



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestatii

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
e-mail : info.adm@dgfptm.ro

D E C I Z I E nr. 383/114/18.03.2015

privind soluționarea contestației formulate de SCSRL cu domiciliul
fiscal în mun.

Serviciul Soluționare Contestatii a fost sesizat de AJFP Caras - Severin prin adresa nr.înregistrată la DGRFP Timisoara sub nr.cu privire la contestația formulată de SCSRL.

SCSRL are domiciliul fiscal în mun.

Contestația s-a formulat împotriva măsurilor înscrise în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr., este autenticată cu semnatura administratorului și stampila societății.

Contestația a fost formulată în termenul legal prevăzut la art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003 republicată, titlul IX, în raport de comunicarea Deciziei de impunere și de data înregistrării contestației la AJFP Caras-Severin.

Din analiza dosarului contestației, se constată că au fost îndeplinite condițiile prevăzute de art. 205 și art. 206 din OG nr. 92/2003 republicată, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice; DGRFP Timisoara prin Serviciul soluționare contestații este competentă să soluționeze pe fond contestația.

I. Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr., ca fiind netemeinică și nelegală, având în vedere următoarele MOTIVE:

În urma inspectiei fiscale parțiale efectuate pentru perioada, ca urmare a solicitării de rambursare a soldului sumei negative de TVA delei (suma solicitată prin decontul de TVA nr.), inspectorii fiscali au constatat nereguli cu privire la TVA dedusă de către petenta.

In baza acestui act de control, a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr., de catre AJFP Caras-Severin.

Astfel, organul de control a constatat ca in perioada verificata SCSRL a achizitionat o serie de servicii de la persoane juridice cu care are raporturi contractuale, fara a se justifica - in opinia inspectorilor fiscali - necesitatea si realitatea efectuarii acestor servicii. Se sustine de catre organul fiscal ca petenta a incheiat contracte pentru care documentele prezentate nu justifica realizarea in fapt a serviciilor prestate si, in consecinta, organul fiscal a dispus respingerea sumei solicitate de catre petenta la rambursare si stabilirea unei obligatii suplimentare de plata in sarcina acesteia in valoare totala de lei.

Organul de control refuza dreptul de deducere al TVA in suma delei in luna octombrie 2014 ca urmare a platilor efectuate catre SCSRL si SCSRL, plati reprezentand contravaloare servicii de consultanta efectuate si facturate in lunile, sustinand ca nu au fost prezentate dovezi obiective care sa sustina intentia declarata de a folosi serviciile respective in folosul operatiunilor sale taxabile, fiind incalcate astfel prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Serviciile contractate si facturate de catre cele doua societati au fost refacturate catre clientii SCSRL in aceiasi perioada astfel incat, este evident ca serviciile au fost achizitionate in folosul operatiunilor taxabile asa cum reiese si din jurnalul pentru vanzari aferent perioadei si fisele conturilor de TVA din aceiasi perioada.

Pe cale de consecinta, atata timp cat specificul activitatii SCSRL circumscrie activitatii de consultanta si management in domeniul de activitate desfasurat, pe care petenta a dovedit ca il presteaza mai departe si il refactureraza, nu se poate sustine ca serviciile de consultanta achizitionate nu sunt necesare desfasurarii activitatii si, deci, nu se incadreaza in sfera de deducere a TVA.

Avand in vedere motivele mai sus aratate, petenta solicita admiterea contestatiei si, pe cale de consecinta, exonerarea sa de la plata sumei de lei, reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA, si rambursarea sumei dereprezentand TVA refuzata la deducere.

Petenta a anexat contestatiei urmatoarele documente:

- fisa cont 4426 pentru perioada august – septembrie 2013;
- fisa cont 4427 pentru perioada august – septembrie 2013;
- fisa cont 4427 pentru perioada august – septembrie 2013;
- jurnalul pentru vanzari pentru perioada august – septembrie 2013.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr., organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Caras - Severin - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit :

- TVA in suma delei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma de lei;
- penalitati de intarziere aferente TVA in suma de lei.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr., contestata de SCSRL, rezulta urmatoarele:

a) In luna iulie 2014, societatea a achitat suma totala delei si si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma delei catre SCSRL.

In decontul de TVA aferent perioadei, SCSRL a solicitat la rambursare soldul sumei negative delei, in care este cuprinsa si suma delei, suma ce reprezinta TVA aferenta facturilor emise de SCSRL.

Acest Decont de TVA a fost solutionat de catre organul fiscal cu control ulterior, fiind emisa Decizia de rambursare nr.

Aceasta suma reprezinta contravaloarea serviciilor de consultanta facturate in perioada august – septembrie 2013 in baza Contractului nr., care prevede ca prestatorul se obliga sa efectueze pentru beneficiar urmatoarele servicii: servicii de consultanta in constructii, servicii de asistenta contractare, servicii de supravegherea lucrarilor, servicii de management proiect, reprezentarea beneficiarului, pe baza de mandat, in cadrul retelei cu furnizorii de servicii si lucrari, reprezentarea beneficiarului, pe baza de mandat, in cadrul relatiei cu autoritatile in domeniu.

In ceea ce priveste realitatea si legalitatea operatiunilor privind serviciile de consultanta facturate de catre SCSRL, organul de inspectie fiscala a efectuat in data de 20.11.2013 un control incrucisat la societatea prestatoare unde reprezentantul societatii a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente. Aceste documente reprezinta o simpla anexa cadru care are caracter repetitiv in fiecare luna repetandu-se aceleasi servicii, doar ca zilele alocate difera, fara a contine o justificare a naturii serviciului prestat efectiv.

Din aceste documente nu a rezultat modul concret in care au fost determinat numarul de ore aferent fiecarui serviciu si nici ce activitati au fost efectuate pentru fiecare serviciu. Pentru justificarea serviciilor nu au fost prezentate documente corespunzatoare acceptate de achizitor. Urmare finalizarii controlului incrucisat, s-a intocmit Procesul verbal nr.care este anexa la Raportul de inspectie fiscala nr.

Fata de cele prezentate mai sus, organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu poate sa-si exercite dreptul de deducere a sumei delei prin simpla prezentare a documentelor de plata si a documentelor time - sheet.

Potrivit pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal, pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se face pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

Referitor la TVA, persoana impozabila nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile de servicii de la furnizorul mentionat, in conditiile in care nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa-i sustina intentia declarata de a folosi serviciile respective in folosul operatiunilor sale taxabile, fiind incalcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru suma delei, organul de inspectie fiscala a calculat accesorii in suma totala de 3..... lei, din care dobanzi/majorari de intarziere in suma de 233 lei si penalitati de intarziere in suma de lei. Accesoriile au fost calculate pana la data de 11.12.2014, data depunerii DNOR, conform art. 120 alin. (1) si alin. (7) si art. 120¹ alin. (1) si alin. (2) lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Modul de calcul a fost prezentat in anexa nr. 1 la raportul de inspectie fiscala.

b) In luna iulie 2014, societatea a achitat suma totala delei si si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma delei catre SCSRI.

In Decontul de taxa aferent perioadei, SC SRL a solicitat la rambursare soldului sumei negative delei, in care este cuprinsa si suma delei, suma ce reprezinta TVA aferenta facturilor emise de SCSRL.

Acest Decont de taxa a fost solutionat de catre organul fiscal cu control ulterior, fiind emisa Decizia de rambursare nr. Aceasta suma reprezinta contravaloarea serviciilor de consultanta facturate in luna septembrie 2013 in baza Contractului nr. care prevede ca prestatorul se obliga sa efectueze pentru beneficiar verificari, proiecte, analize tehnico-economice pentru optimizarea activitatilor de exploatare si reparatii instalatii.

In ceea ce priveste realitatea si legalitatea operatiunilor privind serviciile de verificari proiecte facturate de catre SCSRI, organul de inspectie fiscala a

efectuat in data de 20.11.2013 un control incrucisat la societatea prestatoare unde reprezentantul societatii a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente (time - sheet). Aceste documente reprezinta o simpla anexa cadru care are caracter repetitiv, in fiecare luna repetandu-se aceleasi servicii, doar ca zilele alocate difera, fara a contine o justificare a naturii serviciului prestat efectiv.

Din aceste documente, nu a rezultat modul concret in care au fost determinat numarul de ore aferent fiecarui serviciu prestat si nici ce activitati au fost efectuate pentru fiecare serviciu. Pentru justificarea serviciilor nu au fost prezentate documente corespunzatoare acceptate de achizitor. Urmare finalizarii controlului incrucisat, s-a intocmit Procesul verbal nr.care este anexa la Raportul de inspectie fiscala nr.

Fata de cele prezentate mai sus, organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu poate sa-si exercite dreptul de deducere a sumei delei prin simpla prezentare a documentelor time - sheet.

Potrivit pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, trebuie sa se indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatii desfasurate.

Referitor la TVA, persoana impozabila nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile de servicii de la furnizorul mentionat, in conditiile in care nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa-i sustina intentia declarata de a folosi serviciile respective in folosul operatiunilor sale taxabile, fiind incalcate prevederile art 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru suma delei, organul de inspectie fiscala a calculat accesorii in suma de lei, din care dobanzi/majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei. Accesoriile au fost calculate pana la data de 11.12.2014, data depunerii DNOR, conform art. 120 alin. (1) si alin. (7) si art. 120¹ alin. (1) si alin. (2) lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Modul de calcul a fost prezentat in anexa nr. 1 la raportul de inspectie fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative in vigoare in perioada verificata, se retin urmatoarele:

Referitor la TVA in suma delei si accesoriile aferente in suma de lei, DGRFP Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca SCSRL are drept sa deduca TVA inscrisa pe facturile emise de SCSRL si SCSRL, reprezentand servicii de consultanta, in conditiile in care societatea nu justifica cu documente faptul ca aceste servicii au fost efectiv prestate de catre prestator și in ce masura sunt aferente operatiunilor sale taxabile.

In fapt, in perioada supusa verificarii, petenta a dedus TVA in suma delei, dupa cum urmeaza:

a) In luna iulie 2014, petenta si-a exercitat dreptul de deducere al TVA in suma delei aferenta facturii emise de SCSRL, ca urmare a achitarii sumei datorate furnizorului (la data emiterii facturii, SCSRL era inscrisa in Registrul operatorilor economici care aplica sistemul TVA la incasare).

SCSRL a facturat contravaloarea serviciilor de consultanta aferente perioadei august - septembrie 2013, conform Contractului nr., care prevede ca prestatorul se obliga sa efectueze pentru beneficiar urmatoarele servicii: servicii de consultanta in constructii, servicii de asistenta contractare, servicii de supravegherea lucrarilor, servicii de management proiect, reprezentarea beneficiarului pe baza de mandat, in cadrul retelei cu furnizorii de servicii si lucrari, reprezentarea beneficiarului pe baza de mandat, in cadrul relatiei cu autoritatile in domeniu.

b) In luna iulie 2014, petenta si-a exercitat dreptul de deducere al TVA in suma delei aferenta facturii emise de SCSRL, ca urmare a achitarii sumei datorate furnizorului (la data emiterii facturii, SCSRL era inscrisa in Registrul operatorilor economici care aplica sistemul TVA la incasare).

SCSRL a facturat contravaloarea serviciilor de consultanta aferente lunii septembrie 2013, conform Contractului nr., care prevede ca prestatorul se obliga sa efectueze pentru beneficiar verificari proiecte, analize tehnico-economice pentru optimizarea activitatilor de exploatare si reparatii instalatii.

Organele de inspectie fiscala au efectuat controale incrucisate la SCSRL si SCSRL in vederea stabilirii realitatii si legalitatii operatiunile privind serviciile de consultanta facturate de cei doi furnizori, incheiindu-se Procesul – verbal nr.si, respectiv, Procesul – verbal nr.....

Reprezentantii societatiilor prestatoare au pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente „time-sheet”, documente ce reprezinta simple anexe care au caracter repetitiv, in fiecare luna repetandu-se aceleasi servicii, fara a contine o justificare a naturii serviciului prestat. Din aceste documente nu au rezultat orele alocate fiecarui serviciu prestat si nici activitatile efectuate de prestatori.

Referitor la cauza analizata, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

- art. 134 alin. (1)-(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 134

(1) Faptul generator reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezinta data la care autoritatea fiscala devine indreptatita, in baza legii, sa solicite plata de catre persoanele obligate la plata taxei, chiar daca plata acestei taxe poate fi amanata.

(3) Prin exceptie de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a) se aplica sistemul TVA la incasare, respectiv exigibilitatea taxei intervine la data incasarii contravalorii integrale sau partiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, astfel:

a) in cazul persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA conform art. 153, care au sediul activitatii economice in Romania conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), a caror cifra de afaceri in anul calendaristic precedent nu depășește plafonul de 2.250.000 lei. Persoana impozabila care in anul precedent nu a aplicat sistemul TVA la incasare, dar a carei cifra de afaceri pentru anul respectiv este inferioara plafonului de 2.250.000 lei, aplica sistemul TVA la incasare incepand cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul urmator celui in care nu a depășit plafonul. Cifra de afaceri pentru calculul plafonului de 2.250.000 lei este constituita din valoarea totala a livrarilor de bunuri și a prestarilor de servicii taxabile și/sau scutite cu drept de deducere, precum și a operatiunilor rezultate din activitati economice pentru care locul livrării/prestării se considera ca fiind in strainatate, conform art. 132 și 133, realizate in cursul unui an calendaristic;

b) in cazul persoanelor impozabile, care au sediul activitatii economice in Romania conform art. 125¹ alin. (2) lit. a), care se inregistreaza in scopuri de TVA conform art. 153 in cursul anului calendaristic curent, incepand cu data inregistrării in scopuri de TVA.

(4) Daca in cursul anului calendaristic curent cifra de afaceri a persoanelor impozabile prevazute la alin. (3) depășește plafonul de 2.250.000 lei, sistemul TVA la incasare se aplica pana la sfarșitul perioadei fiscale urmatoare celei in care plafonul a fost depășit.

(5) In cazul in care persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la incasare nu au incasat contravaloarea integrala sau partiala a livrării de

bunuri ori a prestarii de servicii in termen de 90 de zile calendaristice de la data emiterii facturii, calculate conform dispozitiilor Codului de procedura civila, exigibilitatea taxei aferente contravalorii neincasate intervine in cea de-a 90-a zi calendaristica, de la data emiterii facturii. In situatia in care factura nu a fost emisa in termenul prevazut de lege, exigibilitatea taxei aferente contravalorii neincasate intervine in cea de-a 90-a zi calendaristica de la termenul-limita prevazut de lege pentru emiterea facturii, calculata conform dispozitiilor Codului de procedura civila.(...))”

- art. 145 alin. (1) si (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 145

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilitatii taxei.

(1¹) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoana impozabila de la o persoana impozabila care aplica sistemul TVA la incasare conform prevederilor art. 134² alin. (3)-(8) este amanat pana in momentul in care taxa aferenta bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost platita furnizorului/prestatorului sau. (...)

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;”

- art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Conditii de exercitare a dreptului de deducere

ART. 146

(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada platii in cazul achizițiilor efectuate de catre persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la incasare, respectiv de catre persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la incasare;(...)”

Din textele de lege citate mai sus, rezulta urmatoarele:

Dreptul de deducere al TVA ia nastere la momentul exigibilitatii taxei (art. 145 alin. (1) din Codul fiscal), care intervine la data la care are loc faptul generator, aceasta data fiind data livrării bunurilor sau data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute la alin. (2) din art. 134² din Codul fiscal.

Dreptul de deducere al TVA este conditionat de utilizarea achizițiilor in folosul operatiunilor taxabile, asa cum prevede art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, respectiv conditia ca achizitiile sa fie urmate de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor inscrise in contractele incheiate intre parti, care sa conduca la obtinerea de venituri impozabile, si, de asemenea, dreptul de deducere este conditionat de detinerea unei facturi fiscale emise conform art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, conform art. 146 alin. (1) lit. a) din lege, mai sus citat.

Prin urmare, persoana impozabila, pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute de lege, respectiv conditia de a justifica exercitarea acestui drept in baza unor facturi emise in conformitate cu art. 155 din Codul fiscal si conditia ca factura sa fie urmata de efectuarea achizitiilor in folosul operatiunilor taxabile, respectiv pentru obtinerea veniturilor impozabile, conditii care trebuie indeplinite si in cazul facturilor de prestari servicii emise de furnizori.

Dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislatia nationala in domeniul fiscal nu contin prevederi exprese privind conditiile in care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA in situatii de abuzuri, in scopul obtinerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justitie a Uniunii Europene clarifica in astfel de situatii limitele privind dreptul de deducere a TVA.

In contextul celor prezentate mai sus, se retine ca potrivit jurisprudentei europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal, operatiunea neavand continut economic, va fi ignorat și situatia care ar fi existat in absenta acestui artificiu va fi restabilita.

In acest sens sunt hotararile Curtii de Justitie a Uniunii Europene in cauzele C-80/2011, C-142/2011 și C-...../2011 in care s-a dispus:

- Cauzele C-80/2011 și C-142/2011

„(...) Astfel, in principiu, este de competenta autoritatilor fiscale sa efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și sa aplice sanctiuni persoanei impozabile care a savarșit aceste nereguli sau aceste fraude.”

- Cauza C-...../2011

(...) in aceste conditii, trebuie amintit de asemenea ca lupta impotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și incurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea in special Hotararea Halifax și altii, citata anterior, punctul 71, Hotararea Kittel și Recolta Recycling, citata anterior, punctul 54, Hotararea din 7 decembrie 2010, R., C-...../09, Rep., p. 1-12605, punctul 36, Hotararea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicata inca in Repertoriu, punctul 50, precum și Hotararea Mahageben și David, citata anterior, punctul 41).

(...) in consecinta, autoritatile și instantele nationale sunt in masura sa refuze acordarea dreptului de deducere daca se stabilește, in raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat in mod fraudulos sau abuziv (a se vedea

Hotararile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahageben și David, punctul 42).”

Totodata, jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene impune obligatia persoanei care solicita deducerea TVA sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii. Astfei, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (par. 19 din hotarare).

De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita deducerea TVA sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii și 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 naștere la operatiuni taxabile.

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 și jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA aferenta 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 esentiala, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In speta, coroborand jurisprudenta europeana cu legea speciala care guverneaza raporturile de drept fiscal – OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, respectiv art. 65 alin. (1):

„Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”.

rezulta ca este obligatia persoanei impozabile care solicita acordarea dreptului de deducere a TVA sa prezinte dovezi obiective care sa confirme utilizarea acestor bunuri sau servicii in folosul operatiunilor taxabile.

Simpla achizitie a unor servicii, pentru care detine facturi intocmite conform legii, nu constituie prezumtie a utilizarii in scop economic a acestora, in vederea realizarii obiectivului sau de activitate, cu atat mai mult cu cat, cu ocazia desfasurarii controalelor incrucisate la prestatori, acestia nu au prezentat documente cu care sa justifice prestarea serviciilor.

Societatea contestatara nu a inteles sa depuna documente care sa infirme constatarile organelor fiscale, consemnate in actele atacate.

Avand in vedere constatările organelor de inspectie fiscala consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr., precum si prevederile legale imperative citate, se retine ca petenta nu a prezentat documente pentru a justifica ca a beneficiat de prestarea serviciilor inscrise in facturile emise de SCSRL si SCSRL.

Or, intrucat petenta este cea care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea care se impune este una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatarei.

Situatiei de fapt ii este aplicabil si principiul de drept potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiu consfintit de art. 243 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila „*cel care face o sustinere in cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in afara de cazurile anume prevazute de lege.*”

Astfel, sarcina probei nu implica un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al celui care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac.

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere TVA inscrise in facturile emise de SCSRL si SCSRL, respectiv **TVA in suma delei, precum si accesoriile aferente TVA in suma de lei**, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” atata timp cat societatea nu contesta modul de calcul al acestora, in ceea ce priveste perioada de calcul si cota aplicata, in temeiul art. 216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

„(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, **ori respinsa.**”

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

„11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

a) **neintemeiata**, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SCSRL.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 207 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr., se

D E C I D E :

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SCSRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. prin care s-au stabilit in sarcina acesteia obligatii fiscale suplimentare in suma totala delei reprezentand:

- TVA in suma delei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA in suma de lei;
- penalitati de intarziere aferente TVA in suma de lei.

- prezenta decizie se comunica la :

- SCSRL;
- AJFP Caras - Severin - Activitatea de Inspectie Fiscala.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

.....