

DECIZIA nr. 45 din 21.01.2015 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL**,
cu sediul in Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.2014

Directia Generala Regionala Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. si completata cu adresa nr.2014, inregistrata sub nr.2014 de catre Administratia Sector x a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de ABC SRL formulata prin SCA "..... si Asociatii" in baza imputernicirii avocatile nr.2014.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.2014 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2014, emisa in baza raportului de inspectie din2014 prin s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA si respinsa la rambursare in suma de **D** lei, din care societatea contesta TVA in suma de **TXC lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector x a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, pentru perioada 19.12.2008-30.06.2012, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depus in data de 25.07.2012.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SX RRR/2014, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-SX YYY/2014, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL solicita anulara partiala a deciziei de impunere nr. F-SX YYY/2014 pentru TVA in suma de TXC lei, sustinand urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala au procedat nelegal la reincadrarea tranzactiei de vanzare de deseuri realizate in temeiul facturii nr. fctx/17.05.2012 emisa catre DLC SRL in livrare de bunuri taxabila cu TVA, fara a proceda, in scopul dovedirii celor sustinute, la administrarea vreunui probatoriu relevant in cauza. Desi

au solicitat un control incrucisat la beneficiarul operatiunii, reincadrarea operatiunii s-a facut cu incalcarea prevederilor art. 6 si art. 12 din Codul de procedura fiscala intrucat lipsa unui raspuns din partea organului de control desemnat pentru realizarea controlului incrucisat nu are relevanta in rasturnarea buneii-credinte a societatii cu privire la vanzarea de deseuri in regim de taxare inversa. Astfel, situatia de fapt reala nu a fost clarificata de catre organul fiscal de vreo proba administrata in cauza, cum ar fi expertiza contabila extrajudiciara conform dispozitiilor art. 49 coroborat cu art. 55 din Codul de procedura fiscala.

ABC SRL sustine ca sunt indeplinite toate conditiile de fond si de forma pentru aplicarea taxarii inverse prevazute la art. 160 alin. (1) si alin. (2) lit. a) din Codul fiscal intrucat bunurile pentru care a fost emisa factura reprezinta deseuri rezultate in urma demolarii mijloacelor fixe proprietatea societatii, luand in considerare si intentia directa a detinatorului de "a arunca bunul considerat deoseu" in sensul notiunii de deoseu reglementata in anexa nr. 2 pct. 9 la Legea nr. 211/2011 privind regimul deoseurilor.

In materie de jurisprudenta relevanta in materie societatea invoca pct. 30, 33, 34 si 35 din Cauza C-424/12, principiul neutralitatii fiscale impunand obligatia organului fiscal de a considera ca persoana impozabila are dreptul de a obtine deducerea TVA-ului daca cerintele de fond sunt indeplinite, chiar daca anumite cerinte de forma au fost omise.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la aspectele procedurale

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au utilizat mijloace de proba pentru stabilirea starii de fapt fiscale si au dat dovada de buna-credinta in relatia cu societatea contestatoare.

In fapt, societatea ABC SRL a fost supusa inspectiei fiscale partiale pentru perioada 19.12.2008-30.06.2012, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depus in data de 25.07.2012.

Inspectia s-a realizat incepand cu data de 14.11.2013, a fost suspendata in perioada 19.12.2013-16.06.2014 si a fost finalizata in data de 18.06.2014.

In legatura cu operatiunile de vanzare de bunuri considerate de societate "deseuri" pentru care a aplicat taxarea inversa prin factura nr. fctx/17.05.2012, organele de inspectie fiscala au analizat in detaliu contractul nr. ctrz/17.05.2012 incheiat de societate cu societatea DLC SRL din H, in calitate de executant al lucrarilor de demolare a cladirilor si de beneficiar al deoseurilor si al celorlalte materiale rezultate in urma demolarii. La art. 2.4.2.2 din contract se specifica ca pretul total, fix si neajustabil convenit din vanzarea-cumpararea tuturor

materialelor rezultate in demolarii cladirilor si excavarii pardoselilor este de E1 euro (echivalent BZI lei). Executantul va transmite lunar societatii situatia sortimentala si cantitativa a deseurilor metalice si nemetalice rezultate in urma lucrarilor de demolare conform art. 2.1 pct. a din contract.

Organele de inspectie fiscala au solicitat societatii prin adresa nr.2013 sa intocmeasca si sa depuna "Situatia produselor obtinute in urma demolarii cladirilor din str.", asa cum era prevazut la art. 2.1 pct. a din contractul nr. ctrz/17.05.2012 incheiat cu DLC SRL

Din adresa de raspuns inregistrata de ABC SRL sub nr.2014 rezulta ca societatea nu detine documentatia necesara intocmirii situatiei si ataseaza raspunsul partenerului DLC SRL, din care rezulta ca procesele-verbale intocmite cu ocazia demolarii se regasesc la sediul acestuia, unde pot fi consultate.

In baza prevederilor legale referitoare la competenta teritoriala, cu adresa nr.2014 si revenirea nr.2014 s-a solicitat organelor fiscale din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice H efectuarea unui control incrucisat la DLC SRL. Pana la data finalizarii inspectiei fiscale nu s-au primit rezultatele controlului incrucisat solicitat.

Prin contestatia formulata ABC SRL reclama ca organele de inspectie fiscala au reincadrat tranzactia din livrare de deseuri cu taxare inversa in livrare de bunuri taxabila cu cota de 24% TVA, cu incalcarea principiului bunei-credinte si fara niciun mijloc de proba prevazut de lege, inclusiv expertiza contabila extrajudiciara.

In drept, potrivit art. 6, art. 10, art. 12, art. 49, art. 52 si art. 55 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 6. – **Organul fiscal este îndreptătit să aprecieze**, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, **relevanța stărilor de fapt fiscale** și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză".

"Art. 10. – (1) **Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale**, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

(2) **Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție**".

"Art. 12. – Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate **pe bună-credință, în scopul realizării cerințelor legii**".

"Art. 49. – (1) **Constaie probă orice element de fapt** care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) **Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:**

a) **solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;**

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege”.

“Art. 52. – (1) **Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale.** În același scop, organul fiscal **are dreptul să solicite informații și altor persoane** cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris și va specifica natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.

(3) Declarația persoanelor obligate potrivit alin. (1) să furnizeze informații va fi, după caz, prezentată sau consemnată în scris.

(4) În situația în care persoana obligată să furnizeze informația în scris este, din motive independente de voința sa, în imposibilitate de a scrie, organul fiscal întocmește un proces-verbal”.

“Art. 55. – (1) Ori de câte ori consideră necesar, organul fiscal *are dreptul* să apeleze la serviciile unui expert pentru întocmirea unei expertize. Organul fiscal este obligat să comunice contribuabilului numele expertului.

(2) Contribuabilul *poate* să numească un expert pe cheltuiala proprie. [...]”.

Astfel, conform prevederilor legale anterior-citate, organele fiscale sunt cele *indreptatite sa stabileasca starea de fapt fiscala, administrand in acest fel mijloacele de proba pe care le apreciaza ca fiind utile determinarii acestei stari, in timp ce contribuabilii sunt obligati sa furnizeze informatiile necesare si sa intreprinda toate masurile in vederea procurarii mijloacelor doveditoare starii de fapt fiscale invocate, relatiile dintre cele parti – organe fiscale si contribuabili – fiind fundamente pe buna-credinta.*

In speta, se constata ca ABC SRL reclama reaua-credinta a organelor fiscale si neadministrarea niciunui mijloc de proba pentru reincadrarea tranzactiei analizate.

Aceste sustineri ale contestatoarei sunt vadit neintemeiate si contrare dispozitiilor legale antecitate si situatiei de fapt rezultate din dosarul cauzei, avand in vedere urmatoarele:

In primul rand, contestatoare **omite cu desavarsire propria sa obligatie de a coopera** cu organele de inspectie fiscala pentru stabilirea starii de fapt fiscale, **de a pune la dispozitia acestora** informatiile si inscrisurile solicitate si

de a întreprinde propriile demersuri pentru a intra în posesia documentația necesară dovedirii faptului că tranzacția în discuție privește, într-adevăr, numai bunuri (deseuri) pentru care a aplicat corect măsurile de simplificare prin taxare inversă.

ABC **SRL ignora faptul că organele fiscale i-au solicitat în scris**, cu adresa nr.2013 prezentarea unei situații a produselor/bunurilor/deseurilor rezultate în urma demolării clădirilor, **solicitare perfect rezonabilă** de vreme ce măsurile de simplificare prevăzute de Codul fiscal se aplică numai la categoriile de deseuri expres prevăzute de lege (și nu la toate deseurile), iar situația sortimentală și cantitativă a deseurilor metalice și nemetalice rezultate în urma demolărilor trebuia să fie primită lunar de contestatoare de la executantul lucrărilor, conform clauzelor contractuale agreate de părți.

Faptul că societatea contestatoare nu a mai urmărit derularea și respectarea tuturor clauzelor contractuale convenite, inclusiv cele față de care interesul sau era direct în raport cu propriile obligații de natură fiscală nu poate fi reproșat organelor de inspecție fiscală, ci este consecința propriei turpitudini și a neglijenței și nepăsării în ceea ce privește aplicarea corectă și întocmai a reglementărilor fiscale aplicabile tranzacțiilor derulate.

În al doilea rând, invocând reaua credință a organelor de inspecție fiscală, contestatoarea **încearcă să rastoarne sarcina probei și să derobeze de la propria-i obligație de a furniza organelor fiscale situația cerută, inclusiv prin întreprinderea măsurilor necesare în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare.**

Astfel, din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au solicitat societății contestatoare, în mod specific, prezentarea situației produselor obținute în urma demolării clădirilor prin notele explicative din 10.12.2013, respectiv 19.12.2013. Abia în data de 21.01.2014 societatea a transmis o adresă către partenerul DLC SRL din H prin care-i solicită copii certificate după “procese-verbale de evacuare a materialului rezultat din demolarea fostei incinte industriale NI”. Prin adresa de răspuns din 24.01.2014 administratorul DLC SRL susține că “având în vedere numărul mare de procese-verbale întocmite, a căror multiplicare și expediere presupune costuri apreciabile, considerăm că acestea pot fi consultate la sediul nostru de către organele fiscale abilitate”.

Cu alte cuvinte, **atat societatea controlată, cât și partenerul ei se deroba de obligația legală de a pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele solicitate, în condițiile în care aceste documente trebuiau deja să existe în posesia contestatoarei** tocmai în considerarea clauzelor convenite de societățile însăși (art. 2.4.2.2. din contractul nr. ctrz/17.05.2012 care stipulează că executantul - DLC SRL - să transmită lunar beneficiarului - ABC SRL - situația sortimentală și cantitativă a deseurilor metalice și nemetalice rezultate în urma lucrărilor de demolare).

In aceste conditii, **reclamarea relei-credinte** din partea organelor de inspectie fiscale si a neadministrarii de catre acestea a mijloacelor de proba in dovedirea starii de fapt fiscale **apare ca vadit nejustificata si contrara principiului de drept *nemo auditor propriam turpitudinem allegans*, in conditiile in care contestatoarea insasi a dat dovada de comodatitate in a intreprinde demersurile necesare pentru a intra in posesia documentatiei solicitate si a le pune la dispozitia organelor fiscale, pe care oricum ar fi trebuit sa le posede deja cu o minima diligena in urmarirea derularii propriilor contracte.**

In al treilea rand, organele de inspectie fiscala nu au stabilit starea de fapt fiscala fara administrarea niciunei probe, asa cum eronat sustine contestatoarea; dimpotriva, **organele de inspectie fiscala au apelat la mijloacele de proba permise de lege** si prevazute la art. 49 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, respectiv solicitarea de informatii insasi societatii contestatoare, folosirea inscrisurilor prezentate si solicitarea unui control tematic la partenerul contestatoarei. Faptul ca societatea contestatoare insasi nu a pus la dispozitie documentatia solicitata si ca raspunsul la solicitarea de control incrucisat nu fusese primit pana la finalizarea inspectiei nu poate fi reprosat organelor de inspectie fiscala.

In acest context, reprosul neadministrarii probei cu expertiza contabila extrajudiciara este **vadit neintemeiat**, organele de inspectie fiscala neavand obligatia administrarii probei cu expertiza, ci doar posibilitatea de a apela la aceasta proba, cu atat mai mult cu cat si contestatoarea avea la indemana aceeasi posibilitate de care a inteles sa nu uzeze. Oricum, **solicitarea probei cu expertiza este nejustificata in raport cu neindeplinirea de catre societatea contestatoare a propriei obligatii** de a detine documentatia prevazuta de propriile contracte si de a o pune la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

In al patrulea rand, organele de inspectie fiscala **nu au tratat arbitrar** tranzactia in discutie drept vanzare de bunuri taxabila cu cota de 24%, ci folosind inscrisurile disponibile, respectiv factura si contractul nr. ctrz/17.05.2012, pe care le-au analizat din punct al continutului in raport cu dispozitiile legale aplicabile spetei.

In sfarsit, **eronata este si interpretarea data de societatea contestatoare cu privire la reincadrarea tranzactiilor**, posibila, in opinia sa, doar in situatia in care se dovedeste reaua-credinta a contribuabilului. Or, reincadrarea unor tranzactii sau corecta aplicare a legii fiscale, cu consecinta stabilirii de diferente de obligatii fiscale in urma inspectiilor, **se poate face si in cazurile in care gresita aplicare a legii este datorata unor simple erori ori omisiuni**, nu numai in cazurile in care contribuabilii isi diminueaza, cu rea-credinta, cuantumul obligatiilor fiscale datorate, situatie circumscrisa mai degraba domeniului fraudei si evaziunii fiscale.

In consecinta, in raport de cele anterior retinute, contestatia ABC SRL este vadit neintemeiata si urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

3.2. Referitor la TVA colectata in suma de TXC lei

Cauza supusa solutionarii este daca la vanzarea bunurilor rezultate in urma demolarii unor cladiri/excavarii pardoselilor pentru un pret global si fix societatea avea obligatia aplicarii masurilor de simplificare, fara sa detina structura sortimentala, cantitativa si valorica a bunurilor rezultate, in conditiile in care in urma operatiunilor de demolare/excavare au rezultat si deseuri nesupuse masurilor de simplificare (e.g. caramizi, beton etc.) ori bunuri mobile ce puteau fi utilizate ca atare (e.g. echipamente, scari etc.).

In fapt, potrivit deciziei de impunere nr.F-SX YYY/2014 si raportului de inspectie fiscala nr. F-SX RRR/2014 organele de inspectie fiscala au constatat ca ABC SRL in calitate de beneficiar a incheiat cu DLC SRL in calitate de executant contractul nr. ctrz/17.05.2012 de executie de lucrari de demolare si vanzare de mijloace fixe, obiecte de inventar si materiale rezultate din lucrari de demolare.

Obiectul contractului il reprezinta:

- demolarea imobilelor – cladiri si instalatii aferente din incinta fostei NI, str., pentru care societatea executanta a si emis factura pentru servicii de demolare, pretul convenit fiind de P1 plus TVA (art. 2.4.1 din contract);

- vanzarea tuturor bunurilor mobile aflate in cadrul incintei, inclusiv fara a se limita la sina de cale ferata, mentionate in anexa nr. 8 la contract, pentru care societatea beneficiara a emis factura nr. 00003/17.05.2012 in valoare de P1 lei plus TVA colectata cu cota de 24% in valoare de V1 lei, asa cum s-a convenit la art. 2.4.2.1 din contract;

- vanzarea tuturor bunurilor si materialelor ce rezulta in urma demolarii, de catre beneficiar catre executant la pretul total, fix si neajustabil de E1 euro, echivalentul a BZI lei, cu aplicarea masurilor de simplificare pentru TVA (art. 2.4.2.2 din contract).

Conform art. 2.3 din contract transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor ce vor rezulta din demolare se face la data semnarii contractului sub conditia suspensiva a platii pretului, a primirii garantiilor de la executant si a constituirii contului escrow.

Prin contract partile au convenit ca executantul va transmite lunar beneficiarului **situatia sortimentala si cantitativa a deseurilor metalice si nemetalice** rezultate in urma lucrarilor de demolare (art. 2.4.2.2 ultimul paragraf din contract).

In aceeasi zi a incheierii contractului ca ABC SRL a emis catre DLC SRL factura nr. fctx/17.05.2012 pentru “contravaloare deseuri metalice si nemetalice rezultate in urma lucrarilor de demolare/excavare conform contract nr. ctrz/17.05.2012” in valoare de BZI lei, fara TVA (in regim de taxare inversa).

Cu adresa nr.2013 organele de inspectie fiscala au solicitat societatii ABC SRL sa intocmeasca si sa depuna “Situatia produselor obtinute in urma demolarii cladirilor din str.”, asa cum era prevazut la art. 2.1 pct. a din contractul nr. ctrz/17.05.2012 incheiat cu DLC SRL

Din adresa de raspuns inregistrata de ABC SRL sub nr.2014 rezulta ca societatea nu detine documentatia necesara intocmirii situatiei si ataseaza raspunsul partenerului DLC SRL, din care rezulta ca procesele-verbale intocmite cu ocazia demolarii se regasesc la sediul acestuia, unde pot fi consultate.

Totodata, organele fiscale au solicitat si efectuarea unui control incrucisat la executantul DLC SRL, dar pana la data finalizarii inspectiei fiscale nu s-au primit rezultatele controlului incrucisat solicitat.

Deoarece la momentul vanzarii si emiterii facturii nu se putea stabili incadrarea in categoria de deseuri a bunurilor ce vor rezulta ulterior din demolare, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aplicarea masurilor de simplificare de la art. 160 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal este eronata, motiv pentru care au considerat tranzactia drept o livrare de bunuri obisnuita supusa taxarii cu cota de 24% si au colectat TVA suplimentar in suma de TXC lei.

In drept, potrivit art. 150 si art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la momentul livrarii bunurilor:

“Art. 150. – (1) **Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată**, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, **este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri** sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160”.

“Art. 160. – (1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile **persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2)**. Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.

(2) **Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:**

a) livrarea următoarelor categorii de bunuri:

1. **livrarea de deseuri feroase și neferoase, de rebuturi feroase și neferoase**, inclusiv livrarea de produse semifinite rezultate din prelucrarea, fabricarea sau topirea acestora;

2. livrarea de reziduuri și alte materiale reciclabile alcătuite din metale feroase și neferoase, aliajele acestora, zgură, cenușă și reziduuri industriale ce conțin metale sau aliajele lor;

3. livrarea de deșeuri de materiale reciclabile și materiale reciclabile uzate constând în hârtie, carton, material textil, cabluri, cauciuc, plastic, cioburi de sticlă și sticlă;

4. livrarea materialelor prevăzute la pct. 1-3 după prelucrarea/transformarea acestora prin operațiuni de curățare, polizare, selecție, tăiere, fragmentare, presare sau turnare în lingouri, inclusiv a lingourilor de metale neferoase pentru obținerea cărora s-au adăugat alte elemente de aliere;

[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. **Beneficiarii**

vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹.

(4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. Prin norme se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă”.

În speta, contestatară ABC SRL a vândut către DLC SRL bunuri și materiale rezultate în urma demolării clădirilor/excavării pardoselilor din incinta fostei uzine NI, fără a proceda la colectarea TVA, ci cu aplicarea măsurilor de simplificare, prin taxare inversă la beneficiar și pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că nu se impunea aplicarea acestor măsuri întrucât societatea vânzătoare nu a putut dovedi că bunurile vândute se încadrează în categoria deșeurilor supuse măsurilor de simplificare de la art. 160 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal.

Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Conform contractului nr. ctrz/17.05.2012 ABC SRL a vândut **bunurile și materialele rezultate în urma demolării clădirilor/excavării pardoselilor** la un pret total, fix și neajustabil de BZI lei. În aceeași zi, cu factura nr. fctx/17.05.2012 a emis factura pentru suma de BZI lei fără TVA ca reprezentând “contravaloare deșuri metalice și nemetalice”, cu aplicarea măsurilor de simplificare.

Astfel, se constată cu evidența faptului că societatea a emis factura în regim de taxare inversă pentru suma de BZI lei ca reprezentând “deșuri metalice și nemetalice”, în contestație invocându-se prevederile art. 160 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal, **deși prețul de BZI lei se refera la toate bunurile și materialele rezultate în urma demolării clădirilor/excavării pardoselilor, cu alte cuvinte, și la bunuri individuale și materiale sub formă de deșuri care nu sunt nici metalice, nici nemetalice.**

Potrivit definiției noțiunii de deșeu din anexa nr. 1 pct. 9 din Legea nr. 211/2011 privind regimul deșeurilor, prin deșeu se înțelege “**orice substanță sau obiect pe care detinatorul îl arunca ori are intenția sau obligația să îl arunce**”.

La art. 5, art. 6, art. 7 și art. 8 din Legea nr. 211/2011 privind regimul deșeurilor se precizează următoarele:

“Art. 5. – Este considerat subprodus, **și nu deșeu** potrivit definiției de la pct. 9 din anexa nr. 1, o substanță sau un obiect care rezultă în urma unui proces de producție al cărui obiectiv principal nu este producerea acestuia și care îndeplinește, cumulativ, următoarele condiții:

- a) **utilizarea ulterioară** a substanței sau a **obiectului este certă**;
- b) substanța sau obiectul **poate fi utilizat direct**, fără a fi supus unei alte prelucrări suplimentare celei prevăzute de practica industrială obișnuită;
- c) substanța sau obiectul este produs ca parte integrantă a unui proces de producție;

d) **utilizarea ulterioară este legală**, în sensul că substanța sau obiectul îndeplinește toate cerințele relevante referitoare la produs, la protecția mediului și protecția sănătății pentru utilizarea specifică și nu va produce efecte globale nocive asupra mediului sau a sănătății populației”.

“Art. 6. – (1) În cazul în care anumite categorii de deșeuri au trecut printr-o operațiune prevăzută în anexa nr. 3 și dacă îndeplinesc criteriile specifice stabilite de Comisia Europeană, **acestea încetează să mai fie considerate deșeuri**, în sensul prezentei legi”.

“Art. 7. – (1) Lista deșeurilor aprobată de către Comisia Europeană se preia în legislația națională prin hotărâre a Guvernului”.

“Art. 8. – (1) Producătorii și deținătorii de deșeuri persoane juridice sunt obligați să încadreze fiecare tip de deșeu generat din propria activitate în lista deșeurilor prevăzută la art. 7 alin. (1)”.

În baza H.G. nr. 856/2002 privind evidența gestiunii deșeurilor și pentru aprobarea listei cuprinzând deșeurile, inclusiv deșeurile periculoase, cu completările ulterioare **in categoria 17 “deșeuri din construcții și demolări (inclusiv pământ excavat din amplasamente contaminate)” se cuprind, pe lângă deșeurile feroase și neferoase, și alte tipuri de deșeuri, cum ar fi: beton, cărămizi, țigle, materiale ceramice, lemn, sticlă, materiale plastice, amestecuri bituminoase, pământ, pietre etc.**

Rezulta că **nu orice tip de deșeu rezultat în urma demolării cladirilor/excavării pardoselilor**, așa cum este definit de legislația în vigoare **intra sub incidența măsurilor de simplificare fiscală** stabilite la art. 160 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal, între cele două categorii neexistând o suprapunere până la identificarea completă a unei categorii cu cealaltă.

Cum contestatoarea ABC SRL a vândut pentru prețul de BZI lei bunuri și materiale rezultate în urma demolării cladirilor/excavării pardoselilor rezulta că, **în fapt, ea a vândut, pe lângă deșeurile feroase și neferoase, și alte tipuri de deșeuri ori bunuri rezultate în urma demolării** pentru care nu se aplică măsurile de simplificare (spre exemplu, betoane, cărămizi, lemn, bunuri mobile ce puteau fi revândute ca atare etc.). Or, în această situație, contestatoarea era obligată să identifice în mod specific deșeurile feroase și neferoase pentru care să aplice prevederile art. 160 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Codul fiscal, altminteri invocate, să le stabilească valoarea în cadrul prețului total negociat și să le factureze distinct în regim de taxare inversă, urmând ca restul bunurilor și materialelor ce nu intra sub incidența prevederilor art. 160 alin. (2) din Codul fiscal să fie facturate în regim normal, cu TVA colectată de 24%.

Asa cum s-a arătat și la pct. 3.1 din prezenta decizie, contestatoarea este obligată să respecte corect și întocmai legislația fiscală în materie și să aducă dovezile necesare în acest sens. În prezenta speta, **contestatoarea nu a adus nicio dovadă** că bunurile facturate la valoarea de BZI lei sunt exclusiv deșeuri supuse măsurilor de simplificare, **desi o astfel de dovadă îi era la îndemână, în**

conditiile unei minime diligente in urmarirea derularii contractului nr. ctrz/17.05.2012, cata vreme in contract era stipulat in mod expres ca executantul trebuie sa-i transmita lunar situatia sortimentala si cantitativa a deseurilor metalice si nemetalice rezultate in urma lucrarilor de demolare.

Se retine ca **prezentarea situatiei deseurilor rezultate in urma demolarii, sortimental si cantitativ era absolut necesara pentru verificarea aplicarii corecte a masurilor de simplificare, avand in vedere ca in valoarea facturata de BZI lei sunt incluse si deseuri pentru care nu se aplica masurile de simplificare** (e.g. caramizi, tigle etc.), **precum si bunuri rezultate in urma dezmembrarii ce mai pot fi utilizate ca atare si care nu pot fi tratate ca deseuri** (e.g. scari, dulapuri, utilaje etc.) tinand cont de prevederile Legii nr. 211/2011 privind regimul deseurilor, in integralitatea lor. Astfel, simpla intentie a contestatoarei de a nu utiliza bunurile rezultate in urma demolarii/dezmembrarii ("de a le arunca") nu este suficienta pentru ca un bun sa fie considerat deseu, asa cum eronat sustine contestatoarea, daca bunul poate fi utilizat in continuare potrivit destinatiei lui specifice, in conditii de siguranta pentru mediu si pentru sanatatea populatiei. De altfel, insasi cererea de efectuare a unei expertize contabile extrajudiciare, reclamata prin contestatia formulata, denota faptul ca societatea recunoaste ca in urma demolarii cladirilor au rezultat si deseuri/bunuri ce nu se incadreaza in categoria celor supuse masurilor de simplificare de la art. 160 din Codul fiscal.

Mai mult, se retine ca organele de inspectie fiscala au efectuat propriile demersuri pentru identificarea bunurilor si materialelor rezultate in urma demolarii cladirilor/excavarii pardoselilor, prin solicitarea unui control incrucisat la executantul DLC SRL.

Cu adresa inregistrata sub nr.2014 organele fiscale au transmis in fotocopie procesul-verbal nr. pvii/2014 impreuna cu anexele, intocmit de Administratia Judeteana a Finantelor Publice H ca raspuns la solicitarea de control incrucisat.

Conform procesului-verbal nr. pvii/2014 intocmit la sediul DLC SRL, administratorul societatii Ion Spiru a declarat ca procesele-verbale cu produsele obtinute in urma lucrarilor de demolare se afla la sediul societatii, dar nu pot fi puse la dispozitie in copie deoarece contin un volum mare de documente si ca intre cele doua societati **nu exista un protocol privind modul de determinare a pretului** pentru produsele rezultate in urma demolarii. S-au pus la dispozitie doar procese-verbale in care o comisie tehnica formata din angajatii proprii **estimeaza cantitatile** care se vor recupera in urma dezmembrarii (e.g., in procesul-verbal incheiat in data de 03.09.2013 comisia tehnica estimeaza o cantitate suplimentara de bunuri si materiale, dupa cum urmeaza: caramida – 4.000 buc, deseu inox – 740 kg, deseu cablu cupru – 400 kg, deseu neferos – 900 kg, beton concasat – 7.000 tone), fara sa existe o centralizare nici a cantitatilor estimate conform proceselor-verbale incheiate si, mai ales, **fara sa fie intocmite situatiile lunare privind deseurile metalice si nemetalice rezultate in urma lucrarilor de demolare, pe sortimente si cantitati efective obtinute**, desi aceste situatii fusesera agreate de parti prin contractul incheiat. Astfel, se constata ca nici executantul lucrarilor de demolare nu a pus la

dispozitia organelor de inspectie fiscala situatiile din care sa reiasa cantitatile efective de bunuri obtinute in urma demolarii, **dar din procesele verbale estimative se poate constata cu usurinta ca este vorba si de deseuri ce nu se supun masurilor de simplificare** (e.g. caramizi, beton concasat etc.).

Se retine ca, daca societatea contestatoare ar fi dat dovada de diligenta in aplicarea corecta a prevederilor fiscale in materie, ar fi trebuit sa stabileasca cu executantul structura sortimentala a materialelor rezultate in urma demolarii (deseuri supuse masurilor de simplificare, deseuri nesupuse masurilor de simplificare, bunuri mobile recuperate si vandute ca atare) si sa departajeze pretul global convenit de BZI lei pe structura sortimentala identificata, aplicand masurile de simplificare numai pentru acele categorii de deseuri ce intra sub incidenta prevederilor art. 160 alin. (2) din Codul fiscal. Or, in conditiile in care societatea contestatoare **nu a adus nicio dovada privind structura sortimentala si cantitativa a bunurilor rezultate in urma demolarii** cladirilor/excavarii pardoselilor, iar in urma controlului incrucisat executantul nu a prezentat decat procese-verbale estimative, fara sa prezinte dovezi privind cantitatile efectiv obtinute in urma demolarii/excavarii in mod corect organele de inspectie fiscala nu au acceptat aplicarea masurilor de simplificare pentru bunurile vandute global si estimativ cu factura nr. fctx/17.05.2012.

Prin urmare, desi reclama indeplinirea conditiilor de fond pentru tranzactia ce face obiectul facturii nr. fctx/17.05.2012, contestatoarea ABC SRL nu a adus nicio dovada ca toate bunurile pentru care a emis factura reprezinta exclusiv deseuri supuse masurilor de simplificare; dimpotriva, organele de inspectie fiscala sunt cele care au adus dovezi ca printre bunurile rezultate in urma demolarii se regasesc si deseuri/bunuri mobile ce nu intra sub incidenta masurilor de simplificare, iar **faptul ca structura sortimentala, cantitativa si valorica nu a putut fi stabilita este in culpa exclusiva a contestatoarei, care avea posibilitatea (inclusiv "creata contractual") de a intra in posesia documentatiei necesare de la partenerul sau.**

In ceea ce priveste jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene in materie se retine ca aceasta este invocata fara nicio legatura cu cauza supusa solutionarii intrucat se refera la exercitarea dreptului de deducere pentru achizitii de bunuri si servicii (in amonte); or, in speta, este vorba de corecta taxare a operatiunilor de iesiri de bunuri si servicii – vanzari/prestari (in aval) si nicidecum de exercitarea dreptului de deducere.

In consecinta, avand in vedere ca ABC SRL nu a adus nicio dovada care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la inaplicabilitatea masurilor de simplificare pentru tranzactia in discutie, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA colectata suplimentar in suma de TXC lei.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 5, art. 6, art. 7, art. 8 si pct. 9 din anexa nr. 1 din Legea nr. 211/2011 privind regimul deșeurilor, H.G. nr. 856/2002 privind evidența gestiunii deșeurilor și pentru aprobarea listei cuprinzând deșeurile, inclusiv deșeurile periculoase, cu completările ulterioare, art. 150 alin. (1) si art. 160 alin. (2) lit. a) pct. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 6, art. 10, art. 12, art. 49 alin. (2), art. 52 alin. (1) si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia ABC SRL formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-SX YYY/2014, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SX RRR/2014 de catre Administratia Sectorului x a Finantelor Publice pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de TXC lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.