

DECIZIA nr.582/2019
privind solutionarea contestatiei formulata de
x, CIF **x**,
inregistrata la DGRFPB sub nr. **x**

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AFCM Bucuresti, cu adresa nr. **x**, inregistrata la DGRFPB sub nr. **x**, cu privire la contestatia formulata de **x**, cu sediul in **x**, prin administratorul judiciar, SC **x** SPRL, cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura in **x**.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **06.05.2019**, inregistrata la DGRFPB sub nr. **x**, completata prin adresa transmisa prin posta electronica inregistrata la DGRFPB sub nr. **x**, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MJ **x**, comunicata in data **06.05.2019**, emisa de AFCM Bucuresti in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ **x**, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **x** lei, din care societatea contesta suma de **x lei (x lei + x lei)**.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. In mod eronat organele de inspectie au apreciat ca in perioada 01.12.2015 - 31.12.2016, contestatara a incheiat 15 contracte de vanzare-cumparare de terenuri cu persoane afiliate, iar pretul luat in considerare a fost pretul de piata, fara a se baza pe incrisuri care sa faca dovada indeplinirii conditiilor prevazute de Codul fiscal.

De asemenea:

- nu exista tranzactii intre persoane fizice, sot/sotie sau rude pana la gradul al treilea inclusiv;

- afilierea dintre persoane fizice si persoane juridice exista doar in cazul a doua tranzactii si anume cele incheiate intre domnul **x** si SC **x** SRL;

- detinerea controlului asupra contestatarii este exercitat de catre asociatii societatii si anume: **x** si domnul **x**;

- in ceea ce priveste afilierea dintre persoane juridice si persoane juridice, persoanele juridice care au achizitionat imobile nu se afla in relatii de afiliere cu contestatara;

- in mod gresit au fost ajustate preturile avand ca element de comparatie raportul de evaluare intocmit de catre **x** SRL, care nu este realist, intrucat nu foloseste comparabile corecte;

- preturile terenurilor au fost stabilite de catre societate tinand cont de pretul pietei, localizare, accesul la imobil, accesul la utilitati, cantitatea tranzactionata, destinatia conform PUZ si beneficiile viitoare;
- pretul din contractele enumerate la pct 8 din contestatie a fost stabilit si in functie de destinatia acestora; astfel ca societatea urma sa incaseze pe viata x euro pe mp de teren anual prin managementul imobiliar al complexului;
- contestatara anexeaza:
 - studiul de piata realizat de Camera Notarilor Publici din Bucuresti pentru anul 2018 din care reiese ca pentru anul 2018 un teren in x in afara localitatii valoreaza x euro/mp si in zona periferica x euro/mp;
 - un studiu pentru anul 2013 in care valoarea de piata stabilita este x euro/mp pentru terenurile din afara localitatii si x euro/mp in zona periferica;
 - o oferta transmisa de catre un vecin al x prin care vinde terenul la x euro/mp, iar urmare negocierilor era de acord sa vanda la x euro/mp;
 - suma pe care societatea trebuia s-o inregistreze cu titlu de TVA colectata este cea determinata prin contractele de vanzare-cumparare incheiate, respectiv x lei, rezultand o diferenta stabilita nelegal de x lei (astfel cum rezulta din adresa transmisa prin posta electronica inregistrata la DGRFPB sub nr. x).

2. Contractul de prestari servicii de asistenta tehnica nr. x este un contract tip abonament, avand in vedere ca pretul este constant si nu flucteaza din x si pana in prezent.

Aceste servicii erau necesare in desfasurarea activitatii de dezvoltare imobiliara si nu erau cuprinse in contractul de antrepriza. Au fost prezentate situatii de plata acceptate de x SRL.

Conform dispozitiilor art. 281 din Codul fiscal nu are obligatia de a intocmi rapoarte de lucru sau alte situatii pe baza carora prestatorul atesta serviciile prestate.

Pentru toate celelalte contracte de prestari servicii in care partile au convenit plata pretului sub forma unui abonament inspectorii fiscali au constatat ca nu este necesara prezentarea altor justificari. Mai mult, necesitatea si realitatea prestarii serviciilor au fost confirmate de dirigintele de santier, angajat de contestatara, care a certificat situatiile de plata emise in temeiul contractului nr. x.

Contractul de prestari servicii de transport nr. x a fost incheiat in conditiile in care in luna mai 2016, urmare sesizarii unui locatar al cartierului x a Garzii de Mediu, contestatara a fost obligata sa transporte de urgenta tot pamantul rezultat din lucrarile de sapaturi a dumurilor, pentru a evita aplicarea de amenzi.

Dovada prestarii serviciilor este realizata prin acceptarea de catre beneficiar a situatiilor de plata emise pe toata perioada prestarii serviciilor 13.05.2016 - 31.05.2016.

Nota de constatare emisa de Garda de Mediu a vizat verificarea doar a unei zone din suprafata de 240.000 mp detinuta de x in proprietate si este o dovada in plus ca a fost necesara prestarea serviciilor.

Contestatara invoca jurisprudenta CJUE si Decizia nr. 27/2016 pronuntata de ICCJ, considerand ca deducerea TVA aferenta intrarilor trebuie sa fie acordata daca cerintele de forma au fost omise de persoanele impozabile.

In concluzie, solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-MJ x, AFCM Bucuresti a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de

impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MJ x, s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei, dupa cum urmeaza:

- x lei - TVA colectata aferenta vanzarilor de teren cuprinse in anexele 5 si 6 ale raportului de inspectie fiscala, neinregistrate de catre contribuabila in evidentele contabila si fiscala pentru perioada 01.12.2015 - 31.12.2016, valoarea terenurilor vandute fiind stabilita conform raportului de evaluare intocmit de SC x SRL, conform dispozitiilor art. 286 alin 1 lit e pct 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- x lei - TVA colectata aferenta avansului incasat conform contractului de vanzare-cumparare nr. x, neinregistrat in evidenta fiscala a societatii;

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de servicii de asistenta tehnica conform contractului nr. x incheiat intre contestatara si SC x SRL, cu privire la care societatea nu a prezentat documente (situatii de lucrari, rapoarte de activitate, etc) din care sa rezulte ca aceste servicii au fost prestate in folosul operatiunilor sale taxabile, contrar dispozitiilor art. 297alin 4 lit a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal ;

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de servicii de transport efectuate dupa data de 19.05.2016, conform contractului nr. x incheiat intre contestatara si SC x SRL, cu privire la care societatea nu a prezentat documente (situatii de lucrari, rapoarte de activitate, etc), contrar dispozitiilor art. 297 alin 4 lit a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal; sustinerile contestatarei potrivit carora a fost obligata sa transporte de urgenta pamantul rezultat din saparea drumurilor pentru a evita amenzi de la Garda de Mediu, sunt contrazise de constatările acestei institutii din cuprinsul Notei de constatare nr. x, potrivit carora la data de 19.05.2016 nu mai existau depozitari necontrolate de deseuri;

- x lei - diferenta intre TVA inscrisa in balanta de verificare aferenta lunii decembrie 2016 (pentru contul 4426 este inregistrat un rulaj debitor in suma de x lei) si TVA deductibila inscrisa in decontul de TVA (x lei).

Societatea contesta TVA in suma de x lei, care se compune din:

- x lei reprezentand diferenta intre TVA colectata aferenta valorii proprietatilor imobiliare care au facut obiectul contractelor de vanzare-cumparare nr. x, determinata conform raportului de evaluare intocmit de SC x SRL (x lei) si TVA colectata aferenta valorii de vanzare stabilita prin contractele de vanzare-cumparare respective (x lei);

- x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de servicii conform contractelor nr. x (servicii de asistenta tehnica) si nr. x (servicii de transport) incheiate intre contestatara si SC x SRL.

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 2 se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările și cu privire la TVA in suma de x lei, contestata, din Procesul-verbal nr. x care au stat la baza încheierii de către AFCM București a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ x, respectiv a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impunere stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MJ x, fac obiectul Sesizării penale nr. x înaintată catre DIICOT - Biroul Teritorial Buzau.

În fapt: constatările și cu privire la TVA în suma de x lei **contestata**, din cuprinsul Procesului-verbal nr. x, care au stat la baza încheierii de către AFCM București a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ x, respectiv a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MJ x, fac obiectul Sesizării penale nr. x înaintată către DIICOT - Biroul Teritorial Buzău, în vederea analizării posibilității săvârșirii unor infracțiuni de natură penală sau economico-financiară conform prevederilor art. 9 alin 1 lit a), b) și d) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Perioada supusă inspecției fiscale pentru care a fost emisă decizia de impunere nr. F-MJ x a fost 01.12.2015 - 31.12.2016, iar prin Procesul-verbal nr. x care a stat la baza Sesizării penale nr. x au fost analizate tranzacțiile derulate de societate în perioada 2013 - 2016.

Se reține ca:

- organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are obligația de a colecta TVA în suma de x lei aferentă vânzătorilor de teren cuprinse în anexele 5 și 6 ale raportului de inspecție fiscală, **neînregistrate de către contribuabilii în evidențele contabile și fiscale** pentru perioada 01.12.2015 - 31.12.2016;

- valoarea terenurilor vândute a fost stabilită conform raportului de evaluare întocmit de SC x SRL, conform dispozițiilor art. 286 alin 1 lit e pct 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, întrucât din analiza relațiilor de afiliere și a contractelor de vânzare-cumpărare care fac obiectul raportului de inspecție fiscală reiese că persoanele care dețin calitatea de cumpărător în cadrul contractelor de vânzare - cumpărare sunt, în fapt, interpuși ai fostilor administratori statutari ai SC x SRL, dar în principal ai domnului x;

- suma de x lei **contestata** reprezintă diferența între TVA colectată aferentă valorii proprietăților imobiliare care au făcut obiectul contractelor de vânzare-cumpărare nr. x, determinată conform raportului de evaluare întocmit de SC x SRL și TVA colectată aferentă valorii de vânzare stabilită prin contractele de vânzare-cumpărare respective.

Trebuie subliniat și faptul că aspectele analizate de organele de inspecție din cadrul AFCM București, mai sus prezentate, fac și obiectul Plângerii penale formulată de însuși contestatară, x, prin administratorul judiciar BEJ x, înregistrată la Inspectoratul General al Poliției Române sub nr. x.

În drept, potrivit prevederilor art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„**Art. 277.** - Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(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 în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o**

înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.”

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.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale reprezentând TVA constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-MJ x, în baza căruia s-au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MJ x, contestată 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 diminuării obligațiilor fiscale, provocând astfel un prejudiciu la bugetul de stat, prin efectuarea unor tranzacții neînregistrate în evidențele fiscale și contabile, dar și subevaluate cu persoanele cu care se afla în relații de afiliere.

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).

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, conform Deciziei nr. 95/2011, aceeași instituție 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 circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că reținerile cu privire la TVA în suma de x lei, respectiv cu privire la TVA în suma de x lei **contestata**, din cuprinsul Procesului-verbal nr. x, care au stat la baza încheierii de către AFCM București a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ x, respectiv a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MJ x, **fac obiectul Sesizării penale nr. x înaintată către DIICOT - Biroul Teritorial Buzau**, în vederea analizării posibilității savarsirii unor infracțiuni de natura penală sau economico-financiară conform prevederilor art. 9 alin 1 lit a), b) și d) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Mai mult, aspectele analizate de organele de inspecție din cadrul AFCM București fac și obiectul Plangerii penale formulată de însași contestatară, x, prin administratorul judiciar BEJ x, înregistrată la Inspectoratul General al Poliției Române sub nr. x.

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. 132 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, 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, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București nu se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căroră: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”**

De asemenea, pct. 10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. 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. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii. [...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, rezulta ca până la definitivarea laturii penale, se va suspenda în parte soluționarea contestației formulată de x, cu privire la TVA în suma de x lei individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MJ x, urmând a fi reluată la data la care contestata sau organul fiscal vor 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 reprezentând TVA aferentă achizițiilor de servicii conform contractelor nr. x și nr. x încheiate între contestatara și SC x SRL:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA în suma de x lei pentru serviciile achiziționate de la SC x SRL, în condițiile în care argumentele sale nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, potrivit constatarilor organelor de control din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-MJ x, societatea a dedus:

- TVA în suma de x lei aferentă achizițiilor de servicii de asistență tehnică conform contractului nr. x încheiat între contestatara și SC x SRL, în condițiile în care nu a prezentat documente (situații de lucrări, rapoarte de activitate, etc) din care să rezulte că aceste servicii au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile, contrar dispozițiilor art. 297 alin 4 lit a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal ;

- TVA în suma de x lei aferentă achizițiilor de servicii de transport după data de 19.05.2016, conform contractului nr. x încheiat între contestatara și SC x SRL, în condițiile în care nu a prezentat documente (situații de lucrări, rapoarte de activitate, etc) din care să rezulte că achizițiile sunt în folosul operațiunilor sale taxabile, contrar dispozițiilor art. 297 alin 4 lit a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, iar susținerile acestora potrivit cărora a fost obligată să transporte de urgență pământul rezultat din saparea drumurilor, pentru a evita amenzi de la Garda de Mediu, sunt contrazise de constatările acestei instituții din cuprinsul Notei de constatare nr. x, potrivit cărora la data de 19.05.2016 nu mai existau depozitari necontrolate de deseuri.

Drept pentru care, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MJ x, AFCM București a stabilit, în sarcina SC x SRL, TVA în suma de x lei.

În drept, potrivit art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 281. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari".

”Art. 297. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”.

”Art. 299. - (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 ori 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. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”.

”Art. 319. - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi”.

”Art. 321. - (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”.

Se reține că speța privește exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru servicii de asistenta tehnica si servicii de transport de către SC x SRL facturate de SC x SRL.

Având în vedere că societatea contestatoare invocă jurisprudența națională și europeană în privința neutralității TVA și a nelimitării dreptului de deducere a taxei, se reține că aceeași jurisprudență recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CEJ în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompleman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o

deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplică achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Din analiza documentelor atasate la dosarul cauzei și potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală rezultă următoarele:

I.

1. În data de 01.07.2010 a fost încheiat Contractul de prestări servicii de asistență tehnică nr. x între SC x SRL, în calitate de prestator și contestatară, în calitate de beneficiar, având ca obiect asigurarea de către prestator a serviciilor de asistență tehnică la obiectivul indicat de beneficiar, situat în x - (...) Complex Rezidențial x.

Conform art. IV din contract, *“valoarea contractului negociată este de x lei/ **luna de verificare/ fiecare imobil** la care de adaugă TVA 24%.*

Valoarea contractului se poate modifica numai cu acordul scris al beneficiarului, în cazul cererii de către acesta al unor servicii suplimentare, prin încheierea unui act adițional (...).”

Conform art. V din contract, *“prestatorul se obliga:*

- sa verifice existenta autorizatiei de construire, precum si indeplinirea conditiilor legale cu privire la aceasta si a indeplinirii conditiilor legale cu privire la incadrarea in termenele de valabilitate;

- sa verifice concordanta dintre prevederile autorizatiei si ale proiectului; se vor verifica planurile de amplasament, planurile de situatie si identificarea retelelor de utilitati existente pe teren, conform avizelor, acordurilor obtinute;

- sa studieze proiectul si sa verifice existenta tuturor pieselor scrise si desenate, corelarea acestora, respectarea reglementarilor cu privire la verificarea proiectelor de catre verificatori atestati si existenta vizei expertului tehnic atestat, acolo unde este cazul;

- sa asigure medierea disputelor care apar pe santier in timpul executiei lucrarilor;

- sa cunoasca si sa respecte legislatia in domeniu;

- sa aloce resursele umane si materiale necesare realizarii obiectului contractului (...).”

2. In legatura cu serviciile tehnice prestate (lot 164, 131, 132, 133, 134) in baza Contractului de prestari servicii de asistenta tehnica nr. x, SC x SRL a emis factura nr. x (baza x lei si TVA x lei) .

Se retine ca aceasta factura, desi are anexata “situatia de plata nr. x”, aceasta nu cuprinde detalii suplimentare privind modalitatea de realizare a contractului.

Avand in vedere cele mai sus analizate, rezulta urmatoarele:

- obiectul contractului este **foarte general, serviciile de asistenta tehnica nefiind detaliate;**

- situatiile de plata anexate nu cuprinde detalii privind modalitatea de realizare a contractului;

- societatea nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale si nici cu ocazia depunerii contestatiei, desi avea aceasta posibilitate potrivit dispozitiilor art. 276 alin 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, situatii de lucrari, rapoarte sau alte documente care sa cuprinda detalii privind modalitatea concreta de realizarea activitatilor, timpul si costurile alocate fiecarei activitati, etc.;

- potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala si contrar sustinerilor din contestatie (nedovedite):

“*Serviciile care fac obiectul contractului (...) se pot identifica si in contractele de prestari servicii (antrepriza) in care SC x SRL are calitatea de antreprenor.*

Prin contractele de prestari servicii (antrepriza) antreprenorul care este tot x SRL se obliga sa furnizeze toate aceste servicii asociate executarii lucrarilor si alte servicii, provizorii sau permanente, necesare pentru executia si terminarea lucrarilor, inclusiv remedierea defectelor.

Prin urmare, este stipulata contractual disponibilitatea societatii x SRL, inclusiv pentru situatii neprevazute.

Mai mult, activitatile care fac obiectul contractului de prestari servicii de asistenta tehnica nr. x sunt activitati pe care antreprenorul, prin prisma activitatii sale (lucrari de constructii) este obligat sa le efectueze pentru ducerea la buna indeplinire si finalizarea constructiei (de exemplu: sa verifice existenta autorizatiei de construire, sa verifice concordanta dintre prevederile autorizatiei si ale proiectului, sa cunoasca si sa respecte legislatia in domeniu (...).”

Totodată, simpla detinere a contractului incheiat intre parti nu reprezinta dovada prestarii serviciilor, întrucât, în stabilirea impozitelor, **autoritățile fiscale nu sunt ținute**

de conținutul ori forma juridică a tranzacțiilor, ci de conținutul lor economic, în virtutea principiului prevalenței economicului asupra juridicului prevăzut de art. 11 alin. (1) din Codul fiscal. Or, efectuarea de constatări asupra modului de derulare a unui contract ce stă la baza stabilirii unui impozit intră în sfera exercitării dreptului de apreciere conferit organelor fiscale prin art. 6 din Codul de procedură fiscală.

Referitor la pretinsul caracter de contract tip abonament al contractului de asistența tehnică se rețin următoarele:

Prin hotărârea pronunțată în cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, instanța europeană a hotărât că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului, iar faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

Pentru a pronunța această hotărâre instanța a reținut la situația de fapt (pct. 16-18) că societatea bulgară în cauză încheiase contracte de tip abonament pentru servicii de consultanță, în cadrul cărora prestatorii se obligaseră, între altele, să se afle la dispoziția beneficiarului pentru consultanță, reuniuni și angajamente în fiecare zi lucrătoare între orele 9-18 și, dacă este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminică și de sărbători legale și să nu încheie contracte similare cu terți care au interese contrare sau sunt în concurență directă cu beneficiarul. Drept contrapartidă, beneficiarul s-a obligat la plata unei remunerații săptămânale, plătită în fiecare zi de luni a săptămânii care urmează celei pentru care este datorată remunerația (pct. 19 din hotărâre). În urma controlului fiscal s-a stabilit că prestatorii dispuneau de un personal suficient de calificat pentru executarea serviciilor convenite (pct. 20) și că părțile nu au intenționat justificarea serviciilor în mod formal, pe bază de documente, comanda și furnizarea serviciilor menționate, sarcinile și problemele curente fiind examinate în cadrul reuniunilor, prin telefon sau e-mail (pct. 21).

Instanța europeană a statuat că, *în cazul unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță*, precum cel în discuție în litigiul principal, a cărui existență efectivă revine însă instanței naționale să o verifice, în cadrul căruia clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar (pct. 38 și pct. 40 din hotărâre).

Or, situația de fapt ce face obiectul contestației analizate prin prezenta **nu prezintă elemente similare cu situația de fapt** ce a condus la pronunțarea hotărârii în cauza C-463/14, iar Contractul de asistență juridică nr. x **nu are caracterul unui contract de tip abonament**, în condițiile în care:

- *contractul nu conține prevederi privind obligația prestatorului de a fi la dispoziția beneficiarului pentru a oferi asistența tehnică în fiecare zi lucrătoare (într-un anumit interval de timp) și, dacă este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminică și de sărbători legale;*

- **remunerația nu este stabilită pe o unitate de timp, adică plătită prin simplul fapt al curgerii timpului, independent de apelarea sau nu la o consultantă efectivă din partea beneficiarului, ci este în suma de x lei/ luna de verificare/ fiecare imobil, la care de adauga TVA 24%, astfel că pentru determinarea contraprestației facturabile era în mod obligatoriu prestarea respectivelor servicii de asistenta tehnica** pentru imobilul situat în x;

- nu au fost depuse documente care să probeze faptul că prestatorul dispunea de personal suficient de calificat pentru prestarea serviciilor de asistenta tehnica, cu atât mai mult cu cât acesta avea și calitatea de antreprenor în alte contracte prin care a furnizat servicii contestatei.

În ceea ce privește invocarea nelegalității actului administrativ fiscal în raport de jurisprudența comunitară, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, în speta sunt aplicabile dispozițiile jurisprudenței europene exprimate în cazurile C-85/95 John Reisdorf, C-110/94 INZO, C-268/83 Rompelman, care instituie obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și principiul prevalenței substanței asupra formei, care reprezintă principiul fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară. Or, în speta, așa cum a fost reținut anterior, contestatarea nu a demonstrat că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii TVA în suma de x lei.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a acestui capăt de cerere al contestației motivația societății (nedovedită) potrivit căreia unele contracte au fost verificate și în anii anteriori de către organele de inspecție fiscală, cătă vreme astfel cum este menționat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, pagina 61/64, *“metoda de control utilizată în rapoartele de inspecție fiscală a fost “verificarea prin sondaj” , iar în cadrul rapoartelor de inspecție fiscală nu se găsesc referiri la aceste contracte.”*

II.

1. În data de 13.05.2016 a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr. x între SC x SRL, în calitate de prestator și contestațara, în calitate de beneficiar, având ca obiect *“prestarea unor servicii de transport”*.

Conform art. III:

- pct 3.1.1, *“prestatorul are următoarele obligații:*

- *sa informeze beneficiarul, la cererea scrisă a acestuia, privind stadiul îndeplinirii obligațiilor sale din contract;*

- *sa identifice, sa mobilizeze și sa utilizeze resurse organizatorice pentru îndeplinirea obiectului contractului.” (...)*

- pct. 3.2.1, *“beneficiarul are următoarele obligații:*

- *sa furnizeze prestatorului toate informațiile, datele și documentele necesare realizării obiectivului prezentului contract la timpul și în modalitatea indicate de prestator drept oportunitate. (...)*”

Conform art. IV;

- pct 4.1 din contract:

“Partile convin că obligațiile de plată ale beneficiarului se constituie și se sting printr-un onorariu în cuantum de:

- *x lei fără TVA/ transport cu autobasculantă de minim 18 mc;*

- x lei fara TVA/ incarcare autobasculanta cu buldoexcavator.

Prestatorul va emite facturi pentru serviciile prestate in baza unor procese-verbale asumate de parti.

- pct. 4.2 din contract:

“Plata onorariului este obligatorie, onorariul este fix si exclusiv. (...)”

2. Conform punctului de vedere privind instiintarea pentru discutia finala nr. MBC-AIF x din 21.03.2019, transmis organelor de inspectie fiscala in data de 01.04.2019:

*“24. Contractul de prestări servicii de transport nr. x – Precizăm că în luna mai 2016 în urma sesizării unui locatar al cartierului x a Gărzii de Mediu, x a fost obligată să transporte de urgență tot pământul rezultat din lucrările de săpături a drumurilor pentru a evita aplicarea de amenzi. **În vederea realizării acestei obligații a fost încheiat contractul nr. x. Dovada prestării serviciilor este realizată prin acceptarea de către Beneficiar a Situațiilor de plată. ANAF poate solicita informații suplimentare Gărzii de Mediu, informații cu privire la controlul efectuat de această autoritate în mai 2016.**”*

3. Drept pentru care, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii de la Garda de Mediu, prin adresa nr. x, inregistrata la institutia respectiva sub nr. x.

Urmare acestei solicitari, Garda de Mediu a transmis Nota de constatare nr. x intocmita in data de **19.05.2016**, in care se precizeaza ca: *“deseurile au fost ridicate si predate la groapa de gunoi Iridex, **nemaexistand la data controlului nicio depozitare necontrolata de deseuri.** (...)”*

4. In legatura cu serviciile de transport prestate in baza Contractului de prestari servicii nr. x, SC x SRL a emis o serie de facturi fiscale la care au fost anexate situatii de plata care cuprind informatii privind data, nr. curse efectuate, valoare transport fara TVA, valoare totala fara TVA, valoare totala cu TVA; drept urmare, organele de inspectie fiscala:

- au acceptat la deducere TVA aferenta serviciilor de transport facturate in perioada anterioara datei de 19.05.2016 (inclusiv TVA aferenta serviciilor facturate in data de 19.05.2016);

- nu au acceptat la deducere TVA aferenta serviciilor de transport facturate in perioada ulterioara datei de 19.05.2016, conform facturilor x (baza x lei si TVA x lei).

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca, in mod legal, organele de control au stabilit ca este nedeductibila TVA aferenta serviciilor de transport facturate in perioada ulterioara datei de 19.05.2016, in suma de x lei, intrucat:

1. Conform mentiunilor Garzii de Mediu din cuprinsul Notei de constatare nr. x, la data controlului, 19.05.2016, nu mai exista nicio depozitare necontrolata de deseuri; or, in conditiile in care contractul nr. x a fost incheiat urmare sesizării de catre un locatar al cartierului x a Gărzii de Mediu, contestatara fiind obligată să transporte de urgență tot pământul rezultat din lucrările de săpături pentru a evita aplicarea de amenzi, aspect subliniat inclusiv prin contestatia formulata, rezulta ca, dupa aceasta data nu se mai justifica prestarea acestor servicii de transport.

2. Faptul ca serviciile de transport au fost prestate pentru a inlatura deseurile din alte zone aflate in proprietatea contestatarii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme aceasta nu a depus documente (desi avea aceasta posibilitate potrivit dispozitiilor art. 276 alin 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura

fiscala) din care sa rezulte in ce au constat in mod concret acele servicii de transport, cu atat mai mult, cu cat in cuprinsul contractului x se mentioneaza expres ca “*prestatorul va emite facturi pentru serviciile prestate in baza unor procese-verbale asumate de parti*”; mai mult, potrivit pct. 3.2.1 din contract, contestatara are obligatia de a furniza prestatorului toate informatiile, datele si documentele necesare realizarii transportului, la timpul si in modalitatea indicate de prestator drept oportunitate;

4. Obiectul contractului este foarte general, “*prestarea unor servicii de transport*”, fara a cuprinde detalii privind modalitatea de realizare a acestuia.

5. Astfel cum s-a retinut anterior, situatiile de plati anexate la facturile fiscale cuprind numai data, nr. curse efectuate, valoare transport fara TVA, valoare totala fara TVA, valoare totala cu TVA, fara a face referire la obiectul si scopul transportului, locul de ridicare si de descare a obiectului transportului, etc.

6. Jurisprudenta comunitara recunoaste principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri, motiv pentru care legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond, cat si a celor legate de forma. In acest sens, prin hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a recunoscut faptul ca 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 hotarare).

Prin urmare, este **obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale** pentru acordarea deducerii si ca respecta principiul prevalentei substantei asupra formei, care reprezinta principiul fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara. Prin urmare, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, **acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente**, care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor servicii si prezentarea facturilor emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta.

7. In speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr. 1261/12.03.2014: „(...) **pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.** [...]”

8. 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 contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine acesteia.**

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

ocazia inspectiei fiscale, nici in sustinerea contestatiei societatea nu a depus documente care sa justifice ca serviciilor de transport facturate in perioada ulterioara datei de 19.05.2016, conform facturilor nr. x emise de SC x SRL (baza x lei si TVA x lei), sunt destinate operatiunilor sale taxabile.

Fata de cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de x, cu privire la TVA in suma de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de servicii conform contractelor nr. x si nr. x incheiate intre contestatara si SC x SRL.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul Jurisprudenței CJUE, art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, 10.2 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, art. 277 și art. 279 alin 1 din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

1. Suspenda in parte soluționarea contestației formulata de x, cu privire la TVA in suma de **x lei** individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MJ x emisa de AFCM Bucuresti.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatara sau organul fiscal vor 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 in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de x, cu privire la TVA in suma de **x lei** individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-MJ x emisa de AFCM Bucuresti.

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