorii, pe de o parte, și societatea contestatoare, pe de altă parte, *copiile cererilor depuse* pentru obținerea unor avize și autorizații etc., în condițiile în care **simpliciter înșiruire pe o pagină a unor contracte încheiate sau avize obținute nu poate fi considerată o dovadă că FIRMA A SRL a și prestat în fapt serviciile de intermediere contractate.**

Contestatoarea invocă deductibilitatea cheltuielilor de intermediere în baza art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, ignorând cu desăvârșire faptul că această lege a intrat în vigoare începând cu anul 2016 și că pentru deductibilitatea acestor cheltuieli se aplică dispozițiile legale în vigoare la data înregistrării lor în anul 2015, respectiv art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare care prevăd în mod expres nedeductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii pentru care nu se poate face dovada prestării lor în scopul activităților desfășurate. În acest context, organul de soluționare a contestațiilor reține că legiuitorul a impus în mod expres prevederi specifice pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile, 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. Astfel, se reține că **existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi, deși necesare, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere** a cheltuielilor înscrise în facturile primite **întrucât acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca pe 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 veniturilor impozabile. *Altminteri, s-ar ajunge la situația în care contractul încheiat și factura înregistrată în contabilitate să fie considerate suficiente pentru justificarea operațiunilor consemnate în aceste documente, indiferent de faptul că operațiunile consemnate sunt reale sau, dimpotrivă, fictive.*

În raport de speța dedusă soluționării se reține că organele fiscale nu au pus în discuție necesitatea achiziționării serviciilor de intermediere în raport cu specificul activității desfășurate de contestatoare, ci lipsa documentației care să dovedească prestarea efectivă a serviciilor de către societatea cu care au fost contractate și care le-a și facturat, și anume de către FIRMA A SRL.

În privința contractelor prezentate ca documente ce dovedesc prestarea serviciilor de intermediere, se reține că **aceste contracte au fost încheiate de către reprezentantul său legal SD – asociat unic și administrator al ABC SRL**, așa cum rezultă din contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. ....2015 încheiat cu FIRMA C SRL, contractul nr. 13/27.07.2015 încheiat cu FIRMA D SRL, contractul de vânzare-cumpărare încheiat la 18.08.2015 cu L SA – Sucursala .... etc., singura excepție fiind contractul nr. ....2016 încheiat pentru abonament EC, unde societatea a fost reprezentată de împuternicit TP, *fără ca*

*din documentele prezentate să reiasă că acest împuternicit are vreo legătură cu FIRMA A SRL, așa cum se afirmă în raportul de activitate nr. 2016....*

Totodată, există și **alte documente din care reiese că societatea a acționat prin reprezentantul său legal SD și nu prin intermediul FIRMA A SRL**, după cum urmează: cererea nr. 025/06.07.2015 către Regionala ... pentru vânzarea a 300 tone piatră, comunicarea privind începerea execuției lucrărilor din 29.12.2015, cererea pentru emiterea autorizației de construire înregistrată la Primăria Comunei D sub nr. ....2015, cererea pentru emiterea certificatului de urbanism înregistrată la Primăria Comunei D sub nr. ....2015, procesul-verbal de constatare nr. 115/11.11.2015 încheiat cu Direcția Apelor..... etc. Nici în cazul împuternicitului NC pentru reprezentarea în fața A.C.P.I. H conform delegației nr. 21/25.09.2015 sau al persoanei de contact MP ce apare în adresa către Apele Române nr. 121/22.10.2015, din documentele existente la dosar nu se poate stabili dacă *aceste persoane au acționat în calitate de prepuși ai FIRMA A SRL sau, dimpotrivă, în calitate de prepuși ai societăților care au întocmit documentațiile tehnice și memoriile justificative pentru întocmirea planurilor topografice și obținerea avizului de gospodărire a apelor*. La dosar există și adresa datată 15.09.2015 către ISUJ H, din care reiese că *documentația pentru abținerea avizelor ISU a fost depusă de către societatea FIRMA G SRL din S..., ceea ce contrazice cu evidență mențiunea din raportul de activitate nr. 2015.../23.12.2015 prin care FIRMA A SRL susține că a intermediat obținerea acestor avize*.

Or, în raport de cele anterior prezentate, prestarea efectivă a serviciilor implică din partea societății contestatoare prezentarea unor **dovezi suficiente** care să demonstreze că **serviciile care au condus la încheierea contractelor cu diverși furnizori ori la obținerea de avize, autorizații și certificate au fost într-adevăr prestate de FIRMA A SRL în calitate de intermediar, în condițiile în care din documentația prezentată reiese contrariul**, respectiv contractele au fost încheiate ori avizele au fost obținute fie direct de societate prin propriul său reprezentant legal, fie de terții care au întocmit documentațiile necesare obținerii acestor avize.

Ca atare, organul de soluționare a contestației reține că societatea ABC SRL nu a prezentat dovezi care să justifice prestarea serviciilor de intermediere de către FIRMA A SRL, motiv pentru care cheltuielile cu aceste servicii sunt nedeductibile, iar contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru impozitul pe profit aferent în sumă de P1 lei.

### **3.2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de P2 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă punerea unor autovehicule second-hand la dispoziția chiriașului pentru o perioadă de gratuitate de 1 an este asimilată unei prestări de servicii cu plată, în condițiile în care societatea proprietară nu justifică cu argumente economice în raport de natura bunurilor închiriate și de clauzele contractuale convenite că perioada de gratuitate are un scop economic de natura stimulentei.*

**În fapt**, conform raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx 000/rr.tt.yy societatea ABC SRL a achiziționat în perioada iulie - octombrie 2015 de la



furnizori intracomunitari un număr de 6 autovehicule second-hand (cap tractor + semiremorci) pe care le-a închiriat societății FIRMA A în baza contractelor de locațiune de autovehicule nr. CLV/11.09.2015 și nr. CLV/18.11.2015. Contractele sunt încheiate pentru o perioadă de 10 ani, iar în primele 12 luni de la încheierea contractului chiriașul beneficiază de o perioadă de grație.

Societatea a justificat acordarea perioadei de grație prin considerente de natură economică, cum sunt perioada contractuală mare (10 ani), bonitatea și situația financiară bună a societății chiriașe și acceptul chiriașului de a nu realiza contractul mai devreme de 3 ani.

Deoarece societatea a efectuat atât cheltuieli cu achiziția autovehiculelor, cât și cheltuieli cu repararea acestora în vederea utilizării lor de către chiriaș, organele de inspecție fiscală au asimilat utilizarea autovehiculelor pe perioada de grație unei prestări de servicii cu plată și, în temeiul art. 11 alin. (1) din Codul fiscal și art. 67 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, au procedat la estimarea veniturilor până la sfârșitul perioadei verificate (31 decembrie 2015) la nivelul sumei de S2 lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar de P2 lei.

**În drept**, potrivit art. 11 și art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

”Art. 11. - (1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.** În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.

”Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între **veniturile realizate din orice sursă** și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

Potrivit pct. 12 din Normele metodologice date în aplicarea art. 19 din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”12. **Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile** date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.

În speță, contestatoarea ABC SRL în calitate de locator a închiriat societății FIRMA A în calitate de locatar un număr de 6 autovehicule second-hand (cap tractor + semiremorci).

Clauzele relevante ale contractelor de locațiune de autovehicule se referă la:

- contractele se încheie pe o perioadă de 10 ani;
- locatorul are ca obligații:
  - a) să pună la dispoziția locatarului autovehiculele ce fac obiectul contractului;
  - b) să plătească contravaloarea pieselor, materialelor și manoperei necesare punerii în funcțiune și bunei funcționări a autovehiculelor închiriate pe o perioadă de 6 luni de la data încheierii contractului;
- locatarul are ca obligații:
  - a) să suporte cheltuielile ocazionate de executarea contractului referitoare la: primele de asigurare RCA, contravaloarea impozitului pentru toate autovehiculele, contravaloarea operațiunilor de întreținere și reparație efectuate pentru autovehiculele puse la dispoziție, contravaloarea taxelor de drum, contravaloarea combustibilului, contravaloarea amenzilor primite pe autovehicule și a oricăror alte cheltuieli ce derivă din utilizarea autovehiculelor;
  - b) să efectueze pe cheltuiala sa și să refactureze locatarului cheltuielile cu piesele, materialele și manopera necesare punerii în funcțiune și bunei funcționări a autovehiculelor închiriate pe o perioadă de 6 luni de la data încheierii contractului;
  - c) să achite chiria la termenele convenite;
    - în primele 12 luni de la data încheierii contractului locatarul beneficiază de o perioadă de grație, pentru care nu datorează și nu va plăti chirie;
    - pe restul perioadei contractuale chiria este în valoare de E2 euro + TVA/lună/ansamblu (cap tractor + semiremorcă) și poate fi modificată prin acordul ambelor părți;
    - locatarul nu are niciun fel de răspundere pentru uzura fizică și morală a autovehiculelor și nici pentru deprecierea lor;
    - clauza penală pentru neîndeplinirea obligațiilor contractuale:
      - a) locatar: nu mai are dreptul la chirie și la celelalte categorii de vărsăminte și va plăti eventualele daune-interese provocate locatarului din culpa sa;
      - b) locatar: nu va putea beneficia de serviciile la care s-a obligat locatarul;
    - rezilierea contractului nu are niciun efect asupra obligațiilor deja scadente între părți;
    - rezilierea contractului nu poate fi invocată de niciuna din părți mai devreme de 3 ani de la data încheierii acestuia.

Din raportul de inspecție fiscală reiese și faptul că autovehiculele închiriate sunt second-hand și au fost înregistrate în contabilitatea societății ABC SRL cu o durată normată de amortizare de 4 ani. Autovehiculele au fost predate chiriașului la data încheierii contractelor de locațiune.

Prin contestația formulată societatea susține, în esență, că acordarea perioadei de grație de 1 an, pe parcursul căreia chiriașul nu datorează chiria este justificată economic.

În raport de aceste aspecte, organul de soluționare a contestației reține că simplul fapt al stabilirii unei perioade de grație pe baza înțelegerii contractuale a părților și fără să contravină vreunei dispoziții legale anume nu sunt suficiente din punct de vedere fiscal întrucât la stabilirea impozitelor și taxelor primează conținutul economic al tranzacțiilor și nu neapărat forma lor juridică. În acest sens, susținerea contestatoarei în sensul că ANAF prin organele de control nu

este în măsură să modifice un contract încheiat între părți nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal dă dreptul organelor fiscale să aprecieze economic tranzacțiile la stabilirea impozitelor și taxelor, caracterul opozabil al contractului nefiind absolut în fata organelor fiscale. Astfel, acordarea perioadelor de grație în cadrul contractelor de închiriere poate îmbrăca forma unor măsuri de stimulare a activității economice luate de locatori, cu condiția ca politica de gratuitate să fie justificată nu numai din punct de vedere al legalității și oportunității, ci și din punct de vedere al substanței economice, astfel încât acordarea de gratuități limitate în timp să nu denatureze natura tranzacției și s-o transforme într-o gratuitate cvasigeneralizată.

Din analiza argumentației contestatoarei ABC SRL pentru justificarea economică a perioadei de gratuitate de 12 luni și a documentației din dosarul cauzei se rețin următoarele:

- *bonitatea și buna situație financiară a firmei chiriașe nu sunt dovedite defel*, neputând fi reținute ca argumente pentru justificarea unei perioade contractuale de 10 ani, cu o perioadă de grație de 1 an;

- ***perioada contractuală de 10 ani, din care primul an de gratuitate nu este plauzibilă din punct de vedere economico-tehnic pentru închirierea unor bunuri mobile supuse unei uzuri fizice importante în regim de exploatare normală***, contestatoarea neexplicând cum anume va putea obține veniturile estimate de E1 euro până în anul 2025 (E2 euro/lună x 6 ansamble x 12 luni x 9 ani = E1 euro), în condițiile în care *autovehiculele au o durată normală de utilizare economică de 4 ani și, în plus, sunt autovehiculele second-hand, care necesită importante cheltuieli pentru o eventuală prelungire a duratei de utilizare, cu respectarea reglementărilor tehnice rutiere prevăzute de legislația în materie*;

- contractele invocate ***nu conțin nicio clauză care să prevadă răspunderea chiriașului cu privire la riscul pierii autovehiculelor*** ori cu privire la eventualele daune suferite de autovehicule, date fiind specificul exploatării (pentru transport marfă pe trasee interne și internaționale) și perioada mare contractuală de 10 ani;

- ***contractele nu conțin nicio clauză cu privire la reposesia autovehiculelor*** de către societate în cazul neîndeplinirii obligațiilor contractuale și denunțării lor de către chiriaș ***și nici cu privire la constituirea de eventuale garanții din partea chiriașului***, contestatoarea fiind vădit dezavantajată din punct de vedere contractual din momentul punerii la dispoziție a autovehiculelor către chiriaș;

- ***perioada minimă contractuală de 3 ani***, invocată și ea ca argument economic pentru justificarea gratuității, ***pe lângă faptul că nu asigură recuperarea cheltuielilor angajate în cadrul perioadei*** (venituri: E2 euro/lună x 6 ansamble x 12 luni x 2 ani = E8 euro; cheltuieli: Q4 lei : 4 ani x 3 ani + S3 lei = Q5 lei) ***nu este însoțită de nicio garanție contractuală în cazul denunțării contractului de către chiriaș, dovadă fiind chiar faptul că prin clauzele penale ale contractului s-a stabilit plata de daunele-interese numai în sarcina locatorului, chiriașul nesuportând nicio consecință*** pentru eventuala denunțare unilaterală a contractului înainte de termenul de 3 ani;

- de altfel, perioada convenită de 3 ani, face ca, practic, perioada de gratuitate să reprezinte 33% din perioada minimă contractuală;

- societatea **nu a înregistrat la venituri refacturarea cheltuielilor efectuate cu autovehiculele pe numele său și care trebuiau imputate chiriei conform prevederilor contractuale**, cum ar fi contravaloarea impozitului pe autovehiculele ori primele de asigurare RCA efectuate de societate în calitate de titular al dreptului de proprietate;

- în plus, **pe lângă perioada propriu-zisă de gratuitate de 12 luni, contestatoarea s-a obligat și la suportarea cheltuielilor** cu piesele, materialele și manopera necesare bunei funcționări a autovehiculelor închiriate pe o perioadă de 6 luni de la data încheierii contractului, cheltuieli efectuate de chiriaș și **asupra cărora nu exercita niciun control** din punct de vedere al necesității și oportunității lor, prin contract nespecificându-se ce se înțelege prin "buna funcționare".

Pe lângă cele de mai sus, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că societatea nici nu a tratat din punct de vedere contabil perioada de grație de un an ca stimulent contractual, prin suportarea liniară a costului stimulentului pe întreaga durată a contractului, așa cum se prevede la pct. 221-224 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate, se reține că societatea contestatoare nu a adus în susținerea contestației argumente și dovezi obiective de natură să demonstreze că o perioadă de gratuitate de început de un an în cazul închirierii unor autovehiculele second-hand are o justificare economică obiectivă și să combată constatarea organelor de inspecție fiscală, în sensul asimilării punerii la dispoziție a autovehiculelor pe parcursul perioadei de grație unei prestări de servicii cu plată și estimării veniturilor societății pe această perioadă.

În privința nivelului cheltuielilor cu reparațiile și piesele de schimb înregistrate în conturile 6024 și 6011, se reține că acestea nu influențează baza impozabilă suplimentară a impozitului pe profit întrucât organele de inspecție fiscală au estimat prin majorare veniturile, aspect asupra căruia societatea nu aduce o critică anume, fără să diminueze ori să majoreze în vreun fel cheltuielile, care au fost menținute așa cum au fost înregistrate în contabilitatea societății.

În consecință, contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

### **3.3. Referitor la TVA în sumă de V1 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă punerea unor autovehicule second-hand la dispoziția chiriașului pentru o perioadă de gratuitate de 1 an este asimilată unei prestări de servicii cu plată pentru care trebuie colectată TVA, în condițiile în care societatea proprietară nu justifică cu argumente economice în raport de natura bunurilor închiriate și de clauzele contractuale convenite că perioada de gratuitate are un scop economic de natura stimulentei.*

**În fapt**, pentru perioada 01.09.2015-31.03.2016 organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de V1 lei aferentă unei baze impozabile suplimentare de S5 lei urmare punerii la dispoziție gratuită pe o

perioadă de 12 luni a 6 autovehicule second-hand (cap tractor + semiremorci) pe care societatea ABC SRL le-a închiriat societății FIRMA A în baza contractelor de locațiune de autovehicule nr. CLV/11.09.2015 și nr. CLV/18.11.2015, încheiate pe o perioadă de 10 ani, cu perioadă de grație de 1 an.

Deoarece societatea a utilizat bunurile din patrimoniul propriu pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit de către client, organele de control au colectat taxa la nivelul cheltuielilor cu amortizarea și a cheltuielilor cu reparațiile aferente mijloacelor fixe – autovehicule ce au făcut obiectul închirierii către FIRMA A.

Prin contestația formulată societatea susține că perioada de grație a fost acordată chiriașului din considerente economice și că organele de inspecție fiscală au calculat eronat baza impozabilă a operațiunii.

**În drept**, potrivit art. 11, art. 129 și art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

”Art. 11. - (1) **La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.** În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.

”Art. 129. - (4) **Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:**

a) **utilizarea bunurilor**, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori **pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial**, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145<sup>1</sup>;

”Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

[...]

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), **suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă** pentru realizarea prestării de servicii; [...]

Începând cu data de 1 ianuarie 2015 sunt aplicabile prevederile similare de la art. 11, art. 271 și art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

”Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau **pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității**”.

”Art. 271. - (4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298”.

”Art. 286. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

[...]

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 271 alin. (4), **suma cheltuielilor efectuate** de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;”.

Având în vedere considerentele de la pct. 3.2 din prezenta decizie se reține că societatea ABC SRL nu a adus în susținerea contestației argumente și dovezi obiective de natură să demonstreze că bunurile, pentru care și-a dedus TVA aferentă, au fost puse la dispoziția clientului fără plată cu scop de stimulent în vederea desfășurării propriei activități economice în raport de natura bunurilor închiriate (autovehiculele second-hand destinate exploatarei pentru transportul rutier de mărfuri) și de caracterul de ansamblu al contractelor de închiriere analizate, motiv pentru care contestația nu se va reține ca întemeiată sub acest aspect.

În schimb, se reține ca întemeiată susținerea societății în sensul de terminării eronate a bazei de impozitare în cuantum de S5 lei, fără luarea în considerare a cheltuielilor efective, în referatul de completare nr. ...2016, transmis cu adresa înregistrată sub nr. ....2016 organele de inspecție fiscală precizând că nivelul cheltuielilor cu amortizarea și cu reparațiile aferente autovehiculelor care au făcut obiectul închirierii este în sumă de Q6 lei, pentru care TVA aferentă este în sumă de V1x lei [(Q7 lei + S3 lei) x 24% + Q8 lei x 20% = V1x lei] și propunând admiterea contestației pentru diferența de V1 lei – V1x lei = V1y lei.

În consecință, se va respinge contestația societății pentru TVA colectată suplimentar în sumă de V1x lei și se va admite contestația pentru TVA în sumă de V1y lei.

### **3.4. Referitor la TVA în sumă de V2 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează TVA pentru operațiunile realizate în baza unor contracte de închiriere prin neluarea în considerare de organele de inspecție fiscală a discounturilor acordate chiriașilor pe motivul nerespectării clauzelor contractuale, în condițiile în care operațiunile nu au fost analizate din punct de vedere al conținutului lor economic pentru a se stabili natura reală a prestațiilor furnizate de societatea chiriașilor săi.*

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit suma de V2 lei ca diferență de TVA colectată aferentă unei baza impozabile suplimentare de S9 lei

rezultată din recalcularea veniturilor din închirierea imobilului – teren și hală situat în satul W, com. D, jud. H.

Din raportul de inspecție fiscală reiese că ABC SRL a încheiat trei contracte de închiriere - nr. 2015290603/29.06.2015 cu FIRMA H SRL, nr. 2015290601/29.06.2015 cu FIRMA I SRL și nr. 2015290602/29.06.2015 cu FIRMA J SRL. Contractele stipulau închirierea pentru folosința chiriașilor a unor terenuri în suprafață de 3.333 mp la fiecare dintre cei trei clienți, societății ABC SRL revenindu-i obligația de a efectua pe cheltuiala proprie toate lucrările de amenajare necesare desfășurării de către cei trei chiriași a activității de service camioane. Durata contractelor este de 2 ani (perioada 01.07.2015-30.06.2017), plata chiriei se face lunar, până la data de 5 ale lunii, iar chiria este de Q6 lei + TVA/mp/lună începând cu data de 01.07.2015 și este fixă pe perioada derulării contractelor.

Conform art. 5 (2) din contracte, în cazul în care chiriașul va achita în avans cel puțin 50% din valoarea contractului de închiriere – 3V3 lei + TVA, în total Q1 lei, iar 50% până la data de 15.12.2015, proprietarul va aplica un discount de 100% pentru perioada 01.01.2016-30.06.2017.

Pentru aceste contracte societatea a optat pentru taxarea operațiunii de închiriere și a emis doar trei facturi în data de 15.07.2015 către cei trei chiriași, în valoare totală fiecare de Q1 lei inclusiv TVA, facturi ce au fost achitate integral până la data de 15.12.2015.

Organele de inspecție fiscală au constatat că 50% din valoarea totală a fiecărui contract este în sumă de Q7 lei cu TVA aferentă de Q8 lei și că societatea avea obligația emiterii de facturi către chiriași pentru 50% din valoarea contractului, facturi ce trebuiau achitate integral de chiriași până la data de 15.12.2015 pentru a li se acorda discount de 100% pentru perioada 01.01.2016-30.06.2017.

Întrucât ABC SRL a emis facturi către chiriași fără a respecta prevederile contractuale referitoare la suprafață, durată și preț, respectiv doar pentru o perioadă de 6 luni din cele 24 de luni, cât este durata contractului și nu pentru 50% din valoarea contractului, deci echivalentul a 12 luni, organele de control au stabilit suplimentar venituri din prestări de servicii de închirieri bunuri imobile pentru perioada ianuarie – martie 2016 în conformitate cu prevederile art. 271 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016. Astfel, nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea discountului stabilit prin contract conform art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal în vigoare până la data de 31.12.2015, consecința fiscală fiind stabilirea unei baze impozabile suplimentare de S9 lei cu TVA aferentă în sumă de V2 lei, în conformitate cu prevederile art. 129 alin. (1), art. 134<sup>1</sup> alin. (9), art. 137 alin. (1) și art. 140 alin. (1) din Codul fiscal.

La dosarul cauzei există și procesul-verbal de cercetare la fața locului nr. 91/25.05.2016, în care se fac constatări cu privire la cele trei contracte de închiriere.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 11, art. 286 și art. 287 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada de referință a tranzacțiilor:

”Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau **pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității**”.

”Art. 286. - (4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte **reduceri de preț**, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei; [...]”.

”Art. 287. - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

[...]

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte **reduceri de preț** prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor; ”.

Societatea ABC SRL a închiriat către trei societăți suprafețe de teren deținute în satul W, com. D, jud. H, în contracte stipulându-se faptul că, în cazul în care chiriașii vor achita în avans cel puțin 50% din valoarea contractului de închiriere – 3V3 lei + TVA, în total Q1 lei, iar 50% până la data de 15.12.2015, proprietarul va aplica un discount de 100% pentru perioada 01.01.2016-30.06.2017.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar venituri din prestări de servicii de închirieri bunuri imobile pentru perioada ianuarie – martie 2016, pe motiv că 50% din valoarea totală a contractului reprezintă echivalentul a 12 luni de chirie, nefiind îndeplinite condițiile pentru aplicarea discountului/reducerii prevăzute de contracte.

Se reține că potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 113. - (1) **Inspecția fiscală** reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, **verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente**, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, **organul de inspecție fiscală procedează la:**

[...] c) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**

d) **verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;**

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...] ”.



Conform prevederilor art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 131. - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) **Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate**, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) *La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte*".

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ "Contribuabilul/plătitorul **are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale**. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale **toate documentele**, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal".

De asemenea, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 7. - (3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate **circumstanțele edificatoare** fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege".

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea *in concreto* a **stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

În speță, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențele suplimentare de TVA pe perioada ianuarie – martie 2016 pe motiv că nu au fost respectate prevederile contractuale pentru acordarea către chiriași a discountului, prin

raportare la prevederile art. 5(2) din contractele de închiriere, **fără să analizeze însă tranzacțiile aferente celor trei contracte din punct de vedere al conținutului lor economic, deși acesta primează din punct de vedere fiscal asupra juridicului**, după cum se stipulează expres la art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au stabilit **ce prestații efective a efectuat societatea contestatoare în favoarea chiriașilor FIRMA H SRL, FIRMA I SRL și FIRMA J SRL în perioada 01.01.2016-31.03.2016**, din documentele existente la dosar *neredeșind dacă este vorba de închirierea unor suprafețe de teren sau, dimpotrivă, a unei hale de service pentru a se putea face aprecieri în legătură cu prestațiile reale furnizate de societate chiriașilor*, faptul generator și exigibilitatea tranzacțiilor, baza de impozitare, conținutul, valoarea și momentul acordării discountului/reducerii de preț **și nici care este incidența fiscală a constatărilor din procesul-verbal de cercetare nr. 91/25.05.2016 referitoare la nefinalizarea și neutilizarea halei necesare desfășurării activității de service camioane în raport de prevederile art. 8 lit. b) din contractele de închiriere aplicabile în cazul nerespectării termenului de amenajare a halei.**

Conform pct. 31 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea art. 286 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal discounturile nu se cuprind în baza de impozitare sau diminuează baza de impozitare cu condiția să nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări, ceea ce implică analiza din punct de vedere al substanței economice a discounturilor de 100% practicate de societate către clienții chiriași, analiza ce nu a fost efectuată în cauză, organele de inspecție fiscală mărginindu-se strict la conținutul juridic al clauzelor contractuale.

De asemenea, deși pentru stabilirea veniturilor suplimentare din închiriere se invocă prevederile art. 271 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016, baza impozabilă suplimentară pentru perioada ianuarie 2016 – martie 2016 a fost stabilită prin aplicarea prevederilor art. 129 alin. (1), art. 134<sup>1</sup> alin. (9), art. 137 alin. (1) și art. 140 alin. (1) din Codul fiscal în vigoare până la 31 decembrie 2015. Mai mult, în cazul acestor trei contracte de închiriere, organele de inspecție fiscală nu au solicitat societății explicații privind raționamentul economic al acordării discountului de 100% pentru o perioadă de 18 luni din cele 24 de luni contractuale.

Prin urmare, se constată că organele de inspecție fiscală nu au clarificat natura și conținutul economic al tranzacțiilor dintre societatea contestatoare și chiriașii săi FIRMA H SRL, FIRMA I SRL și FIRMA J SRL, pentru a se putea stabili o legătură de cauzalitate între fondul economic al tranzacțiilor, modalitatea în care societatea a tratat operațiunile și consecințele fiscale în urma propriei analize a organelor de inspecție prin raportare la dispozițiile legale aplicabile la data tranzacțiilor, fapt pentru care se va face aplicarea art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede că:

***”Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act***

*administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

(4) Soluția de desființare **este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei**, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

În conformitate cu prevederile pct. 11.4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 "în situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare”.

Pe cale de consecință, decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx www/rr.tt.yy, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx 000/rr.tt.yy va fi desființată pentru TVA în sumă de V2 lei, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale cu respectarea prevederilor art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin efectuarea unor constatări faptice clare și complete cu privire la conținutul economic real al tranzacțiilor societății ABC SRL cu chiriașii FIRMA H SRL, FIRMA I SRL și FIRMA J SRL și prin aplicarea corectă a tratamentului fiscal în legătură de cauzalitate cu propriile constatări menționate în cuprinsul actului de control încheiat.

### **3.5. Referitor la TVA în sumă de V3 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru servicii de intermediere, în condițiile în care nu a prezentat dovezi din care să reiasă că prestatorul a intermediat încheierea contractelor cu furnizorii și prestatorii societății ori obținerea avizelor, autorizațiilor și certificatelor necesare achiziției terenului și construirii unei hale de utilaje agricole, din documentația existentă reieșind că activitățile pretins intermediare au fost realizate fie direct de reprezentantul legal al societății, fie de către prestatorii care au întocmit efectiv documentațiile tehnice necesare.*

**În fapt**, conform raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx 000/rr.tt.yy organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă V3 lei din factura nr. F1/2015 emisă de FIRMA A SRL, pentru care societatea a prezentat contractul de intermediere nr. C1/02.03.2015 având ca obiect identificarea de către intermediar ”a unor parteneri pentru achiziția unui teren, construcția unei hale, parcare și împrejmuiri pe terenul achiziționat” și un raport sumar de activitate întocmit la data de 23.12.2015, fără alte documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor.

**În drept**, potrivit art. 134<sup>1</sup>, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada analizată:

„Art. 134<sup>1</sup>. - (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. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

(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. - (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;"

"Art. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;"

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita**

**deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

In sfarsit, principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva fraudei**, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), **a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

*Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: intrarile reprezinta achizitii de bunuri si servicii destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv si in folosul operatiunii taxabile respective.***

*Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, **simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.***

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 (prestatorului) 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.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplic achiziție 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.

În speță, societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de V3 lei din factura nr. F1/2015 emisă de FIRMA A SRL pentru servicii de intermediere, justificate cu o filă/pagină intitulată "raport activitate nr. 2015.../23.12.2015" și care reprezintă o simplă adresă din partea firmei emitente prin care aceasta comunică un "scurt raport al acțiunilor întreprinse". În susținerea contestației a fost prezentat și raportul de activitate nr. 2016.../04.05.2016 care reprezintă o adresă de înștiințare a prestatorului privind încheierea contractului cu furnizorul de energie electrică.

Așa cum s-a reținut și la pct. 3.1 din prezenta decizie, cele două rapoarte de activitate prezentate reprezintă **o simplă înșiruire generică** de contracte ori avize, autorizații ori certificate, **fără a fi însoțite de nicio documentație din care să reiasă în vreun fel implicarea FIRMA A SRL în negocierea, încheierea contractelor ori obținerea respectivelor avize, autorizații ori certificate.**

Or, pentru a beneficia de deductibilitatea TVA, contestatoarea trebuia să facă dovada, prin probe corespunzătoare naturii serviciilor prestins prestate, că încheierea contractelor și obținerea avizelor, autorizațiilor și certificatelor au fost realizate cu concursul direct al societății FIRMA A SRL care a facturat serviciile, respectiv să prezinte *procură/procuri de reprezentare* la negocierea și încheierea contractelor ori pentru depunerea cererilor și documentațiilor necesare obținerii avizelor și autorizațiilor, *corespondență prin email ori fax* cu furnizorii/prestatorii, pe de o parte, și societatea contestatoare, pe de altă parte, *copiile cererilor depuse* pentru obținerea unor avize și autorizații etc.

Dimpotrivă, din dosarul contestației reiese că încheierea contractelor a fost realizată prin intermediul propriului reprezentant legal al societății – asociat unic și administrator SD și că obținerea avizelor, certificatelor și autorizațiilor s-a realizat prin intermediul prestatorilor care au întocmit documentațiile, după cum s-a analizat detaliat la pct. 3.1 din prezenta decizie.

Prin urmare, **existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi, deși necesare, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile primite întrucât acest drept a fost conceput de legiuitor nu ca pe o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator întrucât **numai serviciile prestate efectiv pot fi apte să contribuie la realizarea de operațiuni taxabile**. Altminteri, s-ar ajunge la situația în care

contractul încheiat și factura înregistrată în contabilitate să fie considerate suficiente pentru justificarea operațiunilor consemnate în aceste documente, indiferent de faptul că operațiunile consemnate sunt reale sau, dimpotrivă, fictive.

De asemenea, invocarea temeiului "contractual" al operațiunii nu poate fi reținută în soluționarea cauzei întrucât stabilirea tratamentului fiscal al unei operațiuni/tranzacții se face în virtutea **principiului de drept fiscal "prevalența economicului asupra juridicului"**, reglementat expres și de art. 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

"Art. 14. - (2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal **se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică**, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există **diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică**, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) **Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale**, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale".

În consecință, societatea nu se poate prevala de clauzele contractului încheiat cu intermediarul al imobilului în detrimentul fondului economic și al aplicării legislației fiscale pentru tranzacția în discuție. Astfel, necesitatea demonstrării prestării efective a serviciilor este cu atât mai evidentă cu cât obiectul contractului de intermediere este unul general, obligațiile intermediarului sunt prezentate schematic și fără detalierea modalităților practice prin care intermediarul acționa în numele societății pentru identificarea și contactarea terților și pentru obținerea avizelor, autorizațiilor și certificatelor. O dovadă în plus este și faptul că plata prețului contractului de E7 euro + TVA este prevăzută a se face la facturare, fără legătură cu prestarea efectivă a serviciilor, contractul neconținând clauze care să permită corelarea prețului plătit de prestațiile efective sau de obținerea anumitor rezultate.

În ceea ce privește jurisprudența europeană și națională în materie de TVA, se reține că aceasta se referă la condiții de formă pentru exercitarea dreptului de deducere și nu la **condiții de fond, care trebuie obligatoriu îndeplinite în toate situațiile, în speță ca serviciile să fie efectiv prestate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile care și-a exercitat dreptul de deducere**, condiție de fond neîndeplinită în prezenta speță.

Ca atare, organul de soluționare a contestației reține că societatea ABC SRL nu a prezentat dovezi care să justifice prestarea serviciilor de intermediere de către FIRMA A SRL și care să-i dea dreptul de deducere a TVA facturată de acest intermediar, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru TVA în sumă de V3 lei.

### **3.6. Referitor la TVA în sumă de V4 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru achiziția în anul 2016 a unui proiect neidentificat, în condițiile în care proiectul prezentat în justificarea achiziției a fost utilizat de*

*furnizor la încheierea unui contract de finanțare din fonduri europene în anul 2013, fără să fie actualizat și nici adaptat situației specifice a societății achizitoare.*

**În fapt**, societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă V4 lei din facturile nr. F2/2016, nr. F3/2016 și nr. F4/2016 emise de către FIRMA B SRL cu mențiunea "servicii conform contract ... din 15.01.2016". Societatea a prezentat în justificare contractul nr. C2/2016 ce are ca obiect furnizarea proiectului, respectiv cererea de finanțare și planul de afaceri cu proiecții financiare în valoare de E9 euro plus TVA. În baza procesului-verbal de recepție nr. ....2016 a fost predat societății verificate proiectul aferent contractului.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de V4 lei deoarece din contractul prezentat nu rezultă niciun fel de informații cu privire la natura concretă a serviciilor ce trebuiau prestate de prestator, felul proiectului ce urma a fi realizat, obiectivele proiectului, iar procesul-verbal de recepție nu conține nicio informație cu privire la care anume proiect predat se face referire.

În plus, din proiectul prezentat ca justificare, intitulat "PROIECTUL C – acronim CX" reiese că proiectul a fost utilizat pentru obținerea de fonduri europene de către FIRMA B SRL, pe site-ul Ministerului Fondurilor Europene [www.fonduri-ue.ro/proiecte](http://www.fonduri-ue.ro/proiecte) existând informația publică că proiectul a făcut obiectul contractului de finanțare nr. CF/2013, având ca beneficiar FIRMA B SRL.

**În drept**, potrivit art. 281, art. 297, art. 299 și art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016:

"Art. 281. - (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. 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; [...]"

"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;"

"Art. 319. - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;



h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi; [...]”.

Conform dispozițiilor legale sus-citate, condițiile de formă și de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, după data intrării în vigoare a noului Cod fiscal, sunt aceleași cu cele existente până la data de 31 decembrie 2015 și, în consecință, considerațiile de la pct. 3.5 din prezenta decizie își păstrează pe deplin actualitatea.

În speță, ABC SRL în calitate de cumpărător a încheiat cu FIRMA B SRL în calitate de vânzător contractul nr. C2/2016, cu următoarele clauze:

- obiectul contractului: vânzătorul se obligă să furnizeze proiectul, respectiv cererea de finanțare și planul de afaceri cu proiecții financiare; ideea proiectului poate fi folosită în baza documentelor predate în cadrul contractului;
- prețul convenit este de E9 euro plus TVA, plătit în trei tranșe;
- durata contractului: de la data semnării și până la data de 30.06.2016;
- obligațiile principale ale vânzătorului: să nu mai folosească proiectul pentru alte finanțări, să livreze proiectul în termenul convenit, să emită facturile după predarea proiectului și semnarea de către părți a procesului-verbal de recepție;
- vânzătorul declară pe proprie răspundere că proiectul a fost evaluat și selectat pentru finanțare, însă din lipsă de capacitate financiară acesta a renunțat la finanțare.

Între cele două părți a fost încheiat procesul-verbal de recepție nr. ...2016 cu următorul cuprins ”prin prezentul proces-verbal s-a efectuat predarea de către SC FIRMA B SRL către ABC SRL a Proiectului aferent contractului nr. C2/2016.

Din simpla descriere de mai sus se constată ca întemeiate constatările organelor de inspecție fiscale cu privire la **caracterul vag, nedefinit al obiectului contractului, care nu conține nicio minimă informație** cu privire la proiect, ce fonduri se doreau a fi accesate cu ”cererea de finanțare” și la ce ”afacere” se referă planul de afaceri. **Contractul nu conține nici măcar un preambul din care să reiasă contextul încheierii lui în raport de intenția urmărită de fiecare parte din contract, iar în procesul-verbal de recepție nu se identifică proiectul predat, nici ca nume/titlu, nici ca paginație, ceea ce lipsește total de eficiență acest document, concluzia logică fiind că societatea nu a dovedit defel că sumele din facturile emise de FIRMA B SRL corespund unor prestații reale, efective.**

În ceea ce privește proiectul prezentat ca justificare, intitulat ”PROIECTUL C – acronim CX” se reține că **aceasta este întocmit în totalitate pentru situația solicitantului FIRMA B SRL**, după cum urmează (informații extrase):

- informații privind solicitantul: FIRMA B SRL, cu toate datele de identificare: cod unic de înregistrare, număr de ordine ORC, adresa poștală, adresa de poștă electronică, persoana de contact etc., indicatori economico-financiar din ultimele trei exerciții financiare, reprezentant legal, director de proiect, conturi bancare;
- proiectul este destinat accesării programului operațional POS CCE, axa prioritară AP2: Competivitate prin cercetare, dezvoltare tehnologică și inovare;
- obiectivul general al proiectului este acela de creștere a competitivității întreprinderii FIRMA B SRL;

- locațiile de implementare ale proiectului: 150 mp de birouri la sediul din str. ... nr. 47, municipiul..., județul .... (sediul social al firmei FIRMA B SRL) și 250 mp de birouri în clădirea de birouri de pe str. ..., nr. ...sector 2, București (punct de lucru), cu mențiunea că toate activitățile de introducere în producție a rezultatelor cercetării se vor desfășura în exclusivitate la sediul din ...;

- entitatea responsabilă de susținerea financiară a investiției este FIRMA B SRL, care va exploata rezultatele implementării serviciului inovativ CX conform prezentării realizate în cadrul planului de afaceri atașat;

- proiecțiile financiare ale FIRMA B SRL pentru 7 ani de operare, precum și pentru creșterea cifei de afaceri sunt prezentate în tabelul de la pg. 47-47;

- planul de afaceri este întocmit pentru FIRMA B SRL și cuprinde, între altele, evoluția indicatorilor economico-financiar ai acestei societăți pentru anii 2009, 2010 și 2011.

Din informațiile publice disponibile, inclusiv cele de pe site-ul societății FIRMA B SRL reiese că această societate a demarat implementarea proiectului POS CCE, Axa 2 "PROIECTUL C / CX" Cod SMIS-CSNR: ....., contract de finanțare nr. CF/2013, proiect co-finanțat prin Fondul European de Dezvoltare Regională, în baza contractului de finanțare încheiat cu Ministerul Educației Nationale (MEN) în calitate de Organism Intermediar (OI), în numele și pentru Ministerul Economiei (ME) în calitate de Autoritate de Management (AM) pentru Programul Operational Sectorial Creșterea Competitivității Economice (POS CCE).

Din cele anterior prezentate reiese că proiectul achiziționat, respectiv cererea de finanțare și planul de afaceri cu proiecții financiare **se referă în exclusivitate** la societatea FIRMA B SRL și este întocmit pe baza datelor și informațiilor referitoare la activitatea acestei societăți, fiind întocmit în concordanță cu activitatea proprie a acestei societăți, **fiind de natura logicii elementare că acest proiect nu va putea fi utilizat de către ABC SRL pentru accesarea de fonduri europene, nefiind actualizat și nici adaptat situației specifice a societății contestatoare** și, implicit, nici pentru realizarea de operațiuni taxabile susceptibile de a-i acorda dreptul de deducere.

În acest sens, se reține că societatea contestatoare nici măcar nu a încercat să dea o explicație plauzibilă a modului în care poate utiliza un proiect de finanțare care este întocmit potrivit situației specifice a unei alte societăți. De altfel, contestatoarea **nici nu a făcut dovada că a încercat să actualizeze și să adapteze proiectul și să-l înscrie în aplicația unică MySMIS 2014** prin care potențialii beneficiari din România pot solicita banii europeni pentru perioada de programare 2014-2020 și nici nu a precizat la ce secțiune din cadrul Axei Prioritare 1 - Cercetare, dezvoltare tehnologică și inovare în sprijinul competitivității economice și dezvoltării afacerilor intenționa să înscrie proiectul.

În privința jurisprudenței europene invocate, altminteri corectă în principiu, se reține că societatea ignoră că aceasta nu este aplicabilă situației de fapt întrucât neutralitatea TVA nu este absolută, ea fiind aplicabilă doar în situația în care este vorba de operațiuni impozabile. Astfel, tot jurisprudența europeană recunoaște că **dreptul de deducere a TVA-ului facturat este legat, ca regulă generală, de realizarea efectivă a unei operațiuni impozabile** și exercitarea acestui drept nu include TVA-ul datorat (adică achitat furnizorului/prestatorului) exclusiv datorită faptului că este menționat pe factură (Hotărârea CJUE în cauza

C-642/11 Stroy Trans EOOD pct. 30). Ca atare, menționarea unui TVA pe factură de către furnizor/prestator nu înseamnă că beneficiarul are drept de deducere în mod "automat", așa cum pretinde, în esență, societatea contestatoare.

Ca atare, având în vedere că din documentele existente la dosar reiese că proiectul achiziționat de la FIRMA B SRL nu privește societatea ABC SRL și nu poate fi utilizat în folosul operațiunilor taxabile ale acesteia, contestația se va respinge ca vădit neîntemeiată pentru TVA neacceptată la deducere în sumă de V4 lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. m), art. 129 alin. (4) lit. a), art. 134<sup>1</sup> alin. (7), art. 137 alin. (1) lit. d), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 12 și pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului II din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 11 alin. (1), art. 271 alin. (4) lit. a), art. 281 alin. (7), art. 286 alin. (1) lit. d) și alin. (4) lit. a), art. 287 lit. c), art. 297 alin. (4) lit. a), art. 319 alin. (20) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și art. 7 alin. (3), art. 113 alin. (1) și alin. (2) lit. c), art. 131 alin. (2), art. 279 alin. (1), alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

1. Respinge 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 www/rr.tt.yy, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx 000/rr.tt.yy pentru TVA în sumă de **V1x+V3+V4 lei** și impozit pe profit în sumă de **P lei**.

2. Admite contestația ABC SRL și anulează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx www/rr.tt.yy, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx 000/rr.tt.yy pentru TVA în sumă de **V1y lei**.

3. Desființează decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx www/rr.tt.yy pentru TVA în sumă de **V2 lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și pct. 1 și pct. 3 din dispozitiv pot fi contestate în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.