

DECIZIA

Nr. /
privind soluționarea contestației
formulată de **S.CX S.R.L.**
înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad
sub nr. / 03.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad cu adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./03.2010 asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L.

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./02.2010 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./03.2010 și a procedat la analizarea dosarului cauzei, constatând următoarele:

Societatea comercială **X S.R.L.** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr./12.01.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad și împotriva Raportului de Inspecție Fiscală nr. încheiat de organele de inspecție fiscală la data de 01.2010.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./12.01.2010 încheiat de către organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:

În drept, Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) și art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) *Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.*

(2) *Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finantelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.*

(3) *Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, si în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]*

ART. 87

Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa îndeplinească conditiile prevăzute la art. 43.[...]"

coroborat cu art. 106 din Hotararea Guvernului nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală :

"ART. 106

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) *Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal.*

(2) *Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.*

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.

106.2. La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusive cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.

106.3. Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. După aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala."

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Impotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat intr-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii."

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

« La prezenta Decizie de impunere se anexeaza Raportul de inspectie fiscala care, împreuna cu anexele, contine pagini. In conformitate cu art. 205 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plata si sau aprobate la rambursare prin prezenta se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. Prezenta reprezintă titlu de creanță."

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petentă și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./01.2010, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la contestația formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr./01.2010 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, s-au reținut următoarele:

Societatea comercială X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./12.01.2010 întocmită de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală și solicită anularea acesteia pentru suma de xxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, Cabinete de avocat asociate Miruna Gabor, Nicolae Gabor, la dosar cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, conform prevederilor art. 206 din același act normativ.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Societatea petentă formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr./12.01.2010 întocmită de organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală și solicită anularea acesteia, în susținerea contestației aratând următoarele:

- prezintă constatările organelor de inspecție fiscală urmare reverificării solicitării de rambursare a taxei pe valoarea adăugată

- susține că, acestea sunt nefondate, întrucât în contractul nr./02.2009 s-a stipulat că petenta în calitate de beneficiar va plăti suma de xxxxxx lei din care la data de 30.06.2009 va plăti un avans, respectiv o plată parțială, în suma de xxxxxx lei iar diferența de xxxx lei până la data de 04.2010 când va fi finalizată și se va face recepția lucrării, invocând prevederile art.134² alin.1 și alin.2 lit.b din Codul Fiscal și art. 145 din Codul Fiscal.

- de asemenea sustine ca, obiectul principal de activitate conform statutului si Codului CAEN il constituie cultura ce cereale plante leguminoase si oleaginoase, astfel ca, investitia in derulare privind hala de 1500 mp pentru care a fost incheiat contractul nr...../02.2009 este destinata obiectului principal de activitate respectiv pentru realizarea de operatiuni taxabile.

Față de cele prezentate, societatea solicită anularea actelor administrative atacate si admiterea la rambursare a sumei de 95.000 lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

II. Urmare reverificarii dispusă prin Decizia nr./2009 privind soluționarea contestației formulată de S.C. X S.R.L. înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad sub nr./10.2009, organele de inspecție fiscală au constatat că SC X S.R.L. a dedus în perioada verificată taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor nr./17.06.2009, nr./21.06.2009 și nr./30.06.2009 in suma totala de xxxxx lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei emise de SC A SRL reprezentand „ contravaloarea servicii conform contract nr...../02.2009.”

In urma verificarii faptice privind realitatea prestarilor de servicii facturate si a documentelor depuse in probatiune respectiv:

- devizul general conform HG 28/09.01.2008 privind cheltuielile necesare realizării investiției;

- centralizator de devize conform HG 28/09.01.2008;

- devizul obiectului construire clădire;

- devizul obiectului amenajări exterioare;

- devizul financiar (CAP. 3 Cheltuieli pentru proiectare și asistență tehnică);

- devizul (CAP.2 cheltuieli pentru asigurarea utilităților necesare obiectivului);

- devizul (CAP.5 alte cheltuieli)

organele de inspectie au constatat ca acestea sunt anexe la contractul nr.5/05.02.2009 fiind intocmite la data incheierii contractului si nu ca urmare a prestarii unor servicii de constructii, iar lucrarile de constructii nu au fost executate astfel incat facturile emise nu cuprind elemente reale privind descrierea serviciilor evidentiata in facturi conform art.155 alin.5 lit.k din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Luand in considerare prevederile art. 145 alin.2 lit.a coroborat cu art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.48 din HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare potrivit carora deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata este conditionata de prestarea efectiva a serviciilor, organele de inspectie au considerat ca SC Ferrulli Investmant

SRL nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile emise de SC Aedricula SRL.

III. Având în vedere actele si documentele depuse în susținerea cauzei, motivele invocate de petentă, documentele depuse la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală au respins de la rambursare suma de de xxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala in mod corect si legal nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata si au respins la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de xxxxxxxxlei aferenta serviciilor facturate de S.C. A S.R.L., în baza contractului de prestări servicii nr./05.02.2009 incheiat in vederea realizarii unui activ corporal fix respectiv a unei hale în suprafață totală de 1500 mp, in conditiile in care s-a constatat ca lucrarile de constructii nu au fost efectiv realizate, iar ulterior contractul de prestari servicii a fost reziliat, neexistand dovezi obiective care sa probeze intentia declarata a petentei de a desfasura operatiuni taxabile.

In fapt, urmare contestației formulate de petenta SC X SRL, în legătură cu neacordarea de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru serviciile facturate de S.C. A S.R.L., în baza contractului de prestări servicii nr./05.02.2009 încheiat între S.C. A S.R.L. Cluj Napoca în calitate de prestator și S.C. X S.R.L. în calitate de beneficiar, prin care prestatorul se obligă să construiască pentru beneficiar o hală în suprafață totală de 1500 mp și se obligă să întocmească toată documentația necesară implementării proiectului, respectiv pentru facturile nr./17.06.2009, nr./21.06.2009 și nr./30.06.2009 in suma totala de xxxxx lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei, pe motivul că petenta nu a prezentat situații de lucrări, rapoarte de lucru, sau orice alte înscrisuri din care sa rezulte ca serviciile înscrise în facturi au fost efectiv prestate; organele de soluționare a contestației nu s-au putut pronunța asupra deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata in suma de 95.000 lei aferenta celor trei facturi si asupra realitatii prestarii serviciilor fara ca mai întâi să fie analizate și verificate documentele justificative depuse de contestatoare, în vederea stabilirii situatiei reale.

Astfel, soluția ce a fost adoptată este regăsită în prevederile art. 213 și art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.3.6 și 12.7 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În consecință a fost desființată Decizia de impunere nr. /08.10.2009 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru capătul de cerere privind suma de xxxxxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, urmând ca organele de control să procedeze la efectuarea unei noi verificări ținând seama de prevederile legale aplicabile în speță și documentele depuse la dosar reexaminând starea de fapt fiscală a contestatoarei în funcție de documentele relevante în examinarea acesteia.

Procedând la reverificarea dispusă prin Decizia nr. 1011/2009 privind soluționarea contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad sub nr. /29.10.2009, s-a constatat că SC X S.R.L. a dedus în perioada verificată taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor nr. /17.06.2009, nr. /21.06.2009 și nr. 3..... /30.06.2009 în suma totală de XXXXXX lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de XXXX lei emise de SC A SRL reprezentând „contravaloarea servicii conform contract nr. /02.2009.”

Conform contractului de prestări servicii nr. /02.2009 încheiat între S.C. A S.R.L. Cluj Napoca în calitate de prestator și S.C. X S.R.L. în calitate de beneficiar, prestatorul se obligă să construiască pentru beneficiar o hală în suprafață totală de mp cu un cost de Euro + TVA/mp și se obligă să întocmească toată documentația necesară implementării proiectului.

De asemenea, în contractul nr. /02.2009 se prevede la art.7 ca, pentru serviciile efectuate de prestator, beneficiarul va plăti acestuia suma de xxxxxxxx lei, calculată și rezultată din devizul de lucrări care face obiectul anexei nr.2, suma ce va fi plătită esalonat, până la data de03.2009 suma de xxxxxxxx lei iar diferența de xxxxxx lei până la data de 01.04.2010, termenul de executare a serviciilor prevăzute în contract fiind până la data de 01.04.2010.

În urma verificării faptice privind realitatea prestațiilor de servicii facturate și a documentelor depuse în probațiune respectiv:

- devizul general conform HG 28/09.01.2008 privind cheltuielile necesare realizării investiției;
- centralizator de devize conform HG 28/09.01.2008;
- devizul obiectului construire clădire;
- devizul obiectului amenajări exterioare;

- devizul financiar (CAP. 3 Cheltuieli pentru proiectare și asistență tehnică);

- devizul (CAP.2 cheltuieli pentru asigurarea utilităților necesare obiectivului);

- devizul (CAP.5 alte cheltuieli)

organele de inspectie au constatat ca acestea sunt anexe la contractul nr...../05.02.2009 fiind intocmite la data incheierii contractului si nu ca urmare a prestarii efective a serviciilor de constructii, iar lucrarile de constructii nu au fost executate, astfel incat facturile emise nu cuprind elemente reale privind descrierea serviciilor evidentiata in facturi conform art.155 alin.5 lit.k din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

In completarea dosarului contestatiei, cu adresa nr..... din 22.07.2010 inregistrata la D.G.F.P a Jud. Arad sub nr./07.2010, Activitatea de Inspectie Fiscala Arad a transmis fotocopiile urmatoarelor documente:

- Actul de reziliere a contractului nr...../02.2009

- Hotarârea nr...../.....09.2009 prin care SC A SRL si SC XSRL au cazut de comun acord sa rezilieze contractul nr..... din data de 02.2009 incepand cu data de09.2009, precizand ca acest contract a fost reziliat inainte de inceperea inspectiei fiscale si ca aceste documente nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala.

In drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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;**(...)*

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, in conformitate cu prevederile art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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 sau **serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său**, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

iar prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la alin.(1) al articolului mai sus citat. Astfel, în conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

*“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face **numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii**, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”*

Persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii.

Totodata, potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, trebuie să justifice că bunurile și/sau serviciile care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și totodată trebuie să dețină exemplarul original al facturii, care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor în articolul de lege mai sus precizat.

Având în vedere că serviciile facturate de S.C. A S.R.L., în baza contractului de prestări servicii nr. /02.2009 trebuiau să fie destinate operațiunilor de construcție a unui activ corporal fix, respectiv a halei în suprafață totală de xxxx mp, deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor nr. /17.06.2009, nr. /21.06.2009 și nr. /30.06.2009 în suma de xxxxx lei emise de SC A SRL este condiționată de finalizarea operațiunilor de construcție a halei care să ducă la utilizarea acesteia în realizarea de operațiuni taxabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

În acest sens, organele de inspectie fiscala au constatat ca pana la data incheierii inspectiei fiscale lucrarile de constructie a halei nu au fost realizate, nici macar demarate, desi Contractul de prestari servicii a fost incheiat la data de 02.02.2009, iar lucrarile de constructie a halei trebuiau finalizate de catre S.C. A S.R.L. pana la data de 01.04.2010.

Mai mult, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei, contractul de prestari servicii incheiat la data de 05.02.2009 intre S.C. A S.R.L. în calitate de prestator și societatea petenta în calitate de beneficiar a fost reziliat prin acordul partilor conform actului de reziliere a contractului nr...../02.2009, **incepand cu data de 07.09.2009**, document care desi a fost incheiat anterior inceperii inspectiei fiscale nu a fost prezentat organelor de control.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse taxei, intentie exprimata de care societatea petenta in contestatia formulata, se retin urmatoarele:

1. În primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, în baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata în considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, în scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie a unui bun sau serviciu nu constituie si o prezumtie a utilizarii în scop economic a bunului sau serviciului achizitionat.

2. În al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotararea data în cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta în functionarea sistemului comun de

TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde 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 activitati taxabile**.

3. 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 operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile**.

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara rezulta 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, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care **legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA**.

Avand in vedere cele de mai sus, rezulta ca nu poate fi dedusa taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor pentru operatiuni care nu au legatura cu activitatea economica a persoanei impozabile, iar dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii este conditionat de efectuarea acestora in scopul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In speta, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat ca, desi petenta a sustinut in contestatie ca, investitia in derulare privind hala de xxxxx mp pentru care a fost incheiat contractul nr...../02.2009 este destinata obiectului principal de activitate respectiv pentru realizarea de operatiuni taxabile, nu a putut prezenta dovezi obiective si concludente de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de Procedura Fiscala care sa sustina realizarea investitiei in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile cu atat mai mult cu cat, la data finalizarii inspectiei fiscale (12.01.2010) s-a constatat ca lucrarile de constructie a halei nu au fost realizate, nici macar demarate, iar ulterior investitia privind constructia halei a fost abandonata, **contractul de prestari servicii nr...../02.2009 fiind reziliat la data de 07.09.2009 prin acordul partilor inainte de prestarea efectiva a serviciilor.**

Din cele ce preced rezulta cu claritate faptul ca societatea petenta nu poate dovedi intentia sa declarata de realizare a investitiei in vederea desfasurarii unor activitati economice care sa dea nastere la operatiuni taxabile din punct al taxei pe valoarea adaugata si, prin urmare, nu poate sa deduca taxa pentru serviciile facturate de S.C. A S.R.L. în baza contractului de prestări servicii nr./02.2009, nefiind indeplinita conditia stipulata expres de art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Natura activitatii autorizate desfasurate de o societate comerciala **nu este suficienta** pentru a demonstra intentia de a realiza operatiuni taxabile, asa cum eronat sustine contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei de prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...)**".

Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa confirme inca o data **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.**

În această cauză, în temeiul dispozițiilor art. 213 alin. 2 din Codul de procedură fiscală, republicat, unde se precizează: "*Organul de soluționare competent pentru lămurirea cauzei poate solicita punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din minister sau al altor instituții și autorități.*" Direcția Generala a Finantelor Publice a județului Arad – Biroul Soluționare Contestații, cu adresa nr./04.2010 a solicitat punctul de vedere al direcției de specialitate din Ministerul Finanțelor Publice.

In completarea adresei nr...../04.2010 prin care s-a solicitat Ministerului Finantelor Publice – Direcția de Legislație in domeniul T.V.A. punctul de vedere asupra solutionarii contestatiei formulate de petenta, D.G.F.P a jud Arad a transmis adresa nr...../07.2010 a Activitatii de Inspectie fiscala, impreuna cu documentele atasate acesteia.

În data de 04.2011, Ministerul Finanțelor Publice – Direcția de legislație in domeniul TVA a comunicat raspunsul, inregistrat la D.G.F.P. a Jud.Arad sub nr...../04.2011, aratând urmatoarele:

În conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din Codul fiscal sunt reglementate prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal, conform cărora „ *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* ”

Dacă, în cazul unei tranzacții autoritatea fiscală stabilește că aceasta este nereală, persoana impozabilă nu poate beneficia de dreptul de deducere, fiind aplicabile prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Codul Fiscal, conform cărora orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor sale taxabile, în cazul operațiunilor nereale, autoritatea fiscală constatând că nu are loc o achiziție chiar dacă există o factură, din acest motiv fiind posibil refuzul dreptului de deducere.

De asemenea se arata ca: ” *la momentul rezilierii contractului de prestari servicii prin acordul comun al partilor, acesta avea obligatia de a ajusta baza de impozitare in baza art.138 lit.a din Codul Fiscal*” iar „ *daca ajustarea bazei de impozabile ar fi fost efectuata beneficiarul ar fi anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru aceasta operatiune (...)* ”

In conformitate cu art.138 lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

“Ajustarea bazei de impozitare

ART. 138

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor; (...)

iar potrivit normelor metodologice de aplicare a art.138 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

Norme metodologice:

20. (1) In situatiile prevazute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri si/sau prestatorii de servicii isi ajusteaza baza impozabila a taxei dupa efectuarea livrarii/prestarii, sau dupa facturarea livrarii/prestarii chiar daca livrarea/prestarea nu au fost efectuate dar evenimentele prevazute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturarii si inregistrarii taxei in evidentele persoanei impozabile. In acest scop furnizorii/prestatorii trebuie sa emita facturi cu valorile inscise cu semnul minus cand baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, care vor fi transmise si beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplica si pentru livrari intracomunitare.

(2) Beneficiarii au obligatia sa ajusteze dreptul de deducere exercitat initial, potrivit prevederilor art. 148 lit. b) si art. 149 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, numai pentru operatiunile prevazute la art. 138 lit. a) - c) si e) din Codul fiscal. Prevederile acestui alineat se aplica si pentru achizitiile intracomunitare.

Fata de cele mai sus prezentate se retine ca, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat ca, in prezenta cauză, S.C. X S.R.L. și-a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru serviciile facturate de S.C. A S.R.L., în baza contractului de prestări servicii nr. 05/05.02.2009 încheiat între părți, contract care a fost reziliat prin acordul partilor conform actului de reziliere a contractului nr...../02.2009, incepand cu data de 07.09.2009, astfel ca, la momentul rezilierii contractului de prestari servicii, respectiv la momentul analurarii totale a operatiunii, petenta avea obligatia de a ajusta baza de impozitare in conformitate art.138 lit.a din Codul Fiscal coroborat cu pct.20 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal

Astfel, intentia realizarii investitiei privind hala de xxxxx mp pentru care a fost incheiat contractul nr./02.2009 si pe care petenta a

sustinut-o ca “ destinata obiectului de activitate al petentei respectiv realizarii de operatiuni taxabile “ nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in cele trei facturi emise de S.C. A S.R.L., asa cum pretinde societatea contestatoare, cata vreme exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei in anumite situatii prevazute de legea fiscala. Mai mult, rezilierea **contractului de prestari servicii nr...../02.2009 in data de 07.09.2009 prin acordul partilor anterior prestarii efective a serviciilor** face dovada clara a intentiei petentei de a nu mai realiza investitia constand in hala de 1500 mp.

Avand in vedere prevederile legale incidente cauzei precum si faptul ca, serviciile facturate de S.C. A S.R.L., în baza contractului de prestări servicii nr./02.2009, nu s-au concretizat in bunuri destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale petentei neputandu-se prezenta astfel dovezi obiective care sa sustina intentia sa de realizare a investitiei in scopul efectuarii de operatiuni taxabile, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma totala de xxxxx lei inscrisa in facturile emise de S.C. A S.R.L, în baza contractului de prestări servicii nr./02.2009 reziliat la data de 07.09.2009, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata; in considerarea scrisorii nr...../04.2011 a Directiei Generale Legislatie Cod Fiscal din Ministerul Finatelor Publice, inregistrata la D.G.F.P a Jud.Arad sub nr...../04.2011.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art.11 alin.1, art.138 lit.a, art. 145 alin.1 si 2 lit.a, art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.20, pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile art. 85, art.86, art.87, art.87,art.106, art. 205, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea contestației formulate de **S.C. X** cu sediul însi sediul procesual ales la Cabinete de avocat asociatedin Aradîmpotriva Raportului de inspectie fiscala nr. încheiat în data de01.2010 către organele de control ale Activității de Inspectie Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** cu sediul în si sediul procesual ales pentru suma totală de **xxxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară stabilită în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /01.2009 întocmită de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală, ca neîntemeiată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad, în termen de 6 luni de la data comunicării.