



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19  
Cluj-Napoca, jud. Cluj  
Tel : 0264 591670  
Fax : 0264 592489  
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

## DECIZIA nr. 151/2009

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "X" S.R.L.**  
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca  
si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. - /....2009, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, formulata impotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....2009, act administrativ fiscal intocmit in baza Raportului de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea TVA intocmit la data de .....03.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/.....03.2009.

Petenta contesta in totalitate obligatiile fiscale suplimentare stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere mentionata mai sus in suma totala de "y" lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de "y" lei, respectiv debit suplimentar de plata in suma de "y" lei si majorari de intarziere in suma de "y" lei la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Contestatia formulata prin S. C. A.i - P&S din mun. Cluj- Napoca (la dosarul cauzei fiind anexata in original Imputernicirea Avocatuala fn din .....04.2009), este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de .....03.2009 si comunicat petentei la data de .....04.2009 (potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire aflata in copie la dosar), iar contestatia depusa la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca la data de .....04.2009, fiind inregistrata sub nr. -/ .....04.2009.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, jud Cluj.

I. Petenta, prin contestatia formulata solicita anularea in totalitate a Deciziei de impunere nr. -/.....03.2009 si a Raportului de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea TVA nr. -/.....03.2009, acte administrativ fiscale prin care s-a stabilit in sarcina sa obligatii suplimentare in suma totala de "y" lei.

In sustinerea solicitarii sale, petenta invoca urmatoarele aspecte:

- in conformitate cu art. 145, alin. (2), din Codul fiscal, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile,

- de asemenea prevederile pct. 48, din H.G. Nr. 44/2004 stipuleaza ca pentru deductibilitatea cheltuielilor de management trebuie ca serviciile sa fie efectiv prestate,

sa fie executate in baza unui contract, sa fie justificate prin situatii de lucrari, procese-verbale, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate sau orice alte materiale corespunzatoare, iar contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate,

- in considerarea faptului ca actionarul unic al subscrisei este o societate maghiara care face parte dintr-un grup de companii transfontraliere, grup care beneficiaza de o structura organizatorica riguroasa, traficul informativ rezultat in urma derularii contractului de management este eminentamente electronic,

- cu toate acestea, echipei de inspectie fiscala i-a fost prezentata aceasta corespondenta, fapt care este mentionat in Raportul de Inspectie fiscala, unde se specifica "in Rapoartele lunare intocmite de catre furnizor si transmise beneficiarului, planificarea datei de primire a conceptului final de proiectare se modifica de la un raport la altul",

- chiar aceasta afirmatie privita singular este in masura a constitui o recunoastere de catre organele de control a faptului ca activitatea de management este efectiv prestata, rapoartele de activitate exista si au fost transmise lunar actionarului unic,

- prestarea efectiva a tuturor acestor activitati a putut si poate fi verificata prin: verificarile realizate la fata locului unde se poate constata ca prestatoare a furnizat spatiul pentru sediul firmei, personalul necesar, dotarile necesare functionarii unei persoane juridice; analizarea rapoartelor scrise redactate de catre firma de management; studierea negocierilor realizate de catre firma prestatoare cu institutiile financiare; deplasările efectuate de personalul societatii de management atat in tara cat si in strainatate; precum si prin studierea corespondentei purtate intre aceasta din urma si colaboratorii societatii, respectiv actionarii acesteia,

- toate aceste activitati exista si sunt destinate operatiunilor impozabile realizate de catre persoana juridica beneficiara, astfel incat este fara de tagada ca toate cheltuielile ocazionate de indeplinirea acestora au fost achizitionate pentru nevoile firmei si sunt deductibile in ce priveste calculul impozitului pe profit si implicit si taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora,

- pe de alta parte, intrucat societatea nu dispune de un sediu, de o structura manageriala si de un personal propriu, toata activitatea zilnica, ansamblul activitatilor de organizare, conducere si gestiune a operatiunilor desfasurate de subscrisa sunt realizate si coordonate de catre societatea de management, prin intermediul personalului furnizat de catre aceasta si prin contractele negociate de catre aceasta din urma cu furnizorii,

- raportat la acest din urma argument consideram evidenta necesitatea acestor servicii pentru firma beneficiara, care in lipsa lor ar fi pusa in imposibilitatea desfasurarii oricarei activitati, astfel incat serviciile prestate de catre S.C. L R S.R.L., sunt imperios necesare firmei beneficiare, lipsa acestora ar duce la suspendarea activitatii firmei,

- apreciem ca sarcina echipei de inspectie fiscala era aceea de a verifica corectitudinea inregistrarilor fiscale, existenta si intocmirea conforma a documentelor justificative, efectivitatea si natura serviciilor prestate si nu rentabilitatea activitatii societatii,

- avand in vedere specificul activitatii S.C. "X" S.R.L. este evident faptul ca primii ani sunt consacrați unor investitii majore, in acest gen de activitate cea mai mare parte a cheltuielilor realizandu-se cu mult timp inainte ca societatea sa instraineze vreun produs sau sa presteze vreun serviciu remunerabil,

- cat priveste obiectul inspectiei fiscale, mai exact perioada pentru care s-a dispus verificarea activitatii societatii, a inregistrarilor realizate si a conformitatii declaratiilor depuse cu prevederile legale, organele de inspectie fiscala au modificat perioada pentru

care s-a dispus initial verificarea, respectiv .....2008-.....2008, dispunand extinderea verificarii pe toata perioada de existenta a contractului de management pe motiv ca lipseste obiectul contractului, cu toate ca prevederile art. 102, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 stipuleaza ca inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa sau contributie,

- pentru perioada .....2008-.....2008 a mai fost realizata o inspectie fiscala in urma careia s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pe baza aceluiasi contract de management si pe baza aceluiasi gen de documente justificative,

- potrivit prevederilor legale conducatorul inspectiei fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade daca apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora, ori in cazul de fata nu exista nici date noi pe care organele fiscale sa nu le fi cunoscut anterior si nici erori de calcul, precum nu exista nici macar o motivare in fapt pentru dispunerea reverificarii perioadei in cauza,

- in ceea ce priveste situatia imobilului detinut de catre societate precizam faptul ca exista un Certificat de Urbanism eliberat de Primaria mun. Cluj-Napoca care incadreaza terenul detinut de societate ca fiind situat in zona "UTR V7", aceasta nu inseamna ca societatea nu are activitate zilnica sau ca obiectul de activitate nu exista,

- consideram ca indiferent de stadiul proiectului in derulare cu privire la terenul situat in zona spatiilor verzi, paduri si plantatii, nu se poate nega faptul ca societatea exista si ca atare are nevoie de administrare, de un sediu si de tot ce tine de logistica de zi cu zi indispensabila functionarii oricarei persoane juridice,

- in ceea ce priveste obligatiile fiscale accesorii de plata, solicitam recalcularea acestora in functie de data la care obligatiile suplimentare fata de bugetul de stat au ajuns efectiv la cunostinta societatii, deoarece obligatia principala de achitare a taxei isi produce efecte doar de la data comunicarii acesteia catre debitor moment in care actul administrativ fiscal dobandeste calitatea de titlu executoriu, considerente pentru care doar din momentul in care obligatia principala devine exigibila pot fi calculate si pretinse obligatii accesorii, intrucat acestea urmeaza regimul juridic al obligatiei principale pe care o insoteste.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....2009, este retinuta in sarcina petentei ca obligatie fiscala suplimentara suma totala de "y" lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in suma de "y" lei, respectiv debit suplimentar de plata in suma de "y" lei si majorari de intarziere in suma de "y" lei la sursa taxa pe valoarea adaugata, obligatii retinute in baza constatarilor din Raportului de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea T.V.A. intocmit la data de .....2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/.....2009.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei, s-a intocmit ca urmare a solicitarii agentului economic privind rambursarea sumei de "y" lei aferenta perioadei fiscale .....2008-.....2008, persoana juridica fiind in situatia de rambursare a sumei negative a TVA prin bifarea casetei corespunzatoare din decontul de TVA pentru luna decembrie 2008, inregistrat la Administratia Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca sub nr. -/.....2009.

Intrucat la data efectuarii inspectiei fiscale in vederea solutionarii cererii de rambursare a T.V.A. nr. -/.....2009 pentru perioada .....2008-.....2008 s-a solicitat agentului economic Certificatul de Urbanism ca document justificativ pentru realizarea proiectului imobiliar pe terenul situat in Cluj-Napoca, str. F., fn, iar din analiza Certificatului de Urbanism nr. -/.....2008 eliberat de catre Primaria mun. Cluj-Napoca s-a constatat ca nu se acorda dreptul de utilizare a terenului in scopul solicitat de petenta

(realizarea obiectivului de investitii), organele de inspectie fiscala au retinut ca facturile emise de catre S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca in baza contractului incheiat intre cele doua societati nu isi gasesc justificarea.

Pentru motivul mentionat mai sus, organele de inspectie fiscala au solicitat si obtinut aprobarea pentru reverificarea perioadei .....2007-.....2008, perioada care a fost verificata initial si finalizata prin intocmirea Rapoartelor de inspectie fiscala nr. -/.....2008 (....2007-...2008), nr. -/...2008 (.....2008-.....2008) si nr. -/.....2008 (.....2008-.....2008).

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea comerciala nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de catre S.C. L R S.R.L. in suma totala de "y" lei, formata din suma de "y" lei aferenta perioadei trim. I - trim. III 2008 si suma de "y" lei aferenta trim. IV 2008, intrucat serviciile facturate nu se incadreaza in categoria serviciilor destinate utilizarii in folosul unor operatiuni taxabile, prevazute la art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 271/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, din continutul Raportului de inspectie fiscala se retine ca societatea comerciala nu a desfasurat nici un fel de activitate, detinand in proprietate doar terenul de pe str. F fn din Cluj-Napoca, precum si faptul ca acel contract de management incheiat cu S.C. L R S.R.L. este in legatura cu un obiectiv care nu este realizabil deoarece prin Certificatul de Urbanism nr. -/.....2008 emis de catre Primaria mun. Cluj-Napoca se precizeaza ca *"terenul este situat in UTR=V7 in care este interzisa constructia locuintelor"*. Pentru acest motiv organele de inspectie fiscala considera ca serviciile care agentul economic lasa sa se inteleaga ca i-au fost prestate, nu au legatura cu operatiunile taxabile si pe cale de consecinta nu are dreptul la deducerea T.V.A. aferenta documentelor fiscale emise de catre S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina petentei o diferenta la T.V.A. deductibila in suma de "y" lei si pe cale de consecinta nu s-a acceptat la rambursare suma de "y" lei, stabilind totodata T.V.A. suplimentar de plata in suma de "y" lei, debit de plata aferent caruia s-au calculat majorari de intarziere in suma de "y" lei.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, referitoare la speta analizata, se retine urmatoarele aspecte:

**Cauza supusa solutionarii este ca organul de solutionare a contestatiei sa se pronunte daca agentul economic are dreptul la deducerea si implicit la rambursarea taxei pe valoarea adaugata inscrise in 10 (zece) facturi fiscale emise pentru perioada martie - decembrie 2008 de catre S.C. L R S.R.L. in baza unui contract de management, in conditiile in care obiectivul de investitii pentru care au fost efectuate achizitiile de servicii aferent carora societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata nu poate fi realizat, iar petenta invoca faptul ca reverificarea perioadei martie 2007- septembrie 2008 s-a efectuat fara nici o motivare.**

Perioada supusa verificarii: .....2008-.....2008 si reverificarea perioadei anterioare .....2007-.....2008.

### **III.a Considerente generale.**

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala partiala pentru rambursarea TVA incheiat la data de ....03.2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/.....2009, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca solutioneaza cererea de rambursare a soldului sumei negative de taxa pe valoarea adaugata rezultata din decontul lunii decembrie 2008, depusa de **S.C. "X" S.R.L.** Cluj-Napoca la organele fiscale teritoriale si inregistrata sub nr. -/.....2009, pentru suma de "y" lei aferenta perioadei fiscale .....2008-.....2008.

În timpul verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că între S.C. "X" S.R.L. și S.C. L R S.R.L. există încheiat un contract de management având ca scop administrarea societății S.C. "X" S.R.L., relația contractuală având ca principal obiectiv realizarea sarcinilor stabilite de comun acord și stipulate la punctul 2 din contract (anexa nr.11 la raport), în vederea creșterii eficienței societății menționate mai sus.

După lecturarea contractului, organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea de către reprezentanții agentului economic supus verificării a serviciilor efectiv prestate de către S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca și totodată a Certificatului de urbanism care stă la baza demarării acțiunii de proiectare, iar ulterior de construire a complexului cu dubla utilizare - rezidențial și hotel 4\*, dorit a se realiza pe terenul situat pe str. F din Cluj-Napoca, de către S.C. "X" S.R.L.

**Prin Certificatul de Urbanism nr. -/.....2008 emis de Primaria mun. Cluj-Napoca (anexa nr. 15 la raport) se interzice construirea locuințelor, hotelurilor și altor dotări, deoarece terenul detinut în proprietate de către societate și pe care se dorește realizarea obiectivului de investiții este situat în UTR=V7, ceea ce reprezintă zona spațiilor verzi - păduri și plantații forestiere de protecție a versanților, cu precizarea că prevederile art. 71, alin. (1), și (2) din O.U.G. nr. 114/17.10.2007 pentru modificarea și completarea O.U.G. nr. 195/2005 privind protecția mediului, stipulează ca:**

*“(1) Schimbarea destinației terenurilor amenajate ca spații verzi și/sau prevăzute ca atare în documentațiile de urbanism, reducerea suprafețelor acestora ori stramutarea lor este interzisă, indiferent de regimul juridic al acestora.*

*(2) Actele administrative sau juridice emise ori încheiate cu nerespectarea prevederilor alin. (1) sunt lovite de nulitate absolută.”*

Este adevărat că prevederile Contractului de management în baza cărora s-au emis facturile fiscale aferente cărora se solicită rambursarea taxei pe valoarea adăugată stipulează anumite obiective de îndeplinit de către S.C. L R S.R.L., însă la fiecare din ele se menționează *“dacă este aplicabil”, “dacă va fi cazul” sau “acolo unde este cazul”,* de unde rezultă că obiectivele contractului nu sunt clar definite și obligatorii pentru prestator.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că petenta anexează la contestația formulată așa zise *“rapoarte lunare”* întocmite de furnizor și transmise beneficiarului, în care planificarea datei de primire a conceptului final de proiectare se modifică de la un raport la altul, ultima dată fiind .....01.2009, prezentarea documentației pentru modificarea zonei are ca termen ....02.2009, obținerea avizului de mediu pentru modificarea zonei este .....05.2009, iar obținerea aprobării Comisiei de Urbanism pentru modificarea zonei este .....06.2009 (anexa nr. 14), fără ca din acestea să rezulte în mod concret care sunt activitățile desfășurate de către prestator.

De menționat este faptul că, la data efectuării inspecției fiscale nu erau realizate nici unul din punctele din contract, existând doar un răspuns de la Agenția Națională pentru Protecția Mediului nr. -/....10.2008 (anexa nr. 16) prin care se precizează că *“având în vedere că terenul la care face referire planul dvs. are destinația actuală spațiu verde - păduri și plantații forestiere de protecție a versanților așa cum este prevăzut în Certificatul de urbanism nr. -/.....03.2008 emis de Primaria mun. Cluj-Napoca, vă rugăm să propuneți o altă variantă de realizare a planului în concordanță cu prevederile legislației în vigoare”*.

Analizând cele prezentate mai sus, rezultă că serviciile de management nu au suport pentru facturarea acestora de către S.C. L R S.R.L. către S.C. "X" S.R.L. deoarece nu se dovedește că au fost prestate efectiv, ca urmare a lipsei obiectului contractului (realizarea obiectivului de investiții), motiv pentru care s-a extins verificarea

pe toata perioada existentei contractului, respectiv de la data de .....2008, intocmindu-se pentru aceasta Referatul pentru solicitarea reverificarii, aprobat de conducatorul Activitatii de Inspecție Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-N.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala se retine ca organul de control verificand fisa furnizorului de servicii S.C. L R S.R.L. a constatat ca facturarea de servicii de management si anterior datei perfectarii contractului, respectiv facturile fiscale nr. ....03.2008 si nr. -/....04.2008 care au fost emise pentru perioade anterioara incheierii contractului dintre cele doua societati (.....04.2008), respectiv pentru servicii de manegement prestate in lunile februarie si martie 2008.

Astfel, in urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca acest contract de management incheiat cu S.C. L R S.R.L. este in legatura cu un **obiectiv care nu este realizabil** deoarece prin Certificatul de Urbanism nr. -/.....03.2008 emis de catre Primaria mun. Cluj-Napoca se precizeaza ca *“terenul este situat in UTR=V7 in care este interzisa constructia locuintelor”* si prin urmare serviciile care agentul economic lasa sa se inteleaga ca i-au fost prestate, nu au legatura cu operatiunile taxabile ale agentului economic si pe cale de consecinta nu are dreptul la deducerea T.V.A. aferenta documentelor fiscale emise de catre S.C. L R S.R.L. Cluj-N.

Mai mult, prin adresa nr. -/....10.2008 prezentata organelor de inspectie fiscala cu ocazia verificarii perioadei .....10.2008-.....12.2008 pentru rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de “y” lei, Agentia Regionala pentru Protectia Mediului Cluj-Napoca comunica agentului economic ca obiectivul de investitii nu poate fi realizat in conditiile cerute de catre societate, sugerandu-se petentei o alta varianta de realizare a investitiei, varianta care la data de ....03.2009 nu exista, cu toate ca intervalul de timp de la data raspunsului pana la data controlului este mare. De asemenea precizam ca nu exista obtinut un alt certificat de urbanism cu aviz favorabil pana la data finalizarii controlului.

Pentru motivele aratate mai sus, respectiv Certificat de urbanism emis autoritatilor locale si adresa nr. -/....10.2008 emisa de catre Agentia Regionala pentru Protectia Mediului Cluj-Napoca, care confirma imposibilitatea realizarii unui obiectiv de investitii pe locatia aleasa de societate, a intarit convingerea organelor de inspectie fiscala ca se impune reverificarea perioadei .....2007-.....2008, intrucat TVA deductibil aferent serviciilor achizitionate de la S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca, nu va conduce la realizarea de operatiuni taxabile (in speta complex cu dubla utilizare - residential si hotel 4\*), in sensul prevederilor art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal.

Astfel, organele de inspectie fiscala au solicitat si obtinut aprobarea pentru reverificarea perioadei .....2007-.....2008, perioada care a fost verificata initial si finalizata prin intocmirea Rapoartelor de inspectie fiscala nr. -/....2008 (....2007-.....2008), nr. -/....09.2008 (.....2008-.....2008) si nr. -/.....2008 (.....2008-.....2008).

Potrivit Raportului de inspectie fiscala pentru rambursare T.V.A. intocmit la data de .....2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/.....2009, organele de inspectie fiscala retin ca obligatia fiscala in suma de “y” lei (corect suma de “y” lei-prin rotunjire) stabilita suplimentar in sarcina agentului economic si contestata de petenta, este aferenta unui numar de 10 facturi fiscale, emise de catre **S.C. L R S.R.L.** Cluj-Napoca in perioada .....2008-.....2008, dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Nr. factura	Data	Val. fact. fara TVA	Val. TVA	Majorari
1	0....	-/03/2008	“y”	“y”	“y”
7	0.	-/09/2008	“y”	“y”	“y”
<b>Total</b>		<b>trim. I - III</b>	<b>“y”</b>	<b>“y”</b>	<b>“y”</b>

8	0...	-/10/2008	“y”	“y”	
9	0...	-/11/2008	“y”	“y”	
10	0....	-/12/2008	“y”	“y”	
<b>Total</b>		<b>trim. IV</b>	“y”	“y”	
<b>TOTAL</b>			“y”	“y”	“y”

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada supusa controlului societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei aferenta unor facturi fiscale care contin prestari de servicii efectuate de catre S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca, servicii care nu se justifica in conditiile in care agentul economic nu realizeaza venituri, iar obiectivul de investitii nu poate fi realizat, motiv pentru care pentru aceasta suma nu s-a acordat dreptul de deducere.

Petenta contesta masura luata de organele de inspectie fiscala privind neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta celor 10 facturi fiscale mentionate mai sus in suma totala de “y” lei si implicit respingerea de la rambursare a sumei de “y” lei, respectiv stabilirea T.V.A. de plata in suma de “y” lei si calcularea majorarilor de intarziere in suma de “y” lei, aducand in sustinerea solicitarii sale pentru admiterea contestatiei, motivele prezentate in extras la pct. I al prezentei.

Concluzionand cele prezentate la acest punct, se retine ca in urma reverificarii perioadei .....2007-.....2008, organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de “y” lei (corect suma de “y” lei-prin rotunjire) aferenta facturilor fiscale emise de catre S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca in perioada martie-septembrie 2008 si au calculat majorari de intarziere in suma de “y” lei, iar prin verificarea perioadei .....2008-.....2008 nu s-a admis la deducere suma de “y” lei.

**III.b Referitor la suma de “y” lei debit suplimentar si suma de “y” lei majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata,** se retine ca aceste obligatii suplimentare datorate bugetului de stat au fost stabilite in sarcina agentului economic pentru perioada martie-decembrie 2008.

Asa cum s-a prezentat la punctul III.a, in urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca acel contract de management incheiat intre petenta si S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca la data de .....2008 este in legatura cu un obiectiv care nu este realizabil deoarece prin Certificatul de Urbanism nr. -/.....03.2008 emis de catre Primaria mun. Cluj-Napoca se precizeaza ca *“terenul este situat in UTR=V7 in care este interzisa constructia locuintelor”* si prin urmare serviciile care agentul economic lasa sa se inteleaga ca i-au fost prestate nu au legatura cu operatiunile taxabile ale societatii.

Pentru motivul mentionat mai sus, organele de inspectie fiscala au solicitat si obtinut aprobarea pentru reverificarea perioadei ....2007-.....2008, perioada care a fost verificata initial si finalizata prin intocmirea Rapoartelor de inspectie fiscala nr. -/....2008 (....2007-.....2008), nr. -/....09.2008 (.....2008-....2008) si nr. -/....2008 (....2008-.....2008).

Reverificarea perioadei mai sus mentionata, s-a efectuat in baza Referatului pentru solicitarea reverificarii intocmit de catre organele de inspectie fiscala la data de .....02.2009 si aprobat de conducatorul Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca.

In urma reverificarii perioadei .....2007-.....2008, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere pentru T.V.A. in suma de “y” lei aferenta prestarilor de servicii management rezultate din 7 (sapte) facturi fiscale emise de catre S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca, calculand totodata si majorari de intarziere in suma de “y” lei.

Prin contestatia formulata SC R SRL solicita admiterea contestatiei intrucat nici la ultima verificare efectuata nu s-au constatat date suplimentare necunoscute inspectorilor

fiscali la data efectuării primelor verificări, sau alt motiv legal de efectuare a reverificării și de stabilire de debite suplimentare reprezentând TVA și accesorii aferente față de inspecțiile fiscale anterioare.

În drept, potrivit art. 103 alin. (3) din OG nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează ca:

***“(3) Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verficarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora.”***

Cu privire la acest articol de lege, punctul 102.4 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/01.07.2004, aduce următoarele precizări:

***“102.4. Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspectie fiscala la data efectuării inspectiei fiscale la un contribuabil, pe care se fundamenteaza decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta in situatii, cum sunt:***

***a) efectuarea unui control incrucisat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedura fiscala, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte si contribuabilul in cauza;***

***b) obtinerea pe parcursul actiunilor de inspectie fiscala efectuate la alti contribuabili a unor documente sau informatii suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, intr-o perioada care a fost deja supusa inspectiei fiscale;***

***c) solicitari ale organelor de urmarire penala sau ale altor organe ori institutii indreptatite potrivit legii;***

***d) informatii obtinute in orice alt mod, de natura sa modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”***

În conformitate cu textul de lege sus citat, reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, taxă, contribuție reprezintă o excepție de la regula care interzice reverificarea unei perioade, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, respectiv în situația în care de la încheierea inspectiei fiscale și până la împlinirea termenului de prescripție apar date suplimentare necunoscute organului de inspectie fiscală la data efectuării verificării care influențează rezultatele acestora, excepțiile fiind de strictă interpretare și aplicare.

Din conținutul documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că, pentru perioada .....2007-.....2008, organele de inspectie fiscală au mai verificat societatea pe linia taxei pe valoarea adăugată ca umare a solicitărilor agentului economic în ceea ce privește rambursarea soldului negativ al taxei pe valoarea adăugată și au încheiat următoarele rapoarte de inspectie fiscală și decizii de impunere, respectiv decizii privind nemodificarea bazei de impunere, după cum urmează:

- Raportul de inspectie fiscala nr. -/.....2008 și Decizia de impunere nr. -/.....2008 pentru perioada .....03.2007-.....03.2008,

- Raportul de inspectie fiscala nr. -/.....2008 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/.....2008 pentru perioada .....04.2008-.....06.2008,

- Raportul de inspectie fiscala nr. -/.....2008 și Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. -/.....2008 pentru perioada .....07.2008-.....09.2008.

În baza acestor rapoarte de inspectie fiscală și a deciziilor menționate întocmite pentru fiecare raport în parte, s-a aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată solicitată de contestatoare pe fiecare perioadă în parte, fără a se constata alte abateri



ale societatii cu privire la aplicarea eronata a legislatiei fiscale ce reglementeaza taxa pe valoarea adaugata (exceptie trim. I 2008 in care nu s-a admis la rambursare suma de "y" lei, pentru alte motive decat cele invocate pentru efectuarea reverificarii).

In Referatul pentru solicitarea reverificarii din data de .....2009 prin care conducatorul Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a mun. Cluj-Napoca a aprobat reverificarea rambursarilor de TVA pentru perioada ...03.2007-.....09.2008, se mentioneaza ca se solicita reverificarea perioadei de mai sus, intrucat urmare a controlului efectuat la S.C. "X" S.R.L. privind rambursarea taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei .....10.2008-.....12.2008, s-a constatat ca prin Certificatul de Urbanism nr. -/.....03.2008, nu se acorda drept de utilizare a terenului situat pe str. Frunzisului, fn. din Cluj-Napoca in scopul solicitat, deoarece terenul este situat in UTR=V7, in care este interzisa construirea locuintelor, hotelurilor si altor dotari, acest teren avand ca destinatie "zona spatiilor verzi-paduri si plantatii forestiere de protectie a versantilor.

Faptul ca S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca nu poate duce la indeplinire realizarea obiectivului de investitii in conditiile dorite de catre societate, este consemnat si intarit de cele comunicate prin adresa nr. -/.....2008 emisa de Agentia Regionala pentru Protectia Mediului Cluj-Napoca in care se mentioneaza ca schimbarea destinatiei terenurilor amenajate ca spatii verzi este interzisa, solicitandu-se agentului economic sa propuna o alta varianta pentru realizarea planului.

Prin urmare, acest aspect invocat de organele de inspectie fiscala ca motivatie pentru justificarea reverificarii S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca pe linia obligatiilor fiscale reprezentand T.V.A. pe perioada .....03.2007-.....09.2008 reprezinta in fapt un element nou, asa cum este definit la pct. 102.4 din Normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1050/01.07.2004, intrucat documentul emis de catre Primaria mun. Cluj-Napoca la data .....2008 **nu a fost prezentat organelor de control cu ocazia verificarilor anterioare**, iar adresa nr. - /.....10.2008 emisa de Agentia Regionala pentru Protectia Mediului Cluj-Napoca nu face altceva decat sa intareasca faptul ca **realizarea operatiunilor impozabile** pentru care agentul economic solicita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata **nu mai este posibila**.

Avand in vedere motivele in virtutea carora s-a solicitat reverificarea S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca, in raport de temeiul legal care reglementeaza reverificarea acelorasi impozite si taxe pe aceeasi perioada, se retine ca existenta unui Certificat de Urbanism prin care se interzice construirea obiectivului de investitii in conditiile solicitate de catre S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca, conduce la imposibilitatea realizarii obiectului de activitate a societatii, respectiv la utilizarea serviciilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale agentului economic care sa ii confere acestuia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestora.

Astfel, in virtutea exercitarii dreptului de apreciere si avand in vedere ca in intervalul scurs de la prima si pana la ultima inspectie fiscala, societatea nu a putut face dovada ca a realizat sau cel putin ar urma sa realizeze operatiuni taxabile, precum si elementele noi aparute cu privire la certitudinea ca T.V.A. deductibila nu este aferenta unor operatiuni taxabile (adresa Agentiei Regionale pentru Protectia Mediului Cluj-Napoca), a determinat organele de inspectie fiscala sa adopte solutia admisa de lege cu privire la reverificare, solutie intemeiata pe constatari de fapt si edificatoare in aceasta cauza.

Prin urmare, avand in vedere cele prezentate mai sus si tinand cont inclusiv de jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, organele de inspectie fiscala nu pot accepta rambursarea de la bugetul de stat a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor servicii

de management care nu sunt utilizate si nici nu vor conduce la realizarea unor operatiuni taxabile.

Fata de cele aratate mai sus, sustinerile petentei ca nu se impunea reverificarea perioadelor anterioare, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

In ceea ce priveste suma de "y" lei, din continutul Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de .....2009, se retine ca aceasta obligatie fiscala suplimentara stabilita in sarcina agentului economic rezulta din facturile fiscale nr. -/.....10.2008 ("y" lei), nr. -/.....10.2008 ("y" lei) si nr. -/.....12.2008 ("y" lei), emise de catre S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca si sunt aferente perioadei .....2008-.....2008, perioada pentru care agentul economic solicita rambursarea taxei pe valoarea adaugata in suma de "y" lei.

Referitor la anulara dreptului de deducere pentru suma totala de "y" lei, se retine ca in timpul verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca intre S.C. "X" S.R.L. si S.C. L R S.R.L. exista incheiat un contract de management avand ca scop administrarea societatii in vederea cresterii eficientei si a realizarii obiectivului de investitii costand in construirea complexului cu dubla utilizare - residential si hotel 4\*, dorit a se realiza pe terenul situat pe str. F din Cluj-Napoca, de catre S.C. "X" S.R.L.

Prin Certificatul de Urbanism nr. -/.....03.2008 emis de Primaria mun. Cluj-Napoca (anexa nr. 15 la raport) se interzice construirea locuintelor, hotelurilor si altor dotari, deoarece terenul detinut in proprietate de catre societate si pe care se doreste realizarea obiectivului de investitii este situat in UTR=V7, ceea ce reprezinta zona spatiilor verzi - paduri si plantatii forestiere de protectie a versantilor, cu precizarea ca prevederile art. 71, alin. (1), si (2) din O.U.G. nr. 114/17.10.2007 pentru modificarea si completarea O.U.G. nr. 195/2005 privind protectia mediului, stipuleaza ca *schimbarea destinatiei terenurilor amenajate ca spatii verzi este interzisa.*

In baza contractului de management mentionat mai sus, sunt emise facturile fiscale fiscale (prezentate in tabelul de la pag. 7) de catre S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca reprezentand "**Servicii management**", fara ca din continutul documentelor existente la dosarul cauzei sa rezulte o detaliere a serviciilor prestate in favoarea beneficiarului (S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca).

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile achizitionate, se stipuleaza:

*"ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) **operatiuni taxabile;** [...]"*

De asemenea, prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din actul normativ mentionat mai sus, referitor la conditiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, precizeaza ca:

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

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

In temeiul prevederilor legale citate mai sus, se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este necesar ca un agent economic inregistrat ca platitor de taxa sa justifice **care sunt serviciile care au fost prestate in**

**beneficiar sau si ca acestea sunt utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.**

Ori, in situatia in care agentul economic nu dovedeste ca achizitiile de servicii rezultate din cele zece facturi fiscale emise de catre S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca in perioada .....2008-.....2008, sunt destinate realizarii unor operatiuni economice taxabile, **in conditiile in care societatea nu a desfasurat nici un fel de activitate, iar obiectivul de investitii pentru care s-a efectuat achizitiile nu poate fi realizat, este cat se poate de evident faptul ca societatea nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta acestora.**

Prin adresa nr. -/.....2009 inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj sub nr. - din .....2009, petenta depune in completare la contestatie formulata anumite documente pe care le considera ca fiind justificative pentru activitatile desfasurate de catre S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca in favoarea societatii contestatoare in perioada martie-decembrie 2008 si care sa probeze ca aceste servicii de management au fost efectiv prestate.

O prima constatare rezultata din analiza acestor documente, este aceea ca agentul economic depune pentru fiecare luna cate un *“raport de activitate”* in care se consemneaza nr. de ore, onorariul orar (in euro) si total onorariu pentru fiecare din activitatile pe care sustine ca ar fi fost efectuate, precum si corespondenta electronica in limba engleza dintre diverse persoane care nu este tradusa in limba romana pentru a putea fi analizata, cu toate ca prevederile art. 8 din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala stipuleaza obligatia unui contribuabil de a asigura traducerea documentelor prezentate in alte limbi.

De mentionat este faptul ca aceste activitati prezentate de catre S.C. L R S.R.L. Cluj-Napoca ca fiind prestate in favoarea petentei sunt consemnate la modul general *“cautare operatori hotelieri”*, *“finalizare concept proiect”*, *“continuarea procedurilor de obtinere avize”*, etc., fara sa se precizeze clar in ce consta prestarea efectiva a operatiunilor si mai ales rezultatul final al acestora.

Din analiza continutului documentelor prezentate de catre petenta in vederea sustinerii solicitarii sale pentru admiterea deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata, se retine ca intre acestea si documentele fiscale din care rezulta taxa in suma totala de “y” lei pentru care nu s-a admis deducerea, exista mai multe neconcordante si anume:

- facturile fiscale nr. -/.....2008 si -/.....2008 se refera la servicii de management pentru luna februarie 2008, respectiv martie 2008, perioade care sunt anterioare incheierii contractului dintre cele doi partenerii (.....04.2008),

- pentru activitatea desfasurata in luna februarie 2008 a fost emisa factura fiscala nr. -/.....03.2008 in care se consemneaza ***“servicii management pt. luna feb.08”*** fara ca pentru aceasta perioada societatea sa depuna documente din care sa rezulte natura serviciilor prestate,

- pentru luna decembrie 2008 agentul economic depune asa zise “documente justificative” care sa probeze serviciile prestate, numai ca pentru aceste servicii nu a fost emisa o factura in perioada supusa inspectiei fiscale (martie-decembrie 2008), iar factura fiscala nr. -/.....12.2008 se refera la ***“servicii management pt. luna nov.08”*** si nu la activitatile desfasurate in luna decembrie 2008.

Toate aceste aspecte sunt o dovada a faptului ca documentele au fost create doar cu scopul de a justifica niste activitati care nu au fost prestate efectiv si care sa aiba o legatura cu realizarea unor operatiuni impozabile care sa ii confere agentului economic dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile fiscale prezentate organelor de inspectie fiscala.

Spetei supuse analizei la acest capat de cerere ii sunt aplicabile si dispozitiile art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, care prevede ca: ***“Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”***.

Asa fiind, in contextul celor de mai sus, se retine ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta se constata ca organul de inspectie fiscala a procedat legal la anulara dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de “y” lei si implicit la respingerea dreptului la rambursare pentru suma de “y” lei, respectiv stabilirea unei obligatii de plata in suma de “y” lei, astfel incat contestatia formulata de agentul economic urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

Referitor la majorarile de intarziere in suma de “y” lei aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de “y” lei, se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar in urma reverificarii perioadei .....2007-.....2008, motiv pentru care conform principiului de drept ***“accessorium sequitur principale”***, se va respinge contestatia si pentru acest capat de cerere.

In speta supusa analizei la acest punct agentul economic va putea sa procedeze la aplicarea prevederilor art. 147<sup>1</sup>, alin. (2) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, unde referitor la dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxa, se stipuleaza:

***“(2) In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere”***.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala ( publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

## **DECIDE:**

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma totala de “y” lei, reprezentand debit suplimentar in suma de “y” lei si majorari de intarziere in suma de “y” lei la sursa taxa pe valoarea adaugata, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....2009.

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR COORDONATOR