

DECIZIA nr..... din.....
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AS1FP, cu adresele nr.x si nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC x SRL**, cu sediul in x, Bucuresti, prin SCPA x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS1FP sub nr. x, completata prin adresa nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x, comunicata in data de **22.07.2015**, emisa de AS1FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S1 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x 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, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

Conditii impuse de Codul fiscal pentru recunoasterea dreptului de deducere a TVA valabile pentru perioada verificata constau in indeplinirea conditiilor de forma ale documentelor justificative care stau la baza achizitiilor efectuate, iar achizitiile sa fie destinate desfasurarii de operatiuni impozabile.

Ansamblul rezidential din x este singurul proiect imobiliar dezvoltat de societate, motiv pentru care nu poate fi contestata realitatea serviciilor achizitionate de aceasta in perioada 01.04.2014 - 31.12.2014. Mai mult, existenta investitiei este imposibil de negat, cata vreme structura cladirii a fost finalizata, iar lucrarile de zidarie, instalatii si finisaje sunt in diferite etape de realizare.

Au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractele incheiate de societate cu furnizorii, facturile fiscale, devizele de lucrari, procesele-verbale de receptie a lucrarilor, cartile tehnice, precum si o serie de documente care atesta edificarea imobilului cu respectarea fazelor de executie (certificat de urbanism, autorizatie de constructie, avizele obtinute, proiectele de arhitectura, instalatii, etc).

Facturile emise de furnizori contin toate elementele obligatorii prevazute la art. 155 din Codul fiscal, iar pentru perioada verificata nu s-au constatat incalcare ale obligatiilor societatii in calitate de contribuabil.

Cheltuielile considerate nedeductibile fac parte din cheltuielile generale si reprezinta elemente constitutive ale pretului bunurilor si serviciilor furnizate de aceasta.

La data desfasurarii operatiunilor, furnizorii figurau ca societati active si inregistrate in scopuri de TVA, fapt necontestat de organele de inspectie fiscala.

1. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de la furnizorul x SRL:

Constatarile organelor de inspectie fiscala sunt contradictorii si incorecte.

Intre cele doua parti exista un singur raport contractual, contractul de antrepriza nr. x, iar investitiile au ca obiect finantarea unui singur ansamblu rezidential unde se executa lucrarile, orasul x. Prin urmare, facturile si devizele cuprind suficiente elemente pentru a se identifica atat contractul, cat si locul unde se executa lucrarile, motiv pentru care constituie documente justificative pentru recunoasterea dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiilor efectuate.

In situatia in care facturile ar cuprinde informatii incomplete, organele de control ar fi trebuit sa permita societatii corectarea facturilor respective.

Societatea a incheiat mai multe procese-verbale de receptie a lucrarilor cu furnizorul SC x, in baza contractului nr. x, astfel se poate determina cu certitudine data exigibilitatii TVA.

Raportul contractual intre SC x SRL si SC x SRL a denaturat situatia de fapt fiscala, intrucat contestatara nu avea obligatia de a verifica furnizorii furnizorilor acesteia. Mai mult, SC x SRL nu a livrat catre SC x SRL materiale, ci doar serviciile de manopera (mai putin de 25% din pretul total al achizitiilor), materialele fiind livrate de alti furnizori.

2. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizitiei unei macarale de la SC x SRL au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractul nr. x, factura fiscala nr. x, precum si devizul aferent.

De asemenea, reprezentantul legal al furnizorului a pus la dispozitia organelor de control factura fiscala de achizitie insotita de o anexa detaliata in care sunt mentionate datele de identificare ale utilajului (macaralei).

Societatea detine si cartea instalatiei/echipamentului emisa de inspectia de Stat pentru controlul cazanelor, recipientelor sub presiune si instalatiilor de ridicat cu numarul de inregistrare x si Raportul de inspectie nr. x emis de CNCIR SA Sucursala Bucuresti pentru utilajul macara tip - macara turn, model x, producator x, avand nr. de inregistrare x si nr. de fabricatie x.

Datele de identificare corepund datelor pe care inspectia fiscala le-a consemnat pe placuta aflata pe utilaj, respectiv producator x, tip x, nr. serie fabricatie x, element turn x.

Societatea detine numai 2 macarale, pentru cea achizitionata in baza facturii nr. x fiind acordat drept de deducere pentru TVA aferenta achizitiei.

Chiar si in procesul-verbal nr.x s-a subliniat ca s-au identificat pe teren doua macarale.

3. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor de transport de la SC x SRL inscrise in factura nr. x:

Prevederile art. 155 alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu mentioneaza ca fiind obligatorii elementele avute in vedere de organul de control, respectiv datele privind numele si datele de identificare ale delegatului, mijlocul de transport, etc.

Referitor la faptul ca nu au fost prezentate foi de parcurs sau avize de insotire a marfii, trebuie subliniat ca bunurile achizitionate au fost receptionate in aceeasi data cu cea pentru care au fost emise facturile. Aceste documente nu sunt obligatorii, factura fiins suficienta pentru a inregistra in contabilitate achizitiile de bunuri.

4. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizițiilor de materiale de constructii inscrise in factura nr. x (TVA in suma de x lei) si cladire organizare santier inscrisa in factura nr. x (TVA in suma de x lei), ambele facturi emise de SC x SRL:

Societatea a prezentat documente justificative in acest sens, respectiv contractul, facturile si devizele, care contin toate informatiile prevazute la art. 155 (19) din Codul fiscal.

De asemenea, organele de control au respins la deducere TVA pentru "cladire organizare santier", in conditiile in care prin procesul-verbal nr. x se mentioneaza expres ca "in cladirea organizare santier era amenajat biroul administrativ".

Materialele de constructii achizitionate au fost folosite in scopul operatiunilor taxabile ale societatii, respectiv pentru ingradirea santierului si a locului de depozitare a materialelor si uneltelor, pentru realizarea platformelor betonate, pentru asigurarea utilitatilor pentru cladirile care fac parte din organizarea de santier.

Toate operatiunile derulate de societate indeplinesc conditiile de fond si de forma prevazute de lege.

In sustinerea contestatiei, aceasta invoca nerespectarea de catre organul de control a principiului neutralitatii taxei si jurisprudenta CEJ, concluzionad ca achizițiile au fost angajate in cadrul activitatilor sale comerciale derulate cu buna credinta, ca a evidentiat corect in contabilitate aceste achizitii, iar documentele prezentate cuprinde informatiile obligatorii legale.

In consecinta, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-S1 x, AS1FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

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

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusă soluționării este dacă DGRFPB prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capat de cerere al contestatiei, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-S1 x care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr. x înaintată Parchetului de pe lângă Judecatoria Sector 1, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art. 9 alin (1) lit. c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta livrării de bunuri si prestării de servicii facturate catre SC x SRL de diversi furnizori, care ulterior au facut obiectul livrării de bunuri si prestării de servicii facturate de catre SC x SRL catre **SC x SRL** (TVA in suma de x lei), organele de inspecție fiscală din cadrul AS1FP au înaintat Parchetului de pe lângă Judecatoria Sector 1, Sesizarea penală nr. x, in vederea

stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art. 214 alin. (1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 214 (1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți. ”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă sau cand soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale reprezentând TVA în suma de x lei prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-S1 x, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S1 x și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în speță se pune problema achizitiei de bunuri și servicii care nu au la bază operațiuni reale, cu scopul de a diminua obligațiile fiscale reprezentând TVA.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care “constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conștie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”, astfel cum se precizează în considerentele Decizia nr. 272 din 28 ianuarie 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 (1) din Codul de Procedură Penală, preluate de art.28 alin. (1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscribe considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul AS1FP au înaintat Parchetului de pe lângă Judecătoria Sector 1, Sesizarea penală nr. x, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării de bunuri și prestării de servicii facturate către SC x SRL de diversi furnizori, care ulterior au făcut obiectul livrării de bunuri și prestării de servicii facturate de către SC x SRL către **SC x SRL** (TVA în suma de x lei, sumă ce se regăsește în decizia de impunere contestată).

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elementele obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. – C.32/03; Kittel și Recolta Recycling – C.439/04 și C.440/04; Mahayben și David C.80/11 și C.142/11 și Bonik C.285/11).

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării

pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art. 108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGRFPB nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”**

De asemenea, pct. 10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. [...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la definitivarea laturii penale, se va suspenda în parte soluționarea contestației formulata de **SC x SRL**, cu privire la TVA stabilita suplimentar în suma de x lei individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S1 x, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care societatea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

3.2 Referitor la TVA în suma de x lei (x lei + x lei + x lei) aferenta achizitiei de bunuri și servicii de la SC x SRL înscrise în facturile nr. x și nr. x:

Cauza supusa soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA în suma de x lei (x lei + x lei + x lei) aferenta achizitiei de bunuri și servicii de la SC x SRL înscrise în facturile nr. x și nr. x, în condițiile în care societatea nu justifică faptul că achizițiile respective au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, **SC x SRL** a dedus TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei) aferenta achizitiei de bunuri si servicii de la SC x SRL inscrise in facturile nr. x si nr. x.

Intrucat societatea nu a facut dovada ca detine documente din care sa rezulte ca aceste bunuri au fost efectiv livrate si serviciile au fost efectiv prestate de catre furnizor, respectiv nu a facut dovada ca achizitiile au fost strict in beneficiul sau pentru realizarea de operatiuni taxabile, AS1FP nu a acordat drept de deducere pentru aceasta TVA, in baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, potrivit prevederilor art. 145, art. 146 si art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 145 (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) **operațiuni taxabile.**”

“Art. 146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie **prestate în beneficiul său** de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 (...).”

“Art. 156. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, **în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.** (...)

(4) **Evidențele prevăzute la alin. (1)-(3) trebuie întocmite și păstrate** astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, **în conformitate cu prevederile din norme.**”

Conform prevederilor pct. 79 alin (1) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

a) evidențe contabile ale activității sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau **altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică,** conform prevederilor pct. 76;

c) facturile sau **alte documente primite și legate de activitatea sa economică.**”

Referitor la justificarea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor de bunuri si servicii se retin urmatoarele:

In conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in 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. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. *A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.*

Incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA.

Astfel, in hotararea data in cazul C-110/94 Inzo, Curtea Europeana de Justitie a retinut ca art. 4 al Directivei a 6-a (echivalentul art. 127 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul ca, din momentul in care administratia fiscala a admis calitatea de persoana impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata unei societati *care si-a declarat intentia sa inceapa o activitate ce da nastere la operatiuni impozabile*, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectata, poate fi considerata activitate economica in sensul acestui articol, chiar daca acest studiu are ca scop sa examineze in ce masura activitatea proiectata este rentabila (paragr. 18 din hotarare).

In cazul C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, Curtea a retinut ca art. 17 din Directiva a 6-a (echivalentul art. 145 din Codul fiscal) trebuie interpretat in sensul in care sa i se permita unei persoane impozabile ce actioneaza ca atare sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii lucrarilor de investitie, *si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile*. Dreptul de deducere ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, 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 si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in 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 aceeaasi hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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 operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

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

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

În speta, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC x SRL** nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA în suma de x lei (*x lei reprezentand TVA aferenta achizitiei unei macarale din factura nr. x + x lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de transport din factura nr. x + x lei reprezentand TVA aferenta achizitiei de "cladire organizare santier" din factura nr. x + x lei reprezentand TVA aferenta achizitiei de materiale de constructii OS din factura nr. x*) aferenta achizitiei de bunuri si servicii de la SC x SRL , pe motiv ca societatea nu a facut dovada ca detine documente din care sa rezulte ca aceste bunuri au fost efectiv livrate si serviciile au fost efectiv prestate de catre furnizor, respectiv nu a facut dovada ca achizitiile au fost strict în beneficiul sau pentru realizarea de operatiuni taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

1. În data de 15.11.2014 a fost încheiat contractul de vânzare-cumparare nr. x între SC x SRL, în calitate de vânzator si contestatara, în calitate de cumparator, având ca obiect: "livrari succesive de marfa, conform comenzilor, la data stabilita de ambele parti."

Potrivit cap. III pct. 3.1 "**Cumparatorul va emite comanda** în timp util, mentionând toate **elementele de identificare a marfurilor** care **vor fi ridicate cu mijloacele de transport ale cumparatorului, pe cheltuiala sa**, de la punctele de depozitare ale vânzatorului. În cazul în care marfa, **prin exceptie** va fi livrata de catre vânzator, cumparatorul are obligatia ca în **comanda ferma transmisa catre vânzator, semnata si stampilata, sa mentioneze locatia unde marfa va fi livrata.**

De asemenea, cumparatorul are obligatia de a transmite vânzatorului toate elementele de identificare a delegatului, pentru ca acesta sa poata receptiona marfurile. Vânzatorul isi rezerva dreptul de a nu livra comenzile confirmate, daca cumparatorul nu a transmis, **în scris, elementele de identificare ale delegatului** sau.

Totodata, cumparatorul este obligat sa notifice vânzatorul cu privire la persoana sau persoanele imputernicite sa receptioneze, sa semneze si sa stampileze facturile fiscale/avizele de însoțire a marfii. Persoana care va semna de primirea facturilor fiscale se obliga sa-si completeze în documentul fiscal toate datele de identificare, în clar, corect si lizibil. (...)

3.4 Marfa ramane în proprietatea vânzatorului pana la achitarea integrala a acesteia, în caz de neplata, în termenul specificat în prezentul contract si în documentatia fiscala emisa (factura fiscala). (...)

5.1 Cumparatorul are urmatoarele obligatii:

- sa plateasca pretul stabilit pentru produsele comandate la scadenta stabilita, respectiv facturile emise de catre vânzator;

- **sa lanseze comanda catre vânzator în timp util** pentru produsele care nu se afla în stoc. (...)"

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca în relatia dintre vânzator si cumparator **exista obligatii ferme** pentru fiecare dintre acestia, inclusiv în ceea ce priveste modalitatea în care se receptioneaza si se accepta marfurile, respectiv:

- lansarea comenzii privind marfurile care vor face obiectul lansarii;
- identificarea în clar a marfurilor care vor face obiectul livrării;
- identificarea în clar a persoanei care receptioneaza marfa;
- obligatia privind transportul marfii respective, inclusiv identificarea mijloacelor de transport, etc.

2. In baza contractului nr. x, SC x SRL a emis catre SC x SRL facturile nr. x si nr. x, care la rubrica denumirea produselor sau serviciilor cuprind mentiunea “**cofraje**”, insotite de devize care cuprind simplele insuriri de bunuri si servicii , singurele precizari vizand cantitatea livrata si valoarea in lei (in speta “cladire organizare santier - 1 - x”, “macara - 1 - x”, “transport - 1 - x” si “mat constr OS - 1 - x”).

3. In vederea verificarii tranzactiilor dintre SC x SRL si SC x SRL, organele de inspectie fiscala au efectuat cercetare la fata locului la:

- SC x SRL, urmare careia au fost incheiate Procesele-verbale nr. x si nr. x;
- SC x SRL, urmare careia a fost incheiat Procesul-verbal nr.x.

Potrivit datelor inregistrate la ONRC, domnul x este atat asociat al SC x SRL, detinand o cota de participare de 95%, cat si al SC x SRL, detinand o cota de participare de 50%.

4. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta serviciilor de transport din factura nr. x, TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de “cladire organizare santier” din factura nr. x si TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de materiale de constructii OS din factura nr. x:

In ceea ce priveste acest capat de cerere, societatea nu a facut dovada ca detine documente justificative din care sa rezulte in ce au constat achizitiile respective, respectiv natura materialelor achizitionate, cantitatea, pretul, etc, singurele documente fiind cele ce au fost prezentate si organelor de inspectie fiscala, respectiv factura de achizitie “cofraje” si devizul in care sunt mentionate cantitatile si valoarea in lei, desi avea aceasta posibilitate, potrivit art. 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat; mai mult, acest aspect a fost subliniat si prin Procesul - verbal nr. 225/17.07.2015 incheiat de organele de inspectie fiscala.

Se retine ca determinarea legaturii intre achizitia de bunuri si servicii si desfasurarea activitatii cade in sarcina societatii, potrivit dispozitiilor art. 65 din Codul de procedura fiscala, republicat:

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

Mentionam ca organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere a TVA pentru celelalte achizitii de materiale de constructie incluse in facturile emise de SC x SRL. Din TVA inscrisa in cele doua facturi in suma totala de x lei a fost acordat drept de deducere pentru suma de x lei.

Astfel ca, simpla contractare a bunurilor si servciilor catre contestatara **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art.146 din Codul fiscal referitoare la detinerea documentului justificativ pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat TVA aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile aceluiasi articol, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea cheltuielilor aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii cu privire la acest capat de cerere (nici cu privire la lipsa obligatiei de a completa pe factura datele privind expeditia), cata vreme potrivit clauzelor contractului nr. x, aceasta avea obligatii ferme cu privire la transmiterea unor comenzi ferme privind marfurile achizitionate, transmiterea elementelor de identificare a marfurilor, transmiterea in scris a elementelor de identificare a persoanei care receptioneaza marfa, identificarea in clar a mijloacele de transport ale cumparatorului, etc.

Cu privire la achiziitiile care fac obiectul analizei, potrivit Procesului-verbal de cercetare la fata locului nr. x, organele de inspectie fiscala au constatat ca *“langa imobilul aflat in constructie se aflau depozitate cofraje, panouri metalice de diferite dimensiuni, piloni, materiale/utilaje, etc, pentru care reprezentantul contribuabilului nu a putut prezenta o situatie clara a acestora, respectiv nu a putut prezenta balanta cantitativ valorica a acestora care sa ateste modul in care acestea au intrat in gestiune, precum si modul in care acestea au fost sau sunt date in consum. (...) Pentru serviciile de transport in valoare de x lei cu TVA inclus, contribuabilul nu a putut nu a putut justifica cu documente prestarea efectiva a serviciului (foi de transport, mijloc de transport auto, etc).*

5. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizitiei unei macarale din factura nr. x:

Trebuie subliniat ca in devizul anexat acestei facturi nu exista mentiuni privind identificarea macaralei livrata.

Cu privire la achizitia acestei macarale societatea a prezentat urmatoarele documente existente la dosarul cauzei, din analiza carora rezulta urmatoarele:

a. Raportul de inspectie nr. x si anexa la raport intocmite de CNCIR -OI cu privire la macaraua turn x, numar de inregistrare x, detinator si utilizator **xSRL**, loc de functionare **x**; se retine ca detinatorul, utilizatorul si locul de functionare a macaralei nu au nicio legatura cu obiectul cauzei supusa solutionarii;

b. Procesul-verbal de predare-primire x incheiat intre x si SC x SRL si Procesul-verbal de predare-primire x incheiat intre SC x SRL si SC x SRL avand ca obiect macaraua turn x;

c. adresa formulata catre ISCIR prin care contestatara face cunoscut faptul ca a achizitionat instalatia de ridicat tip macara auto-montanta cu nr. de fabricatie x, inmatriculata sub nr.x; trebuie subliniat ca aceasta adresa poarta numarul de inregistrare x de la **SC x SRL** (societate care nu are legatura cu cauza supusa solutionarii) si numarul de inregistrare x, acest din urma numar nepurtand decat o stampila de registratura care fara a putea fi identificata denumirea institutiei respective; prin urmare nu se poate stabili daca aceasta adresa a fost inregistrata la ISCIR; mai mult, contestatara **nu a facut dovada** nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei, desi avea aceasta posibilitatea potrivit art. 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat, **ca macaraua in cauza a facut obiectul verificarilor legale ce se impun in vederea punerii in functiune**, ca detine documente legal emise din care sa rezulte cu certitudine ca detinatorul/utilizatorul este SC x SRL si nu alta societate, iar locul de functionare este loc. x;

d. Raportul de inspectie nr. x si anexa la raport intocmite de CNCIR-OI cu privire la macaraua turn x, numar de inregistrare **SB4293/x**, detinator si utilizator SC x SRL, loc de functionare **x**; se retine ca in acest raport de inspectie se face referire la o alta macara decat cea identificata in raportul nr. x, iar cu privire la achizitia acestei macarale, organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere pentru TVA aferenta.

Nu pot fi retinute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele societății cu privire la achiziția macaralei cu privire la care a dedus TVA în suma de x lei, având în vedere că aceasta nu a făcut dovada cu documente (*documentația tehnică a macaralei furnizată de producător sau reprezentantul autorizat al acestuia, declarația de conformitate a utilajului, documentația tehnică de montaj, raportul tehnic întocmit de o persoană juridică autorizată pentru verificări tehnice în utilizare, etc*) că macaraua a fost efectiv livrată și că achiziția respectivă a fost efectuată în folosul operațiunilor sale taxabile, simpla deținere a unui contract și a unei facturi fiscale nefiind suficientă pentru exercitarea netulburată a dreptului de deducere a TVA, respectiv pentru demonstrarea scopului achiziției.

Referitor la macaraua turn Sx, societatea nu a făcut dovada că a fost schimbată proprietara utilajului (pe documentele legal întocmite proprietara utilajului este SC x SRL) și că SC x SRL are drept de folosință a macaralei respective pe șantierul din x.

Mai mult, potrivit constatărilor din Procesul-verbal nr.x încheiat de organele de inspecție fiscală urmărirea cercetării la fața locului desfășurată la SC x SRL, nici aceasta din urma societate nu a putut face dovada că deține documente de proveniență a macaralei care a fost ulterior vândută către SC x SRL, singurul document prezentat fiind factura emisă de SC x SRL.

În raport de argumentele dezvoltate prin contestația formulată, invocarea unor dispoziții legale naționale și unor concluzii din jurisprudența comunitară în materie de TVA, de altfel corecte, **este insuficientă în măsura în care contestația nu a prezentat și dovezi care să susțină motivațiile sale**. De altfel, potrivit art. 206 alin. (1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

”Art. 206. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:
[...] d) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului**.

Se reține, totodată că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor și întrucât argumentele societății contestatoare nu sunt de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală, urmează a fi respinsă în parte ca neîntemeiată și nesustenută cu documente, contestația formulată de **SC x SRL**, cu privire la TVA în suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) aferentă achiziției de bunuri și servicii de la SC x SRL, înscrise în facturile nr. x și nr. x.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul pct. 10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014, art. 11, art. 145, art. 146 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 79 alin (1) din HG nr. 44/2004, art. 206 alin 1, art. 213 alin 4, art. 214 alin. (1) lit.a), art. 216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

1. Suspenda în parte soluționarea contestației formulată de **SC x SRL**, cu privire la TVA stabilită suplimentar în suma de x lei individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-S1 x, până la definitivarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care societatea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

2. Respinge în parte ca neîntemeiată și nesustenută cu documente contestația formulată de **SC x SRL**, cu privire la TVA în suma de x lei individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-S1 x emisă de AS1FP.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.