

DECIZIA nr. 589 in 2017

privind solutionarea contestatiei formulata de **SC x SRL**,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr.x/13.07.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii 1 a fost sesizata de Administratia Sector 3 a Finantelor Publice –Activitatea de inspectie fiscala , cu adresa nr. x/13.07.2017 inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/13.07.2017, asupra contestatiei formulata de **SC x SRL** CUI - x cu sediul in str.x Bucuresti.

Obiectul contestatiei inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/07.07.2017, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.x/23.05.2017, comunicata sub semnatura de primire in data de 24.05.2017, prin care s-a stabilit obligatia de plata in suma totala de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Suma contestata este TVA suplimentar de plata in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art.270, 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 **SC x SRL**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin contestatia formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la personae juridice nr.x/23.05.2017, **SC x SRL** aduce in sustinerea contestatiei urmatoarele argumente:

In iunie 2014, contestatara a dobandit in baza unui contract de vanzare-cumparare dreptul de proprietate a unui lot de teren impreuna cu intreaga activitate desfasurata de SC x SRL.

In vederea continuarii dezvoltarii proiectului imobiliar D+P+6E+Et a incheiat contract cu SC x SRL de dezvoltare imobiliara, precum si cu furnizorii de utilitati.

SC x SRL a subcontractat terte companii in vederea efectuarii serviciilor si a furnizarii materialelor necesare realizarii acestui proiect.

Contestatara considera neintemeiata motivatia organului de control de a nu admite la deducere TVA aferenta facturilor emise de SC x SRL din urmatoarele considerente:

1. In materie de TVA, justificarea exercitarii deducerii pentru achizitiile destinate realizarii de operatiuni taxabile se realizeaza pe baza facturii potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.(a) din Codul fiscal (respectiv art.297 alin.(4) lit.a) si art.299 alin.(1) lit.a) din noul Cod fiscal), astfel incat solicitarea de documente suplimentare depaseste ceea ce e necesar pentru asigurarea deducerii si pune in discutie principiul neutralitatii statuat de Directiva 2006/112/CE.

Invocarea art.134¹ alin.(7) (devenit art.281 in noul Cod fiscal) ce reglementeaza faptul generator pentru prestarile de servicii nu incumba cerinte suplimentare de documentare a tranzactiilor , relevanta lor fiind de natura a stabili data prestarii serviciilor, aceasta avand loc la data emiterii lor sau a acceptarii dupa caz, fapt pentru care cerintele organului fiscal privind continutul situatiilor de lucrari depasesc cadrul legal de acordare a deducerii TVA. Nelegalitatea constatarilor prin solicitarea de documentatie suplimentara este sanctionata de instantele nationale si de CEJ.

2. Societatea contestatara arata ca in plus fata de factura detine si documente de justificare a serviciilor achizitionate de la SC x SRL, contrar celor retinute de organul fiscal.

Cu privire la mentiunea organului fiscal potrivit caruia nu detinea documente justificative care sa contina un set de informatii predefinite, contestatara precizeaza ca SC x SRL nu detinea resursele necesare prestarii serviciilor contractate cu aceasta, motiv pentru care le-a subcontractat catre furnizori si care au emis facturi catre SC x SRL insotite de documentele justificative aferente si care ofera informatii relevante privind lucrarile realizate pentru imobilul in cauza.

Codul fiscal nu conditioneaza exercitarea dreptului de deducere a TVA de existenta unor documente justificative , altele decat factura corect intocmita si dupa caz dovada platii.

Situatiile de lucrari sunt relevante doar in vederea determinarii momentului cand taxa devine exigibila, respectiv in vederea determinarii faptului generator de taxa care influenteaza momentul exigibilitatii taxei pentru lucrarile de constructii montaj. Nici in acest context nu se vorbeste de anumite informatii pe care sa le cuprinda documentele.

Societatea detine suficiente documente justificative pentru probarea achizitiilor care au fost destinate operatiunilor taxabile, respectiv edificarea unei constructii de apartamente care au fost livrate in regim de taxare, fiind indeplinita conditia de fond.

Organul fiscal s-a rezumat la pretinse conditii de forma a situatiilor de lucrari.

3. Neregulile semnalate de organul fiscal in urma controalelor incrucisate realizate la furnizorii SC x SRL care au fost luate in considerare la neadmiterea deducerii TVA in suma de x lei incalca prevederile legale in materie de deducere TVA si este in contradictie cu jurisprudenta CEJ.

Pentru stabilirea realitatii tranzactiilor efectuate, contestatara arata ca este evident ca insasi existenta cladirii construita prin intermediul serviciilor prestate de SC x SRL, constatata si de organul fiscal, a avut la baza operatiuni de construire si constituie o stare de fapt suficienta in vederea probarii dreptului de deducere.

De asemenea, neconformitatile de la nivelul subantreprenorilor implicate nu prezinta relevanta din perspectiva situatiei fiscale a contestatarei, intrucat nu a avut raporturi contractuale cu acestia si nu a cunoscut si nu ar fi trebuit sa cunoasca situatia exacta a acestora.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.x/23.05.2017 emisa in baza RIF nr. x/23.05.2017, Administratia Sector 3 a Finantelor Publice – Activitatea de inspectie fiscala a stabilit in sarcina **SC x SRL** TVA suplimentara de plata in suma totala de x lei pe perioada 01.10.2010 – 31.03.2016, prin:

-diminuarea TVA deductibila cu suma de x lei reprezentand TVA aferenta facturilor emise de SC x SRL in calitate de antreprenor pentru lucrarile efectuate pentru realizarea unui imobil de locuinte D+P+6E+Et pe terenul aflat in proprietatea sa, situate in Bucuresti, x.

-majorarea TVA colectata cu suma de x lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a stabilit corect ca este nedeductibila TVA in suma de x lei, in conditiile in care societatea a procedat la deducerea TVA fara a avea la baza documente justificative care sa ateste efectuarea prestarilor de servicii si fara sa depuna in sustinere documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de către prestator.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. x/23.05.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.x/23.05.2017, cu privire la TVA contestata de societate in suma de x lei, rezulta urmatoarele:

SC x SRL a solicitat prin decontul de TVA cu optiune de rambursare aferenta trimestrului I 2016 nr.x/25.04.2016 rambursarea sumei totale de x lei, din care TVA in suma de x lei reprezinta TVA aferenta serviciilor de constructii montaj facturate de SC x SRL pe perioada **01.07.2014-31.03.2016**.

Pentru a justifica necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate, în timpul inspecției fiscale, organele de control au solicitat societății documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate, documente care nu au fost prezentate de contestatoare până la data finalizării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației.

Cu privire la achiziția serviciilor, organele de inspecție fiscală au stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma de x lei, pe motiv că nu sunt îndeplinite condițiile legale prevăzute la art. 146 alin. (1) lit a) din Codul fiscal și art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, diminuând TVA deductibilă cu suma de x lei (conform anexa 4 din RIF nr. x/23.05.2017).

În contestația formulată, contestatara susține că a justificat TVA deductibilă pentru preșterile de servicii achiziționate în vederea realizării imobilului situat în București, str. x și consideră că, organele de inspecție fiscală din eroare au stabilit drept nedeductibilă TVA aferentă serviciilor achiziționate de la **SC x SRL**, solicitând astfel, recunoașterea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.134¹, art.145, art.146 și art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, care dispun:

Codul fiscal

*“Art. 134¹. – (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. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.**”*

Alineatul (7) a fost modificat prin punctul 39. din Ordonanță nr. 30/2011 începând cu 05.09.2011 astfel:

*“Art. 134¹. – (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. 145. - (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. 147¹. - (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate

exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

(3) Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.”

Cu privire la faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, începând cu data de 01.01.2016 sunt cuprinse prevederi similare la art.281 alin.(7) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

“(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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate este deductibilă doar în condițiile în care serviciile au fost efectiv prestate și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, persoanele impozabile **au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii **numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul **operațiunilor taxabile** și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor sale taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **cî să si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv** în folosul operațiunii taxabile respective.

Astfel ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea realității și utilității serviciilor destinate operațiunilor sale taxabile revenindu-i persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În ceea ce privește prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt cele de consultanță și alte servicii similare, acestea 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.

De asemenea, potrivit art.125¹ alin.(1) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și a art.266 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal :

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1.achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea serviciului urmare operațiunii de prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele :

- societatea a depus decontul de TVA cu opțiune de rambursare prin care s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA cu opțiune de rambursare aferenta trim.I 2016, in suma de x lei;
- din totalul sumei solicitata la rambursare, suma de x lei provine din TVA neacceptata la deducere in baza constatarilor din RIF nr. x/23.05.2017;
- organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de x lei aferente facturilor emise de SC x SRL in calitate de antreprenor general, urmare a analizei documentelor fiscale emise de subantreprenorii SC x SRL, respectiv SC x SRL, SC x SRL, SC x SRL si SC x modulii de conformare fiscala in raport de declaratiile fiscale existente in baza de date a Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice.

In vederea justificarii serviciilor achizitionate, **SC x SRL** a prezentat in timpul inspectiei fiscale urmatoarele documente:

- documente justificative cu denumirea situatii de lucrari intocmite de **SC x SRL** in care se enumera operatiunile executate pentru obiectivul imobil cu destinatia locuinte;
- facturi fiscale care au o anexa ce cuprinde nr. si data facturilor, valoarea facturilor de achizitie.

-contractul de antrepriza lucrari nr.x/16.07.2014 incheiat intre contestatara, in calitate de beneficiar si **SC x SRL** in calitate de antreprenor general, care are ca obiect executarea lucrarilor de constructii montaj (pilotaj, excavatie si structura, utilitati, izolatie, lucrari implementare ascensor, gaze, instalatii electrice si sanitare, lucrari de finisaje) pentru realizarea unui imobil de locuinte D+P+6E+Et pe terenul proprietatea **SC x SRL** situat in Bucuresti, str. x.

De asemenea, in vederea clarificarii datelor inscrise in documentele justificative prezentate de contestatara, au fost efectuate controale inopinate la societatile ce urmeaza si s-au constatat urmatoarele:

1. SC x SRL in calitate de antreprenor general (procesul verbal nr.39/03.05.2017) care nu a efectuat lucrarile de constructii montaj, ci a avut numai calitatea de intermediar intre subantreprenorii acesteia si **SC x SRL**, societatea refacturand la aceeasi valoare bunurile si serviciile (lucrarile de constructii montaj) efectuate de diversi subantreprenori pe baza contractelor de executie incheiate.

In urma verificarii s-a constatat ca SC x SRL nu detinea situatii de lucrari care sa contina lista cu consumurile de materiale, cantitati, lucrarile executate, manopera, rapoarte de lucru, alte documente pe baza carora sa se stabileasca serviciile efectuate etc.

Refacturarea catre **SC x SRL** a bunurilor si serviciilor primite de la subantreprenori s-a efectuat la valoarea achizitiilor astfel :

- pentru lucrarile facturate de SC x SRL in suma totala de x lei din care TVA in suma de x lei ;
- pentru lucrarile facturate de SC x SRL in suma de x lei din care TVA in suma de x lei ;
- pentru lucrarile facturate de SC x SRL in suma totala de x lei din care TVA in suma de x lei ;
- pentru marfurile facturate de SC x SRL in suma totala de x lei din care TVA in suma de x lei.

2. SC x SRL nu a intocmit si nu a prezentat situatii de lucrari aprobate de beneficiar in conformitate cu situatia reala de pe santier (cofraje, armatura, zidarie exterior, montat armaturi, etc) pentru lucrarile de constructii-montaj sau manopera executate catre SC x SRL.

De asemenea, nu s-a putut identifica in timpul controlului corelarea informatiilor privind valoarea manoperei executate din facturile emise catre SC x SRL, in raport de angajatii societatii sau de existenta personalului calificat inregistrat in evidentele contabile.

Din controlul incrucisat efectuat de organele de inspectie fiscala conform procesului verbal nr. x/20.02.2012 rezulta ca achizitiile de materiale de constructii pe baza de facturi fictive de la furnizori care nu declara ca au efectuat aceste livrari de bunuri catre SC x SRL au avut ca scop inregistrarea in evidentele contabile a TVA deductibila nereala si neplata la bugetul consolidat de stat a TVA colectata din facturile de prestari servicii emise catre SC x SRL.

3. SC x SRL nu figureaza cu angajati activi conform informatiilor existente in Revisal, nu a depus declaratiile 112 cu privire la obligatiile de plata salariale, nu a depus declaratiile 300 privind TVA pe perioada in care a emis facturi de livrari bunuri/prestari servicii (noiembrie-decembrie 2015) .

4. SC x SRL nu figureaza cu angajati activi conform informatiilor existente in Revisal, nu a depus declaratiile 112 cu privire la obligatiile de plata salariale, nu a depus declaratiile 300 privind TVA pe perioada in care a emis facturi de livrari bunuri/prestari servicii (august 2015) si nici declaratia 394 in perioada in care a emis facturi de livrari bunuri/prestari servicii.

5. SC x SRL- societate inactiva incepand cu data de 06.09.2016, care nu a raspuns solicitarii organului de inspectie fiscala de prezentare la sediul AS3FP in vederea clarificarii aspectelor fiscale derulate cu SC x SRL. Cu privire la operatiunile derulate in perioada 01.07.2014-31.12.2015 cu SC x SRL s-au solicitat informatii si documente de la administratorul domnul x, care nu a prezentat avize de expeditie materiale de constructii cu destinatia de descarcare SC x SRL sau documente justificative cu receptia marfii semnata de reprezentantii beneficiarului.

In urma analizei documentelor financiar contabile prezentate de **SC x SRL** , informatiilor furnizate de controalele inopinate la antreprenorul general si subantreprenorii mai sus mentionati, ale caror facturi au stat la baza deducerii TVA s-au retinut urmatoarele:

-furnizorii nu au colectat TVA la bugetul de stat si nu s-a identificat colectarea TVA facturata beneficiarului in cazul SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL ;

- TVA colectata in facturile emise de SC x SRL catre SC x SRL a fost anulata prin achizitii fictive si nelegale de bunuri si servicii , fapt constatat la controlul inopinat si care urmare a fost formulata sesizare penala impotriva administratorului acesteia;

-in situatiile de lucrari emise de SC x SRL catre **SC x SRL** nu se regasesc situatiile de lucrari, rapoartele de lucru sau alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate si nici data acceptarii de catre beneficiar

Din prevederile legale invocate se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este indisolubil legat de notiunea de operatiune taxabila, efectuata in folosul

activitatii societatii, in vederea obtinerii de venituri. Pentru a justifica ca au fost efectuate in acest scop cheltuielile cu serviciile ce fac obiectul contractului in cauza, respectiv pentru a fi deductibila TVA, in sensul dispozitiilor Codului fiscal, nu este suficienta existenta numai a facturilor fiscale, societatea avand obligatia de a detine si alte documente; ori in vederea justificarii serviciilor achizitionate, societatea nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale rapoarte de activitate din analiza carora sa rezulta serviciile enumerate in contractul de antrepriza, in conditiile in care prestatorul se angajeaza sa presteze serviciile de constructii montaj pentru imobil.

Se retine ca societatea nu a depus niciun document suplimentar (in afara celor prezentate in timpul inspectiei fiscale) care să detalieze și să exemplifice în ce au constat prestarile de servicii, niciun raport de activitate din care sa rezulte ca au fost prestate servicii, respectiv din care sa numarul de ore prestate pentru fiecare operatiune in parte, resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza, etc neputând fi stabilită realitatea serviciilor facturate.

Având în vedere caracterul de maximă generalitate al documentelor prezentate de societate, se reține că acestea **nu sunt de natură a proba prestarea efectivă a serviciilor**.

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții de Justiție C-110/94(INZO), paragrafului 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Simpla prezentare a contractului, a facturilor emise în baza acestuia in lipsa unor rapoarte care sa contina activitatile si documentele care dovedesc prestarea efectiva de servicii nu este suficientă pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată, întrucât așa cum s-a reținut mai sus, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă numai în măsura în care societatea **justifică prestarea efectivă a serviciilor cu documente**, iar societatea nu a prezentat documente din care să rezulte punerea în executare a acestora, respectiv:

- documente din care să reiasă prestarea efectiva a serviciilor;
 - numarul de ore prestate pentru fiecare operatiune (serviciu prestat) in parte;
 - resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza;
- s.a.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 276 alin. (1) din acelasi Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizeaza ca "[...] *Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. **Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii***".

Avand in vedere ca **SC x SRL** 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 or contestatoarea nu a prezentat argumente clare si precise care sa constituie izvorul material al pretentiilor deduse contestatiei, iar organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit căroră:

„(...) 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.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) 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.**

Așadar, sintetizând cele reținute mai sus, pentru a avea drept de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC x SRL, societatea trebuie să facă dovada prestării serviciilor respective și măsura în care sunt efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, or, potrivit celor constatate de către organele de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente care să justifice prestarea serviciilor în cauză, din care să rezulte modul și perioada de efectuare a serviciilor, valoarea serviciilor, precum și rapoarte de lucru, studii, analize, situații privind recepționarea și finalizarea unor lucrări, grafic de lucrări, recepția provizorie la terminarea lucrărilor, recepția finală, proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor, proces verbal de recepție finală, cheltuielile cu personalul și cu desfășurarea acestor activități, din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii și faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, în condițiile în care numai pentru servicii concrete, efective poate fi exercitat dreptul de deducere.

Având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute argumentele contestației.

Referitor la mențiunea contestației potrivit căreia neacordarea deducerii TVA în suma de x lei este neintemeiată, în condițiile în care a prezentat facturile, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă întrucât, în materie de TVA, legislația fiscală tratează în mod distinct acest impozit indirect, existând reglementări speciale referitoare la dreptul de deducere, colectare și stabilire a taxei pe valoarea adăugată de plată sau de rambursat.

Astfel, pentru perioada verificată, contribuabilul în calitate de persoană fizică avea obligația de a respecta dispozițiile legale în materie de TVA, referitoare la întocmirea documentelor, la evidența operațiunilor, precum și cele referitoare la plata taxei pe valoarea adăugată, prevăzute de lege.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, citat mai sus, **se va respinge** ca neintemeiată contestația formulată de **SC x SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția pentru persoane juridice nr.x/23.05.2017 emisă în baza RIF nr. x/23.05.2017, pentru TVA suplimentar de plată în suma de **x lei**.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.134¹, art.145, art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.x/23.05.2017 emisa de Administratia Sector 3 a Finantelor Publice –Activitatea de inspectie fiscala, pentru **TVA suplimentar de plata** in suma de **x lei**.

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