

DECIZIE nr. 3462/27.06.2019

privind contestația formulată de Societatea C SRL, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR 41169/04.12.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală cu adresa nr./28.11.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/04.12.2019 asupra contestației formulate de

C S.R.L.,

CIF: RO

cu domiciliul fiscal în Timișoara

înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR sub nr...../13.011.2018 și ulterior la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr.TMG_REG/15.11.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/04.12.2019 .

Petenta C RO S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM/24.09.2018 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM/24.09.2018 emise de A.J.F.P. Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea parțială a deciziei de impunere atacate.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/24.09.2018 emis de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

“Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factic și legal și consecințele lor fiscale.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile

fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);

b) prin **decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”**

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-TM 420/24.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de către AJFP Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de petenta C S.R.L., împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM/24.09.2018 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

Suma contestată este de **xxxxx lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar compusă din:

- xxxx lei reprezentând TVA aferentă ajustării TVA producției agricole
- xxxxx lei reprezentând TVA aferentă facturii nr./06.2016 emisa de P SRL.

- xxxxxxx lei reprezentând TVA aferentă achiziției de servicii de la MP SRL

Contestația a fost semnată de dl. MP, în calitate de împuternicit așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, având în vedere că, urmare solicitării DGRFP Timișoara

nr...../22.04.2019 a fost depusă la dosarul cauzei, la data de 16.05.2019, cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/16.05.2019, împuternicirea, în original, semnată la data de 10.11.2018 de către DI. RR în calitate de mandatar al X SRL conform procurii nr...../11.07.2018 prin care DI. MP a fost împuternicit de acesta să formuleze și să depună contestația împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM/24.09.2018 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM/24.09.2018.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-TM nr...../24.09.2018 emisă de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș, respectiv data de 27.09.2018, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

I. Petenta C RO SRL, prin împuternicit formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM/24.09.2019 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM/24.09.2018 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș, solicitând anularea parțială a deciziei de impunere atacate, invocând în susținerea contestației următoarele motive:

1. Cu privire la suma de xxxxxx lei reprezentând ajustare TVA producției agricole

Față de constatările organelor de inspecție fiscală prezentate în mod sintetic în cuprinsul contestației și care au condus la ajustarea TVA deductibilă aferentă producției "nerealizate" de soia, porumb și floarea soarelui, fiind considerate ca încălcate prevederile art.304, alin 2, lit a) din Legea 227/2015 modificata și Titlul VI, pct.78, alin 10, lit a) din HG 1/2016 modificata, pe motiv că nu ar fi prezentat documente din care rezulta ca au fost constatate calamități naturale și nicio hotărâre judecătorească definitivă prin care să se dovedească legal furtul recoltei, petenta arată că, aceste constatări sunt netemeinice și nelegale, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a analizat cauzele obiective care au condus la obținerea unor astfel de producții agricole. În opinia petentei, organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere procesul complex de cultivare, care este influențat nu numai de gradul de mecanizare, de tehnologia aplicată ci depinde de însușirile genetice ale soiului cultivat, nivelul de fertilizare, tratamente contra bolilor, tratamente contra dăunătorilor, condiții climaterice prielnice, de natura soiului, de riscuri, de mijloacele fixe utilizate, de mijloacele economice, criteriile care trebuiau avute în vedere în mod concret pentru fiecare situație dată.

Or, arată că, în nota explicativă a explicat că, au fost înregistrate producții mici doar la culturile de primăvara, lucru datorat faptului că vara

anului 2017 a fost una secetoasa și fără precipitații, plantele neputând ajunge la maturitate.

Invocă hotărârile Curții Europene de Justiție, în numeroase cazuri (cum ar fi: C-37/95 Belgische Staat v. Gent Coal Terminal NV, C-10/94 Intercommunale voor zeewaterrontziling (INZO) v. Belgian State și C-268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman - Van Deelen v. Minister van Financien), conform cărora s-a statuat că, TVA plătită pentru acțiuni premergătoare unei activități economice poate fi dedusă de către persoana impozabilă chiar și în cazul în care nu s-au obținut venituri.

De asemenea, arată că, în jurisprudența proprie, respectiv Cauza C - 324/11 GABOR TOTH, CJUE a subliniat că dreptul persoanelor impozabile de a deduce TVA datorată sau achitată constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit prin legislația Uniunii Europene. La paragrafele 24 și 25, concluzionând că, CJUE conferă o aplicabilitate foarte largă principiului neutralității, care, trebuie respectat indiferent de scopurile sau de rezultatele activităților generatoare de TVA, principiu care, cu atât mai mult, în opinia petentei, trebuia respectat în situația în care achizițiile efectuate de societatea sa erau orientate către activități taxabile.

În opinia petentei, ajustarea bazei impozabile este o excepție și se referă la situațiile în care un bun sau serviciu a fost alocat unei anumite destinații în cadrul activității persoanei impozabile și apare o modificare a destinației care impune ca taxa pe valoare adăugată dedusă inițial sau trecută pe cheltuielile să fie recalculată potrivit noii sale destinații.

În acest sens, susține că, în mod eronat, organul de inspecție fiscală reține faptul că petenta avea obligația de a prezenta Procese verbale de constatare și evaluare a pagubelor la culturile agricole de soia, porumb și floarea soarelui, prin care să se constate o suprafață afectată ca urmare a calamităților naturale, conform OUG nr 45/2015, deoarece, în opinia sa, aceste dispoziții legale nu le sunt aplicabile și se referă la instituirea unei scheme de ajutor de stat pentru compensarea pagubelor cauzate de fenomenul meteorologic de secetă severă în perioada aprilie-septembrie 2015, aceste dispoziții legale fiind aplicabile acelor agenți economici, care solicită despăgubiri pentru pagubele rezultate în urma calamităților din anul agricol 2015.

Prin urmare concluzia greșită a organului de inspecție, cum că, numai cazurile extreme, respectiv „calamități”, pot justifica o producție mai scăzută este greșită, în opinia petentei, în situația în care, fenomenele naturale distinctive și celelalte criterii amintite în cuprinsul contestației, care pot influența o producție, sunt de luat în considerare.

În acest sens, arată că, pentru recolta de floarea soarelui a prezentat organului de inspecție fiscală, Procesul-verbal de constatare încheiat la data de 29.09.2017 de Executor Judecătoresc MC, prin care acesta însoțit de reprezentantul societății C SRL, de expertul tehnic judiciar LC și de

reprezentantul societății TO SRL, persoana juridică autorizată ANCPI, au constatat faptul că o suprafață de xxx ha cultivată cu floarea soarelui, a fost recoltată fără știrea C SRL pe care îl atașează în copie la dosarul cauzei, nefiind luate astfel în considerare prevederile art.304 alin 2) lit a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal modificată și pct. 78 alin 10, lit b) din HG 1/2016 modificată :

Pe cale de consecință, pentru producția de floarea soarelui, recoltată fără știrea C SRL, deci furată, în opinia petentei nu avea obligația ajustării taxei deductibile, furtul fiind probat cu procesul-verbal emis în data09.2017 de Executor judecătoresc MC, care, în temeiul art.2 alin (2) din Legea 188/2000 republicată și art. 364 coroborat cu art.638 alin.(I), pct. 1 și 2 din Noul Cod Proc. Civila este act de autoritate publică și are forța probantă prevăzută de lege, prezentând puterea doveditoare a înscrisului autentic, fiind titlu executoriu pentru cele constatate în cuprinsul acestuia.

În concluzie, pentru toate motivele prezentate, considera că în mod netemeinic și nelegal, organul de inspecție fiscală a ajustat taxa deductibilă în valoare de xxxxx lei.

2) Cu privire la suma de xxxx lei reprezentând TVA aferentă diferenței de preț pentru materiale achiziționate pentru imobilul din Dumbravița

Redă punctul 2.5 din contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. din2016, prin care societatea C SRL a achiziționat imobilul constând în teren și construcție înscrise în CF nr..... Dumbrăvița conform căreia:

"2.5 Părțile convin ca lucrările ce mai trebuie executate pe Proprietatea Imobiliară și care au constituit baza pentru ajustarea Prețului de Achiziție inițial de xxxx euro (TVA inclus) la Prețul de Achiziție final de xxxx euro (TVA inclus), vor face obiectul unui contract distinct între părți. Lucrările și materialele neexecutate și deduse din Prețul de Achiziție inițial sunt: piscina, mobila de bucătărie, asfaltarea drumului de acces, jgheburile și burlanele, ușile interioare, placarea pardoselilor și pereților, manopera pentru instalarea obiectelor sanitare din bai."

Însă arată că, din eroare, organul de inspecție fiscală a reținut doar punctul 2.6 din contract, prin care părțile convin modalitatea de intrare în posesie a materialelor deja achiziționate sau comandate de la TS SRL, materiale necesare pentru lucrările ce nu au fost executate înainte de data achiziției imobilului și care urmează a fi utilizate ulterior contractului de achiziție, redând în cuprinsul contestației punctul 2.6 din contract conform căruia:

"2.6 Părțile convin și declara ca, în conformitate cu prevederile Anteacontractului, anumite materiale identificate cu facturile corespunzătoare (incluzând, dar fără a se limita la placi ceramic, pardoseli, obiecte sanitare), conform facturilor au fost cumpărate de Vanzator de la SC TS SRL și

parțial plătite distinct de către AIG. Vânzătorul confirmă în mod expres acest fapt și declară ca dreptul de proprietate asupra acestor materiale, instalate sau nu pe Proprietatea Imobiliară, sunt proprietatea Cumpărătorului și nu are nicio pretenție legată de materialele sau facturile menționate.

Cumpărătorul va intra în posesia de fapt și de drept a acestor materiale, aflate parțial la locul situării Proprietății Imobiliare și parțial în depozitul SC TS SRL, pe baza unui proces verbal de predare primire încheiat cu vânzătorul, ce se va încheia în cel mult două zile lucrătoare de la data semnării prezentului contract."

În concluzie, arată că la punctul 2.6 părțile au convenit asupra modalității de predare primire a materialelor achiziționate deja de vânzător pentru lucrările ce mai trebuie efectuate, iar la punctul 2.5 din contract, părțile au stabilit că diferența de preț ce urmează a fi facturată separat de vânzător pentru materialele și lucrările nefinalizate până la data semnării contractului de vânzare: *"piscina, mobila de bucătărie, asfaltarea drumului de acces, jgheburile și burlanele, ușile interioare, placarea pardoselilor și pereților, manopera pentru instalarea obiectelor sanitare din bai."*

Pe cale de consecință, susține că, factura fiscală nr...../09.06.2016 a fost emisă de furnizorul P.C SRL pentru diferența de preț stabilită în contractul de vânzare la punctul 2.5 și că acesta a facturat parțial (xxxxeuro) diferența de preț pentru materialele achiziționate de la TS SRL și lucrările prevăzute la punctul 2.5, necesare finalizării imobilului achiziționat.

Cu privire la destinația imobilului achiziționat, petenta arată că a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul de închiriere încheiat cu societatea L SRL, cu TVA începând din data de 21.08.2018, precum și notificarea privind taxarea operațiunilor de închiriere depusă la organul fiscal sub nr...../22.08.2018. În consecință, suma facturată ca diferența de preț pentru materialele și lucrările necesare finalizării imobilului achiziționat reprezintă, în opinia sa, o achiziție de bunuri și servicii destinată operațiunilor taxabile conform art.297, alin. 4 lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA a justificat cuantumul de TVA prin documente legal întocmite, așa cum prevede Titlul VII, art. 299 alin (1), lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal respectiv cu exemplarul original al facturii, care cuprinde toate informațiile prevăzute la Titlul VII, art. 319 alin (20) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, acestea fiind înregistrate în jurnalele de cumpărări, aspecte consemnate și de organul de inspecție fiscală. În concluzie, pentru motivele prezentate, consideră că în mod netemeinic și nelegal, organul de inspecție fiscală a stabilit TVA nedeductibilă în suma de xxxxx lei aferentă facturii nr..... din06.2016 emisă de PC SRL.

3) Cu privire la suma de xxxx lei, reprezentând TVA aferentă achiziției de servicii de la MP SRL

Petenta prezintă considerentele faptice și legale care au determinat organele de inspecție fiscală să stabilească în sarcina sa, TVA în valoare de xxxxx lei, aferentă facturii nr./17.05.2016 emisa de MP SRL, arătând că, a încheiat cu MP SRL contractul de prestări servicii nr. 102 din 23.06.2016, în baza căruia administratorul CR a procedat la efectuarea activităților detaliate în situația de lucrări încheiată la data de 23.06.2016, prețul negociat de cele două societăți fiind conform pct. 3.1 din contract de xxx euro+TVA/ha contractat acesta nefiind detaliat pe fiecare serviciu.

În acest sens, arată că a prezentat organelor de inspecție fiscală două contracte de arendă încheiate cu Agenția Domeniilor Statului, aspecte ale stării de fapt care au determinat organele de inspecție fiscală să consemneze la pag. 4 din Raportul de inspecție fiscală faptul că societatea a desfășurat activitate de producție agricolă privind cultivarea cerealelor pe terenurile arendate de la Agenția Domeniilor Statului conform celor două contracte. Astfel, după semnarea primului contract de arenda nr. 21/12.05.2016 pentru teren cu destinație agricolă xxxxx ha, categoria de folosință arabil, aflat în perimetrul localității H, jud. Constanta, prestatorul MP SRL a emis factura nr./17.05.2016, în condițiile prevăzute la punctul 3.1 din contractul de prestări servicii nr./11.04.2016, cu valoarea de xxx euro*xxxxx hectare plus TVA, la cursul de xxxxx lei, adică suma de xxxxx lei plus TVA în valoare de xxxx lei.

Prin urmare, arată că, în mod eronat, organul de inspecție fiscală a considerat ca prestarea efectivă a serviciilor nu s-a efectuat de MP SRL, deoarece "valoarea facturată a fost determinată prin înmulțirea suprafeței de teren contractată de la ADS cu 150 euro, la care s-a aplicat TVA, și nu pe baza cantității și a prețului serviciilor respective."

Cu privire la realitatea operațiunilor, se arată că, organul de inspecție fiscală a avut posibilitatea să constate realizarea tuturor serviciilor înscrise în situația de lucrări: societatea C SRL a participat la licitații, a încheiat cele două contracte de arenda, a pregătit documentația în vederea înregistrării la APIA, a încheiat contracte cu prestatorii de servicii agricole pentru înființarea culturilor agricole etc. și că serviciile au fost prestate de administratorul MP SRL, dl CRD sens în care depune la dosarul cauzei fotocopia Cererilor Unice de Plata pentru 2016 și 2017 - pagina 1 - unde se poate vedea că persoana împuternicită este CRD.

Față de toate aceste motive petenta susține că, toate serviciile achiziționate în baza contractului de prestări servicii nr./11/04.2016, potrivit facturii nr./17.05.2016, au fost în folosul desfășurării activității de producție agricolă, operațiune taxabilă conform art. 297 alin.4 lit.a din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Petenta arată că, a înregistrat în evidența sa contabilă factura cu nr./17.05.2016 emisa de MP SRL, pe care a achitat-o și a înscris-o în jurnalele de cumpărări și în declarațiile 300 și 394, în timpul inspecției fiscale aflând faptul că MP SRL a declarat cu întârziere factura/17.05.2016,

respectiv în luna aprilie 2018 și ca aceasta înregistrează întârzieri cu privire la plata TVA și impozit pe profit. Cu toate acestea, arată că, organul de inspecție fiscală a respins la rambursare suma de xxxxx reprezentând TVA aferentă facturii/17.05.2016, considerând ca C SRL nu a luat toate măsurile rezonabile care-i stăteau în putere pentru a evita propria participare la fraudă și nu a avut în vedere comportamentul fiscal al MP SRL.

În susținerea punctului său de vedere, cu privire la sarcina probei în cazul existenței unor nereguli la nivelul furnizorului, petenta arată că, prin Hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene din 21 iunie 2012, Mahageben și David, C-80/11 și C-142/11, din 6 decembrie 2012, Bonik, C-285/11., aceasta a statuat cu privire la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în sensul că *„administrația fiscală a unui stat membru nu poate refuza unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul ca furnizorul a săvârșit anumite nereguli, fără să se dovedească în mod obiectiv faptul ca persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe ca furnizorul sau o altă persoană impozabilă care a intervenit anterior în lanțul de operațiuni era implicat într-o fraudă.”*

În pofida constatării acestor nereguli la nivelul furnizorilor, conform interpretării date de Curte a dreptului Uniunii în materie de TVA, în opinia petentei, îi revine administrației fiscale să dovedească eventuala implicare a clienților în operațiunile frauduloase realizate de furnizorii lor, iar în lipsa dovezilor în acest sens, administrația fiscală nu poate refuza clienților dreptul de deducere al TVA facturat de către furnizori în astfel de condiții. Nu le revine astfel clienților obligația să se asigure că emitenții facturilor aferente bunurilor sau serviciilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere nu desfășoară eventual operațiuni frauduloase care ar putea afecta propriul drept de deducere al TVA-ului.

Astfel, deși punerea în aplicare a dreptului la rambursarea excedentului de TVA prevăzută la articolul 183 din Directiva TVA tine, în principiu, de autonomia procedurală a statelor membre, nu este mai puțin adevărat că aceasta autonomie este încadrată de principiile echivalenței și efectivității (Hotărârea Enel Maritsa Iztok . punctul 29).

Din jurisprudența CJUE rezulta că anumite norme specifice pe care statele membre trebuie să le respecte atunci când pun în aplicare dreptul la rambursarea excedentului de TVA decurg din articolul 183 din Directiva TVA, interpretat în lumina contextului și a principiilor generale care guvernează materia TVA ului.

Astfel, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA ul pe care îl datorează pe cel care a fost deja aplicat bunurilor achiziționate și serviciilor primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA ului instituit prin legislația Uniunii. Acest drept face parte

integranta din mecanismul TVA ului si, in principiu, nu poate fi limitat. Acesta se exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operatiunilor efectuate in amonte (Hotararea Enel Maritsa Iztok).

De asemenea, invocă Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza 385/2009 Nidera Handelscompagnie, care la punctul 42 s-a pronunțat în sensul ca principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor sa fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de forma au fost omise de către persoanele impozabile (Hotararea din 8 mai 2008, Ecotrade, C 95/07 si C 96/07, Rep., p. I 3457, punctul 63, si Hotararea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C 392/09, nepublicata inca in Repertoriu. punctul 39).

Din moment ce administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili ca persoana impozabila, in calitate de destinatar al operatiunilor în cauza, este obligata la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce aceasta taxa, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (a se vedea Hotărârile citate anterior Ecotrade, punctul 64. si Uszodaepito, punctul 40).

Invocă Hotărârea Curții Europene de Justiție in Cauza 90/02 Bockemuhl, care a statuat la pct. 51 si 52 si elemente cu privire la faptul ca ANAF nu poate impune norme in afara legislatiei uniunii in conformitate cu art 22 alin (3) din a sasea directiva.

De asemenea, arată că, în cauza C 324/11, având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotarari preliminare formulata in temeiul articolului 267 TFUE de Legfelsobb Birosg (Ungaria), prin decizia din 21 aprilie 2011, primita de Curte la 29 iunie 2011, Curtea a statuat ca :

„Directiva 2006/112 trebuie interpretata în sensul ca se opune ca autoritatea fiscală sa refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul ca emitentul facturii aferente acestor servicii nu a declarat lucrătorii pe care ii folosea, fără ca aceasta autoritate sa dovedească, având în vedere elemente obiective. ca aceasta persoana impozabila stia sau trebuia sa știe ca operațiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.”

Concluzionează că, astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevazut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integranta din mecanismul TVA ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operatiunilor efectuate in amonte (Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa si alții, C 110/98-C 147/98, R_., p. I 1577, punctul 43, Hotărârea Kittel si Recolta Recycling, punctul 47, precum si Hotărârea Mahageben si David, punctul 38).

Pentru motivele arătate, solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr. F-TM/24.09.2018 emisa în baza Raportului de Inspecție fiscală nr. F-TM/24.09.2018.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. F-TM .../24.09.2018 încheiată la C SRL, organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Prin decontul privind TVA pentru luna ianuarie 2018 depus și înregistrat sub nr. INTERNT –/23.02.2018 petenta a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA .

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată xxxxxx lei, astfel:

1. Organele de inspecție fiscală au stabilit că, în legătură cu suma de xxxxx lei, petenta C S.R.L. nu a ajustat TVA-ul dedus aferent consumurilor de semințe, motorină, insecticide, erbicide, cheltuieli indirecte pentru înființarea culturilor de soia, porumb și floarea soarelui, în condițiile în care s-au obținut producții mai mici decât producția medie declarată de Direcția Agricolă Constanța, iar petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că au fost constatate calamități naturale și nicio hotărâre judecătorească definitivă prin care să se dovedească legal furtul recoltei conform art.304, alin.2 lit. a din Legea nr.227/2015 și a pct.78 alin.10 lit.a din HG nr.1/2016. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au ajustat TVA deductibilă aferentă producției nerealizate de floarea soarelui, soia și porumb, modul de calcul fiind prezentat în Anexa nr.11 la RIF, rezultând o diferență de TVA în sumă totală de xxxxx lei

2. Organele de inspecție au constatat că, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxx lei în baza facturii fiscale nr./09.06.2016 emisă de PC SRL reprezentând **"diferența preț materiale"** achiziționate de la TS SRL.

Din verificările efectuate s-a constatat că, prin contractul de vânzare-cumpărare nr. din 25.03.2016 a imobilului situat în Dumbrăvița încheiat între PC SRL (vânzator) și C RO SRL (cumpărător), părțile au convenit la pct.2.6 din contract ca exista o datorie pentru anumite achiziții efectuate de vânzător de la TS SRL în cursul anilor 2015-2016, respectiv o parte din aceste achiziții nu au fost achitate de către vânzător către TS SRL, fără a se menționa care este nivelul acestei datorii și ca dreptul de proprietate asupra materialelor instalate sau nu pe proprietatea imobiliară revine cumpărătorului C SRL, fără ca vânzătorul să aibă vreo pretenție materială față de aceste materiale. Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat că prin această factură vânzătorul a majorat unilateral prețul imobilului, astfel ca achiziția în

baza facturii nr. /09.06.2016 nu se justifica, iar pentru TVA în suma de xxx lei petenta nu are dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care această sumă nu a fost prevăzută în contract sau într-un al document justificativ care să prevadă plata acestei sume.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de și au respins la rambursare suma totală de xxxxx lei deoarece achiziția nu a servit operațiunilor taxabile ale petentei fiind încălcate prevederile art. 297 alin.4 lit. a din Legea nr.227/2015.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în evidența contabilă sume reprezentând contravaloare servicii de la societatea MP SRL pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferent în sumă de xxxx lei, în baza contractului de prestări servicii nr.2/11.04.2016. În justificarea realității operațiunilor înscrise în facturile fiscale emise de MP SRL, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul de prestări servicii nr...../11.04.2016, situația de lucrări din data de06.2016 și procesul verbal de recepție emis de furnizorul MP SRL.

Din analiza documentelor justificative s-au constatat următoarele:

- situațiile de lucrări prezentate conțin simple enumerări ale obiectivelor din contract, fără a fi detaliat fiecare serviciu pretins a fi efectuat, nu conțin unitatea de măsură, cantitățile și prețul serviciilor prestate.

- în urma consultării bazei de date REVISAL s-a constatat că prestatorul MP SRL nu a avut personal specializat de la înființare în vederea prestării serviciilor respective.

- în urma consultării bazei de date FISCNET s-a constatat că prestatorul MP SRL nu a mai desfășurat anterior sau ulterior astfel de activități, obiectul de activitate al societății fiind „*Activități ale agențiilor de publicitate*”, cod CAEN 7311

- prestatorul MP SRL a fost declarat inactiv începând cu data de 23.03.2017 ca urmare a nerespectării obligațiilor declarative și a datoriilor restante la bugetul general consolidat al statului

- conform susținerilor reprezentanților legali ai petentei serviciile au fost prestate de dl. CR, asociat și administrator la MP SRL însă nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte cine a prestat serviciile respective, durata prestației, nu a existat o cuantificare a fiecărui serviciu înscris în situația de lucrări.

- referitor la comportamentul fiscal al MP SRL s-a constatat că aceasta a declarat factura nr...../17.05.2016 prin declarațiile 100, 300 și 394 cu întârziere, după doi ani, respectiv în luna aprilie 2018, după începerea acțiunii de inspecție fiscală la C SRL. Totodată, analizând fișa pe plătitor a societății MP SRL la data de 19.09.2018 s-a constatat că aceasta figura cu TVA datorată către bugetul de stat în sumă de xxxxx lei, un impozit pe profit neachitat în sumă de xxxxx lei și un impozit pe veniturile microintreprinderilor

de plată în sumă de xxx lei, nefiind efectuate plăți constând în TVA și impozit pe profit aferente facturii nr...../17.05.2016.

- serviciile facturate de MP SRL au fost aferente anului 2016, însă în anii 2017 și 2018 deși ar fi existat necesitatea contractării unor astfel de servicii, neavând personal de specialitate, petenta nu a mai achiziționat servicii de această natură pe toată perioada anilor 2017, 2018 până la zi, de activitatea societății C SRL ocupându-se tot d-l CR (administrator la MP SRL).

- achiziția de servicii nu a fost una obișnuită în sensul ca, nu a fost cuantificată (unitate de măsură, cantitate și preț pe fiecare serviciu prestat) și nu a fost constantă în sensul ca nu au existat achiziții de astfel de servicii în anii 2017 și 2018, deși, conform celor susținute de petentă o mare parte din serviciile respective s-au repetat an de an fiind în legătură cu activitatea curentă a petentei.

Având în vedere aspectele constatate referitoare la natura și conținutul relațiilor comerciale derulate de către petentă cu firma MP SRL coroborat cu faptul că în ceea ce privește comportamentul petentei C RO SRL aceasta nu și-a îndeplinit obligațiile care-i reveneau în materie de proba sau ca știa ori ar fi trebuit să știe ca operațiunea (operațiunile) pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a prestat serviciile și ca nu a luat toate măsurile rezonabile care-i stăteau în putere pentru a evita propria participare la aceasta operațiune frauduloasă, organele de control au considerat în baza unor elemente obiective că se justifică refuzul dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor emise de furnizorul de servicii MP SRL, întrucât tranzacția nu a fost transparentă și legală, factura în baza căreia s-a solicitat deducerea reprezentând în fapt document care s-a interpus doar la nivel scriptic al circuitului documentelor, cu rol de a justifica TVA deductibilă și pe cale de consecință diminuarea obligațiilor fiscale de natura TVA cu consecința rambursării acestei sume la bugetul de stat.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor art.297 alin.(4) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, stabilind faptul că petenta nu are drept de deducere a TVA în suma totală de xxxxxx lei.

III. X SRL cu sediul în Timișoara este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr....., are cod unic de înregistrare8 și are ca obiect principal de activitate „ Cultivarea cerealelor (exclusiv orez) plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase ” – cod CAEN 111

1. Referitor la ajustarea TVA în sumă de xxxxx lei aferentă consumurilor de semințe, motorină, insecticide, erbicide, cheltuieli indirecte pentru înființarea culturilor de soia, porumb și floarea soarelui, se rețin următoarele:

În fapt, în anul agricol 2016-2017 petenta a înființat culturi de soia pe o suprafața de xxxxx ha, porumb pe o suprafață de 83,51 ha și floarea soarelui pe o suprafață de xxxxx ha în zona Harsova, Jud. Constanța.

Din verificările efectuate, pentru anul agricol 2016-2017, a rezultat că:

- pentru cultura de soia înființată pe suprafața de xxxxx ha petenta a obținut o recoltă de xxx kg/ha față de xxxx kg/ha producția medie declarată de Direcția Agricolă Constanța

- pentru cultura de porumb înființată pe suprafața de xxxxx ha petenta a obținut o recoltă xxxxx kg/ha față de xxxxxx kg/ha producția medie declarată de Direcția Agricolă Constanța

- pentru cultura de floarea-soarelui înființată pe suprafața de xxxxxx ha petenta a obținut o recoltă de xxxx kg/ha față de xxxx kg/ha producția medie declarată de Direcția Agricolă Constanța

Din informațiile furnizate de petentă în justificarea obținerii unor producții mai mici decât producția medie declarată de Direcția Agricolă Constanța, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezente documente corespunzătoare care să permită identificarea existenței în cauza a unor calamități naturale sau o hotărâre judecătorească definitivă prin care să se dovedească legal furtul recoltei în conformitate cu art.304, alin.2 lit. a din Legea nr.227/2015 coroborat cu pct.78 alin.10 lit.a din HG nr.1/2016.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au ajustat TVA deductibilă aferentă producției nerealizate de floarea soarelui, soia și porumb rezultând o diferență de TVA în sumă totală de xxxxx lei modul de calcul fiind prezentat în Anexa nr.11 la RIF.

În contestația formulată petenta motivează obținerea unor producții mici în principal datorită secetei dar și altor cauze obiective care susține că nu au fost analizate de către organele de inspecție fiscală, iar în ceea ce privește suprafața de xxxx ha cultivată cu floarea soarelui susține că producția respectivă a fost recoltată fără știrea C SRL, furtul fiind probat cu Procesul verbal de constatare încheiat la data de09.2017 de către Executor judecătorec MC, fotocopia acestuia fiind prezentată atât organelor de inspecție fiscală, cât și la dosarul contestației.

În drept, potrivit prevederilor art. 304 alin 1 lit a si alin 2 lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si:

“Art. 304 - Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital:

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze.” (...)

(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare. (...)”

coroborat cu pct. 78 alin 10 și 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016

“ 78 (10) În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător

b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare; (...);”

(12) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, revine persoanei impozabile. În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.”

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în anul agricol 2016-2017 petenta a obținut:

- pentru cultura de soia înființată pe suprafața de xxxx ha o recoltă de xxx kg/ha față de xxxx kg/ha producția medie declarată de Direcția Agricolă Constanța

- pentru cultura de porumb înființată pe suprafața de xxxx ha o recoltă de xxxxx kg/ha față de xxxx kg/ha producția medie declarată de Direcția Agricolă Constanța

- pentru cultura de floarea-soarelui înființată pe suprafața de xxxxx7 ha o recoltă de xxxxxx kg/ha față de xxxxx kg/ha producția medie declarată de Direcția Agricolă Constanța.

Prin urmare, se constată faptul că petenta a obținut, în anul agricol 2016-2017, producții de soia, porumb și floarea soarelui mult sub nivelul producției medii declarată de Direcția Agricolă Constanța.

Cu privire la pierderile înregistrate, petenta a motivat ca producțiile mici la hectar s-au datorat secetei din vara anului 2017 fără ca la dosarul cauzei

să depună documente justificative de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală care să prezinte constatări ale evenimentelor invocate de aceasta.

În ceea ce privește suprafața de xxxxx ha cultivată cu floarea soarelui, petenta susține că producția respectivă a fost furată, aspect al stării de fapt probat, în opinia petentei, cu Procesul verbal de constatare încheiat la data de 29.09.2017 de către Executor judecătoresc MC, anexat în fotocopie la dosarul cauzei.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile petentei cu privire la acest capăt de cerere, având în vedere următoarele considerente:

1. 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 petenta este cea 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 îi revine acesteia**.

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

2. În interpretarea dispozițiilor legale incidente speței, rezultă că deducerea inițială nu se ajustează **în cazul bunurilor furate** doar dacă aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă, respectiv **dacă sunt prezentate acte doveditoare emise de organele judiciare**, în caz contrar organele de inspecție fiscală putând obliga persoana impozabilă să efectueze ajustarea.

Or, față de împrejurarea că petenta a prezentat, în justificarea îndeplinirii condițiilor prevăzute la art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, respectiv a constatării furtului la cultura de floarea soarelui fotocopia Procesului verbal de constatare încheiat la data de 29.09.2017 de către Biroul Executorului judecătoresc M, învedereăm că acesta nu poate fi luat în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece nu este un document doveditor emis de un organ judiciar, organele specializate ale statului care realizează activitatea judiciară fiind enumerate expres la art. 30 din Codul de procedura penală:

„ART. 30

Organele judiciare

Organele specializate ale statului care realizează activitatea judiciară

sunt:

a) *organele de cercetare penală;*

- b) procurorul;
- c) judecătorul de drepturi și libertăți;
- d) judecătorul de cameră preliminară;
- e) instanțele judecătorești.”

Prin urmare, în cazul suprafeței de xxxx ha cultivată cu floarea-soarelui se constată o pierdere nejustificată de producție, în condițiile în care nu s-a justificat furtul producției de floarea-soarelui cu acte doveditoare emise de un organ judiciar, în condițiile legii, în virtutea principiului general de drept *specialia generalibus derogat* raportat la pct.78 (10) din normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

3. Astfel cum expres stipulează dispozițiile pct. 78 alin. 10 și 12 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016, este în sarcina C SRL de a face dovada cu documente ca pierderile înregistrate (producții mult sub producția medie declarată de Direcția Agricolă Constanța) la cultura soia, porumb și floarea soarelui sunt datorate calamităților naturale și a cauzelor de forță majoră, respectiv a secetei sau după caz a furtului, astfel că, în mod corect, organele de inspecție fiscală au reținut ca **în lipsa documentelor de constatare ale evenimentelor invocate de aceasta și a actelor doveditoare emise de organele judiciare**, persoana impozabilă este obligată să efectueze ajustarea, consecință fiscală fiind pierderea dreptului de deducere exercitat inițial de petentă pentru înființarea acestor culturi.

4. Afirmările pur teoretice ale petentei nesuținute cu documente, că producțiile agricole scăzute s-ar putea datora unor cauze obiective care nu au fost analizate de organul de inspecție fiscală, în legătură cu procesul complex de cultivare, gradul de mecanizare, de tehnologia aplicată însușirile genetice ale solului cultivat, nivelul de fertilizare, tratamente contra bolilor, condiții climaterice prielnice, de natura solului, de riscuri, de mijloacele fixe utilizate etc. nu sunt de natură a infirma și înlătura constatările organelor de inspecție fiscală, atâta timp cât nu au fost prezentate documente corespunzătoare care să permită identificarea concretă a motivelor care au generat pierderile (seceta, un nivel scăzut de fertilitate a solului, condiții climaterice neprielnice, imposibilitatea efectuării procesului complex de cultivare, boli, etc.)

4. Mai mult, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată că, în ceea ce privește argumentul principal invocat de petentă acela al secetei a acționat și în cazul altor societăți comerciale din zonă care au raportat producții mai mari decât cele raportate de petentă. În plus, conform verificărilor efectuate, petenta a beneficiat de condiții de sol (fertilitatea solului) mai favorabile decât media pe județ, iar în urma controlului nu s-au constatat abateri de la procesele tehnologice cu influențe asupra nivelului producției.

5. Formulând propuneri de soluționare a contestației, conform pct.3.4 din OPAnaf nr.3741/2015, organele de inspecție fiscală au arătat faptul că au

fost obținute producții medii la hectar scăzute și în anul agricol 2016, dar că nu s-a luat măsura ajustării TVA deductibilă aferentă producțiilor scăzute deoarece aceste pierderi au fost motivate și dovedite și s-au datorat preluării cu întârziere a terenurilor în arendă în luna mai 2016, astfel că nu s-au mai putut realiza toate etapele necesare pentru înființarea culturilor de floarea – soarelui, nefiind respectată tehnologia, ceea ce a justificat producțiile mici obținute în anul 2016. Drept urmare, organele de inspecție fiscală au acceptat exercitarea dreptului de deducere pentru TVA aferenta pierderilor la culturile de floarea soarelui aferente anului 2016.

Astfel, sunt neîntemeiate argumentele petentei potrivit cărora producțiile scăzute la culturile aferente anului agricol 2016 - 2017 s-au datorat unor fenomene naturale distructive sau a altor cauze obiective, cata vreme, petenta nu a depus în motivarea contestației niciun document corespunzător care să permită identificarea concretă a motivelor care au generat pierderile (rapoarte privind distrugerea culturilor urmare producerii fenomenelor meteorologice de inundații, seceta sau distrugerile cauzate de animale), iar așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, în cazul pierderilor înregistrate la culturile de floarea soarelui aferente anului 2016, petenta însăși a argumentat și a pus la dispoziția organelor de control documente de constatare ale evenimentelor invocate (preluarea cu întârziere a terenurilor în arendă în luna mai 2016, cea ce a condus la imposibilitatea realizării tuturor etapelor necesare pentru înființarea culturilor de floarea – soarelui, nefiind respectată tehnologia), aspect ce demonstrează faptul ca, inclusiv în cazul pierderilor înregistrate la culturile de floarea soarelui, soia și porumb aferente anului 2016-2017, organele fiscale nu i-au solicitat petentei mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentelor (seceta, furt, alte cauze) care au condus la obținerea unor producții mult sub nivelul producției medii declarată de Direcția Agricolă Constanța, astfel încât sarcina sa să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.

În consecință, în raport de cele anterior reținute, contestația petentei cu privire la TVA în suma de xxxxx lei, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferentă facturii nr...../09.06.2016 emisă de PCSRL, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei aferentă facturii nr...../09.06.2016 emisă de PC SRL, în condițiile în care documentele și argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să infirme constatările din Raportul de inspecție fiscală.

În fapt, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxx lei în baza facturii fiscale nr./09.06.2016 emisă de Procip Computers SRL reprezentând **"DIFERENTA PRET MATERIALE T"** achiziționate de la TS SRL.

Conform contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr.din 25.03.2016 încheiat între PC SRL în calitate de vânzător și petenta C RO SRL în calitate de cumpărător s-a perfectat vânzarea-cumpărarea proprietății imobiliare compusă din xxx mp teren intravilan și construcțiile înscrise în cartea funciară nr.....Dumbrăvița, respectiv terenul cu numărul cadastral clădirea cu nr. cadastral1 și construcția cu nr..... - piscină situate în comuna Dumbrăvița

Prețul de achiziție final, ajustat în conformitate cu prevederile Anteacontractului conform art. 2 pct. 2.1 a fost stabilit la xxxxxx euro

Prin contract părțile au convenit la pct. 2.5 că *„(...)lucrările ce mai trebuie executate pe Proprietatea Imobiliara si care au constituit baza pentru ajustarea Prețului de Achiziție inițial de xxxxx euro (TVA inclus) la Pretul de Achiziție final de xxxx euro (TVA inclus), vor face obiectul unui contract distinct între părți.*

Lucrările si materialele neexecutate și deduse din Pretul de Achiziție initial sunt: piscina, mobila de bucătărie, asfaltarea drumului de acces, jgheaburile si burlanele, ușile interioare, placarea pardoselilor si pereților, manopera pentru instalarea obiectelor sanitare din bai."

De asemenea, la pct. 2.6 din contract părțile au convenit că *"2.6 (...)in conformitate cu prevederile Anteacontractului , anumite materiale identificate cu facturile corespunzatoare (incluzand, dar fara a se limita la placi ceramic, pardoseli, obiecte sanitare), conform facturilor au fost cumparate de Vanzator de la SC TS SRL si partial platite distinct de catre AIG. Vanzatorul confirma in mod expres acest fapt si declara ca dreptul de proprietate asupra acestor materiale , instalate sau nu pe Proprietatea Imobiliara, sunt proprietatea Cumparatorului si nu are nicio pretentie legata de materialele sau facturile mentionate .*

Cumparatorul va intra in posesia de fapt si de drept a acestor materiale, aflate parțial la locul situării Proprietății Imobiliare si parțial in depozitul SC TS SRL, pe baza unui process verbal de predare primire incheiat cu vanzatorul, ce se va incheia in cel mult doua zile lucrătoare de la data semnării prezentului contract."

Având în vedere prevederile contractuale de la pct. 2.6 din contract, organele de inspecție fiscală au considerat că factura nr. ...1/09.06.2016 nu se justifica, iar pentru TVA in suma de xxxxxx lei petenta nu are dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care această sumă nu a fost prevăzută în contract sau într-un al document justificativ care să prevadă plata acestei sume.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de xxxxx lei cu consecința respingerii la rambursare a acestei sume deoarece nu s-a făcut dovada ca această achiziție a servit operațiunilor taxabile ale petentei fiind încălcate prevederile art. 297 alin.4 lit. a din Legea nr.227/2015.

În drept, în materia TVA sunt aplicabile cauzei prevederile art.297 alin 4 și art. 299 alin.1 lit. a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și a Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr.1/2016, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor:

„ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere
(...)”

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

a) operațiuni taxabile;”
Normele metodologice

“ 67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.”

coroborat cu prevederile art. 299, alin.1, lit. a în care se precizează

“ ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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;”

Normele metodologie

“ 69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.”, fiind relevantă în cauză ca izvor interpretativ de drept Decizia nr.1420 din 27.03.2015 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție. ”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă, dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată 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.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea bunurilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile respective.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține ca jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept.

Prin urmare, persoanele impozabile **au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata** aferenta achizitiilor de bunuri **numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibila, **ci sa și demonstreze ca bunurile și serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa susțină intenția declarata a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, **simpliciter prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de către contribuabili.**

Totodată, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține, de asemenea, că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

În concluzie, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, petenta trebuie să facă dovada calității de documente justificative a documentelor înregistrate, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și normelor legale invocate mai sus, întrucât persoanele impozabile au obligația evidențierii corecte și complete a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice și a consemnării tuturor documentelor care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, conform art.156 din Codul fiscal. Totodată, se reține că 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 166/224 ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt *indeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.*

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele petentei și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, petenta a achiziționat de la PC SRL în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. din 25.03.2016, proprietatea imobiliară situată în comuna Dumbrăvița, la un preț de achiziție final în sumă totală de 435.000 euro ajustat în conformitate cu prevederile Antecontractului.

Ulterior încheierii acestui contract, vânzătorul PC SRL emite pe numele petentei C SRL factura fiscală nr..../09.06.2016 în suma totală de xxxxx lei cu o bază impozabilă de xxxxx lei și TVA în sumă de xxxxxx lei, ce face obiectul cauzei deduse judecății reprezentând conform explicațiilor înscrise în factura existentă în fotocopie la dosarul cauzei „ DIFERENȚA PREȚ MATERIALE T Contract vânzare-cumpărare casa F – Dumbrăvița contravaloare xxxx euro”, exercitându-și în baza acestei facturi dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxx lei.

Potrivit pct. 2.6 din Contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..... din 25 martie 2016, existent în fotocopie la dosarul cauzei, părțile au convenit că *"(...)în conformitate cu prevederile Antecontractului, anumite materiale identificate cu facturile corespunzătoare (incluzand, dar fara a se limita la placi ceramic, pardoseli, obiecte sanitare), conform facturilor au fost cumparate de Vanzator de la SC Tempini Solutions SRL si partial platite distinct de catre AIG. **Vanzătorul confirmă în mod expres acest fapt și declară ca dreptul de proprietate asupra acestor materiale, instalate sau nu pe Proprietatea Imobiliara, sunt proprietatea Cumparatorului și nu are nicio pretentie legata de materialele sau facturile mentionate. Cumparatorul va intra în posesia de fapt și de drept a acestor materiale, aflate parțial la locul situației Proprietății Imobiliare și parțial în depozitul SC TS SRL, pe baza unui process verbal de predare primire încheiat cu vânzătorul, ce se va încheia în cel mult două zile lucrătoare de la data semnării prezentului contract."***

În considerarea susținerilor petentei din contestația formulată conform căroră factura fiscală nr. .../09.06.2016 a fost emisă de furnizorul PROCIP PC SRL pentru diferență de preț stabilită în contractul de vânzare la punctul 2.5 și văzând faptul că potrivit pct.2.5 din contract invocat de petentă „ lucrările ce mai trebuie executate pe Proprietatea Imobiliara și care au constituit baza pentru ajustarea Pretului de Achiziție initial de xxxxx euro (TVA inclus) la Pretul de Achiziție final de xxxxxx euro (TVA inclus), vor face obiectul unui contract distinct între parti”, cu adresa nr...../22.04.2019, DGRFP Timișoara, în temeiul art. 7 și art. 269 și art. 276 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a solicitat petentei prezentarea

documentelor de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să facă dovada celor susținute în contestație.

Cu adresa FN din data de05.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/16.05.2019, petenta a reiterat aceleași argumente prezentate și în cuprinsul contestației depunând împreună cu aceasta fotocopia facturii nr...../09.06.2016 și a contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr..... din 25.03.2016, fără ca în susținerea cauzei să depună contractul prevăzut la pct. 2.5 încheiat cu vânzătorul având ca obiect suma reprezentând diferența de preț și orice alte documente (proces verbal de predare - primire, anexă la factură sau contract) încheiate cu vânzătorul, care să facă dovada faptului că această sumă reprezintă în fapt contravaloarea materialelor și lucrărilor nefinalizate pana la data semnării contractului de vânzare inițial și că acesta referă la bunuri și servicii de natura: piscinei, mobilei de bucătărie, asfaltarea drumului de acces, jgheburilor și burlanelor, ușilor interioare, placarea pardoselilor și pereților, manopera pentru instalarea obiectelor sanitare din bai, precum și dovada intrării în posesia petentei a acestor materiale.

Față de susținerile din contestația formulată că, factura fiscală nr./09.06.2016 a fost emisă de furnizorul PC SRL pentru diferență de preț stabilită în contractul de vânzare la punctul 2.5, petenta nu a prezentat în motivarea contestației documente justificative suplimentare de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală din care să reiasă alte aspecte care să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, sunt incidente speței și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Art. 276

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că 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*, principiul fiind consacrat de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 *Sarcina probei:*

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”, precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. **3250/18.06.2010**, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Incidente speței sunt și considerentele **Înaltei Curți de Casație și Justiție** din **Decizia nr. 1298/26.03.2018** pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente

de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Având în vedere prevederile contractuale conținute la pct. 2.6 din contract prin care părțile au convenit asupra existenței unei datorii pentru anumite achiziții efectuate de vânzător de la TS SRL în cursul anilor 2015-2016, respectiv o parte din aceste achiziții nu au fost achitate de către vânzător către TS SRL, fără a se indica care este nivelul acestei datorii și ca dreptul de proprietate asupra materialelor instalate sau nu pe proprietatea imobiliara, revine cumpărătorului, respectiv C SRL, vânzătorul neavând nicio pretenție materiala fata de aceste materiale, în lipsa prezentării de către petentă, pe de-o parte, a procesului verbal de predare-primire încheiat cu vânzătorul din care să rezulte ca, în legătură cu acestea, cumpărătorul a intrat în posesia de fapt și de drept a acestor materiale, anterior emiterii facturii fiscale nr...../09.06.2016 care face obiectul cauzei deduse judecății, iar pe de altă parte petenta nu a prezentat la dosarul cauzei contractul prevăzut la pct. 2.5 încheiat cu vânzătorul având ca obiect suma reprezentând diferența de preț și orice alte documente (proces verbal de predare primire, anexă la factură sau contract) încheiate cu vânzătorul TS SRL care să facă dovada faptului că această sumă reprezintă în fapt contravaloarea materialelor și lucrărilor nefinalizate pana la data semnării contractului de vânzare inițial și că aceasta este compusă din piscina, mobila de bucătărie, asfaltarea drumului de acces, jgheburile și burlanele, ușile interioare, placarea pardoselilor și pereților , manopera pentru instalarea obiectelor sanitare din bai, precum și dovada intrării în posesia petentei a acestor materiale, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au considerat că factura nr. .../09.06.2016 nu se justifica, iar pentru TVA in suma de xxxxxx lei petenta nu are dreptul de deducere a TVA, în condițiile în care această sumă nu a fost prevăzută în contract sau într-un al document justificativ care să prevadă plata acestei sume.

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile legale mai sus citate, precum și faptul că petenta nu a prezentat argumente noi sau acte doveditoare care să conducă la modificarea celor constatate, propriile afirmații nefiind de natura să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, ținând seama de art. 276 din Codul de procedură fiscală „ (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.” se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația

fiscală suplimentară de natura taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxxxx lei aferentă facturii nr./09.06.2016 cu consecința respingerii la rambursare a acestei sume pentru care nu s-a făcut dovada ca această achiziție a servit operațiunilor taxabile ale petentei fiind încălcate prevederile art. 297 alin.4 lit. a din Legea nr.227/2015, în consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la suma de xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii de la MP SRL, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă petenta poate beneficia de deducerea TVA pentru serviciile prestate de MP SRL, în condițiile în care documentele prezentate nu fac dovada prestării efective a serviciilor, petenta neprobând că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal pentru a se asigura că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

În fapt, în perioada verificată petenta a înregistrat în evidența contabilă sume reprezentând contravaloare unor servicii achiziționate de la societatea MP SRL pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferent în sumă de xxxx lei, în baza contractului de prestări servicii nr./11.04.2016.

În justificarea realității operațiunilor înscrise în factura fiscală emisă de MP SRL, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul de prestări servicii nr...../11.04.2016, situația de lucrări din data de06.2016 și procesul verbal de recepție emis de furnizorul MP SRL.

În urma verificării documentelor prezentate de petentă organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- situațiile de lucrări prezentate conțin simple enumerări ale obiectivelor din contract, fără a fi detaliat fiecare serviciu pretins a fi efectuat, nu conțin unitatea de măsură, cantitățile și prețul serviciilor prestate.

- în urma consultării bazei de date REVISAL s-a constatat că prestatorul MP SRL nu a avut personal specializat de la înființare în vederea prestării serviciilor respective.

- în urma consultării bazei de date FISCNET s-a constatat că prestatorul MP SRL nu a desfășurat nici anterior sau ulterior astfel de activități, obiectul de activitate al societății fiind „*Activități ale agențiilor de publicitate*”, cod CAEN 7311

- prestatorul MP SRL a fost declarat inactiv începând cu data de 23.03.2017 ca urmare a nerespectării obligațiilor declarative și a datoriilor restante la bugetul general consolidat al statului

- conform susținerilor reprezentanților legali ai petentei serviciile au fost prestate de dl. CR, asociat și administrator la MP SRL însă nu au fost

prezentate documente justificative din care să rezulte cine a prestat serviciile respective, durata prestației, nu a existat o cuantificare a fiecărui serviciu înscris în situația de lucrări.

- referitor la comportamentul fiscal al MP SRL s-a constatat că aceasta a declarat factura nr...../17.05.2016 prin declarațiile 100, 300 și 394 cu întârziere, după doi ani, respectiv în luna aprilie 2018, după începerea acțiunii de inspecție fiscală la C SRL. Totodată, analizând fișa pe plătitor a societății MP SRL la data de 19.09.2018 s-a constatat că aceasta figura cu TVA datorată către bugetul de stat în sumă de xxxxx lei, un impozit pe profit neachitat în sumă de xxxxx lei și un impozit pe veniturile microintreprinderilor de plată în sumă de xxx lei, nefiind efectuate plăți constând în TVA și impozit pe profit aferente facturii nr..../17.05.2016.

- serviciile facturate de MP SRL au fost aferente anului 2016, însă în anii 2017 și 2018 deși ar fi existat necesitatea contractării unor astfel de servicii, neavând personal de specialitate, petenta nu a mai achiziționat servicii de această natură pe toată perioada anilor 2017, 2018 până la zi, de activitatea societății C SRL ocupându-se tot d-l CR (administrator la MP SRL).

- achiziția de servicii nu a fost una obișnuită în sensul ca, nu a fost cuantificată (unitate de măsură, cantitate și preț pe fiecare serviciu prestat) și nu a fost constantă în sensul ca nu au existat achiziții de astfel de servicii în anii 2017 și 2018, deși, conform celor susținute de petentă o mare parte din serviciile respective s-au repetat an de an fiind în legătură cu activitatea curentă a petentei.

Având în vedere aspectele constatate referitoare la natura serviciilor și conținutul relațiilor comerciale derulate de către petentă cu firma MP SRL coroborat cu faptul că în ceea ce privește comportamentul petentei C RO SRL aceasta nu și-a îndeplinit obligațiile care-i reveneau în materie de proba sau ca știa ori ar fi trebuit să știe ca operațiunea (operațiunile) pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a prestat serviciile și ca nu a luat toate măsurile rezonabile care-i stăteau în putere pentru a evita propria participare la această operațiune frauduloasă, organele de control au considerat în baza unor elemente obiective că se justifică refuzul dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor emise de furnizorul de servicii MP SRL, întrucât tranzacția nu a fost transparentă și legală, factura în baza căreia s-a solicitat deducerea reprezentând în fapt document care s-a interpus doar la nivel scriptic al circuitului documentelor, cu rol de a justifica TVA deductibilă și pe cale de consecință diminuarea obligațiilor fiscale de natura TVA cu consecința rambursării acestei sume la bugetul de stat.

Prin urmare, cu privire la această tranzacție organele de inspecție fiscală au constatat, în esență, că este vorba despre o tranzacție care nu a avut la bază operațiuni reale, motiv pentru care petenta nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă acestei tranzacții astfel că s-a procedat la stabilirea unui TVA suplimentară în sumă de xxxxxxxxxx lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.297 alin.(4) lit.a) și art.299 alin. (1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, unde se stipulează:

“ART. 297

(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 [...],

iar potrivit pct. 67 alin.(1) și pct.69 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.[...]

69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal [...].”

Astfel, se reține că și începând cu data de 01.01.2016 dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este condiționat de îndeplinirea atât a cerințelor de fond (achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății) cât și a cerințelor de formă,

respectiv deținerea exemplarului original al facturii, care să conțină informațiile prevăzute de lege.

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

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de bunuri/ servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că speța privește exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru servicii de consultanță agricolă de către petenta C RO SRL facturate de societatea MP SRL.

Având în vedere că petentă invocă jurisprudența europeană în privința 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, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, 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 **simpliciter achiziția 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.

Față de prevederi legale incidente speței, se reține că acestea trebuie completate cu principiile care rezultă din jurisprudență instanței de la Luxemburg.

Astfel, o primă hotărâre care este incidentă în astfel de spețe este Cauza C-255/02 Halifax pic, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd c. Commissioners of Customs & Excise, în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene a enunțat principiul potrivit căruia dreptul Uniunii Europene nu poate fi folosit în mod abuziv și fraudulos de către particulari pentru a dobândi drepturi de care aceștia nu pot beneficia în mod normal. Cu alte cuvinte, participantul la fraudă nu se poate prevala de nici un drept.

Definirea noțiunii de "practică abuzivă" a fost foarte bine realizată în practica Curții de Justiție a Uniunii Europene în aceeași cauză în care se reține că: "Directiva a șasea trebuie interpretată ca interzicând orice drept al unei persoane impozabile de a deduce T. V.A. plătită în amonte, dacă tranzacțiile din care acest drept derivă constituie o practică abuzivă.

Pentru a fi în prezența unei practici abuzive este necesar, în primul rând, ca tranzacțiile în cauză, indiferent de aplicarea formală a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale Directivei a șasea sau ale legislației naționale care o transpune, să aibă ca efect obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor prevederi.

În al doilea rând, trebuie, de asemenea, să rezulte dintr-un număr de factori obiectivi că scopul esențial al acestor tranzacții este obținerea unui avantaj fiscal. Atunci când există o practică abuzivă, tranzacțiile implicate trebuie să fie nedefinite astfel încât să se restabilească starea de fapt relevantă în absența tranzacțiilor care constituie o practică abuzivă".

În Cauza Maks Pen EOOD (C-18/13), Curtea a arătat la paragraful 31 că în această privință, numai împrejurarea că, în cauza principală, serviciul prestat societății Maks Pen nu ar fi fost prestat efectiv de furnizorul menționat pe facturi sau de subcontractantul acestuia, în special pentru că aceștia din urmă nu ar dispune de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, pentru că costurile pentru prestarea efectivă a serviciului nu ar fi fost înscrise în registrele lor contabile sau pentru că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, nu ar fi suficientă, prin ea însăși, să excludă dreptul de deducere de care s-a prevalat Maks Pen.

În paragraful 31 din aceeași hotărâre instanța de la Luxemburg a arătat că în aceste condiții, trebuie să se răspundă la prima și la a treia întrebare că Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă TVA-ul care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice.

Concluzia care se desprinde este aceea că particularii trebuie să beneficieze de prezumția de buna-credință (de altfel, principiu prevăzut la art.12 din C. pr. fisc.), revenind organelor fiscale sarcina probei contrare prin raportare la **elemente obiective**. Teza probatorie fiind reprezentată de faptul că societatea cu un comportament fiscal adecvat a acționat cu intenție directă de a frauda mecanismul de deducere al T.V.A. atunci când a ales să achiziționeze mărfuri dintr-un circuit comercial în care a fost identificată și o societate comercială ce nu-și înregistra operațiunile comerciale.

Aplicând aceste principii prezentei spețe, organul de soluționare a contestației reține că operațiunile economice derulate de petentă MP SRL au avut la bază contractul de prestări servicii nr./11.04.2016, prin care MP SRL în calitate de prestator s-a obligat ca, prin personalul împuternicit, să asigure beneficiarului C SRL următoarele servicii:

- *Identificarea terenurilor specifice cerințelor beneficiarului si condițiilor de lucru ale acestuia ;*

- *Vizitarea acestora împreună cu beneficiarul;*

- *Asistenta sa în procedurile de ofertare/licitație/negociere în cazul terenurilor proprietate publica respectiv in procedurile de ofertare/negociere in cazul terenurilor proprietate privata;*

- *Asistenta în încheierea contractului de arenda/concesiune a terenurilor precum si in perioada de tranziție a terenului care include fara a se limita la :*

o *Preluarea efectiva a terenului;*

o *Stabilirea relațiilor cu terții prestatori de servicii respectiv furnizorii de produse necesare exploatării terenului din zona in care se achiziționează acesta;*

o *Asistenta în digitizarea si declararea suprafețelor la APIA ori identificarea unui astfel de prestator dupa caz ;*

o *Asistenta in stabilirea inițială a legăturii cu autoritățile de stat din zona respectiva(ex :primărie, registru agricol, ANIF etc).*

Pentru serviciile prestate petenta C RO SRL trebuia să achite suma de 150 EUR+TVA/ha contractat de către beneficiar. Astfel, în baza acestui contract, MP SRL cu sediul în Timișoara a emis pe numele petentei factura seria nr...../17.05.2016 în sumă totală de xxxxxx, în baza căreia petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxxxx lei având înscrisă la rubrica denumirea produselor/serviciilor mențiunea "servicii conform contract de comision nr...../11.04.2016 (1EUR=4,4882RON)"

Atașat facturii fiscale emisă de MP SRL, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul de prestări servicii nr...../11.04.2016, situația de lucrări din data de 23.06.2016 și procesul verbal de recepție emis de furnizorul MP SRL.

Din analiza documentației existente la dosarul cauzei se reține că, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- ***situația de lucrări prezentată în justificarea serviciilor prestate conform contractului nr.....din 11.04.2016 conține simple enumerări ale obiectivelor din contract, fără a fi detaliat fiecare serviciu pretins a fi efectuat, nu conține unitatea de măsură, cantitățile și prețul serviciilor prestate.***

- conform susținerilor reprezentanților legali ai petentei serviciile au fost prestate de dl. CR, asociat și administrator la MP SRL însă ***nu au fost***

prezentate în acest sens documente justificative din care să rezulte cine a prestat serviciile respective, durata prestației, nu a existat o cuantificare a fiecărui serviciu înscris în situația de lucrări.

- în urma consultării bazei de date REVISAL s-a constatat că **prestatorul MP SRL nu a avut personal specializat de la înființare în vederea prestării serviciilor respective.**

- în urma consultării bazei de date FISCNET s-a constatat că **prestatorul MP SRL nu a desfășurat nici anterior și nici ulterior activități de genul celor prevăzute în contractul de prestări servicii încheiat cu petenta**, obiectul de activitate al societății fiind „Activități ale agențiilor de publicitate”, cod CAEN 7311

- prestatorul MP SRL a fost declarat inactiv începând cu data de 23.03.2017 ca urmare a nerespectării obligațiilor declarative și a datoriilor restante la bugetul general consolidat al statului

- referitor la comportamentul fiscal al MP SRL s-a constatat că aceasta a declarat factura nr...../17.05.2016 prin declarațiile 100, 300 și 394 cu întârziere, după doi ani, respectiv în luna aprilie 2018, după începerea acțiunii de inspecție fiscală la C SRL. Totodată, analizând fișa pe plătitor a **societății MP SRL la data de09.2018 s-a constatat că aceasta figura cu TVA datorată către bugetul de stat în sumă de xxxxxx lei, un impozit pe profit neachitat în sumă de xxxxx lei și un impozit pe veniturile microintreprinderilor de plată în sumă de xxx lei, nefiind efectuate plăți constând în TVA și impozit pe profit aferente facturii nr...../17.05.2016.**

Având în vedere toate aceste elemente obiective furnizate de către organele de inspecție fiscală, se constată că acestea au demonstrat că MP SRL a luat parte la un circuit fraudulos, în scopul de a obține un avantaj fiscal în materie de TVA. **Astfel, acesta a încasat și colectat sume de bani cu titlu de TVA fără să fi fost declarate livrările către petentă și nici TVA colectată de la aceasta.**

În același sens este și soluția pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție într-o speță similară prin Decizia nr.1420 din 27.03.2015.

Astfel, în urma verificărilor efectuate se constată că, petenta C SRL știa sau trebuia să știe, că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere a TVA înscris în factura nr...../17.05.2016 era implicată în operațiunea frauduloasă având în vedere următoarele indicii furnizate de organele de inspecție fiscală și anume:

- așa cum au consemnat organele de inspecție fiscală în RIF, în timpul controlului persoana care a furnizat cele mai multe informații legate de activitatea petentei a fost dl. CR, iar din întâlnirile avute cu acesta s-a constatat faptul că persoana care s-a ocupat de activitatea societății C RO SRL a fost în fapt tot dl. CR care are calitatea de administrator la MP SRL și care, conform

declarațiilor reprezentanților legali ai petentei ar fi prestat el însuși aceste servicii.

- deși prestatorul s-a obligat să efectueze și să asigure personal de specialitate pentru serviciile contractate, în urma consultării bazei de date REVISAL s-a constatat că acesta nu a dispus de mijloace pentru realizarea unor astfel de servicii, în condițiile în care nu a dispus niciodată de personal de specialitate disponibil în vederea deplasării pe teren. În acest sens nu au fost prezentate documente care să ateste în vreun fel deplasarea „personalului împuternicit” de către prestator, care nu a fost de altfel nominalizat în situația de lucrări încheiată, în cele 15 locații împreună cu beneficiarul pentru identificarea terenurilor propice desfășurării activității beneficiarului (ordine de deplasare, facturi de cazare, facturi/bilete de transport, foi de parcurs etc.), în condițiile în care sediul prestatorului și al beneficiarului este în Timișoara, iar terenurile se aflau pe raza localității Hârșova, Jud. Constanța .

- serviciile facturate de MP SRL au fost aferente anului 2016, însă în anii 2017 și 2018 deși ar fi existat necesitatea contractării unor astfel de servicii, neavând personal de specialitate, petenta nu a mai achiziționat servicii de această natură pe toată perioada anilor 2017, 2018 până la zi, de activitatea societății C RO SRL ocupându-se tot d-l CR (administrator la MNM MP SRL), conform susținerilor reprezentanților legali ai petentei.

- achiziția de servicii nu a fost una obișnuită în sensul ca, nu a fost cuantificată (unitate de măsură, cantitate și preț pe fiecare serviciu prestat) și nu a fost constantă în sensul ca nu au existat achiziții de astfel de servicii în anii 2017 și 2018, deși, conform celor susținute de petentă o mare parte din serviciile respective s-au repetat an de an fiind în legătură cu activitatea curentă a petentei.

- obiectul contractului este general, iar serviciile precizate în situația de lucrări încheiată în justificarea serviciilor prestate în cadrul contractului nr.....din 11.04.2016 conține simple enumerări a obiectivelor din contract, fără a fi detaliat fiecare serviciu pretins a fi efectuat, nu conțin unitatea de măsură, cantitățile și prețul serviciilor prestate.

Prin urmare, se reține că din modul cum a fost executat contractul de prestări servicii în baza căruia a fost emisă factura fiscală pentru care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA, se poate concluziona că, în realitate, contractul respectiv a fost încheiat doar pentru a justifica decontarea unor cheltuieli când, în realitate, înțelegerea dintre petentă și MP SRL a fost alta. După cum s-a arătat mai sus, în contract nu sunt prevăzute prețurile unitare pe lucrări/manoperă, fără să se prevadă volumul acestor lucrări/ore manoperă. În aceste condiții, pentru a se stabili valoarea concretă a contractului, se impunea ca fiecare lucrare să fie determinată atât ca și tip de lucrare din cele cuprinse în contract, cât și ca volum, și doar ulterior să se determine valoarea totală a anumitor lucrări. Altfel spus, în situația în care

prin contract erau stabilite prețurile unitare pe tip de lucrare, era imposibil să se determine prețul unei lucrări dacă în situația de lucrări nu se trecea tipul fiecărei lucrări, volumul/numărul unităților de măsură a acesteia, deoarece prețul final era obținut prin înmulțirea prețului unitar/unitatea de măsură cu numărul unităților de măsură. Or, după cum s-a reținut, părțile nu au procedat în acest mod, deoarece situația de lucrări atașată facturii nu conține o totalizarea a categoriilor de lucrări/ore de manevră (unităților de măsură pe tip de lucrare) care ulterior să fie cuprinse în centralizatorul de lucrări și apoi să se stabilească prețul. Concluzia care se desprinde de aici este una clară, în sensul că plățile efectuate către MP SRL nu au avut la bază lucrările prestate efectiv în baza contractului de servicii nr.1.../11.04.2016. Tot spre această concluzie, duce și faptul că deși în contractul de servicii nr...../11.04.2016, se prevede că prestatorul asigură personalul de specialitate pentru lucrările executate, situația de lucrări atașată facturii respective nu cuprinde niciun nume.

Având în vedere aspectele constatate referitoare la natura serviciilor și conținutul relațiilor comerciale derulate de către petentă cu firma MP SRL coroborat cu faptul că în ceea ce privește comportamentul petenta CRO SRL, aceasta nu și-a îndeplinit obligațiile care-i reveneau în materie de proba, sau ca știa ori ar fi trebuit să știe ca operațiunea pe care a acceptat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care pretinde prestarea serviciilor și ca nu a luat toate măsurile rezonabile care-i stăteau în putere pentru a evita propria participare la aceasta operațiune frauduloasă, organele de control în mod corect și legal au considerat în baza unor elemente obiective că se justifică refuzul dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor emise de furnizorul de servicii MP SRL, întrucât tranzacția nu a fost transparentă și legală, factura în baza căreia s-a solicitat deducerea reprezentând în fapt document care s-a interpus doar la nivel scriptic al circuitului documentelor, cu rol de a justifica TVA deductibilă și pe cale de consecință diminuarea obligațiilor fiscale de natura TVA cu consecința rambursării acestei sume la bugetul de stat.

În acest sens în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, potrivit cărora:

„(...) 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.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de proba admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv

prestate cum ar fi situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia.”

În același sens este și Decizia nr.740/22.02.2018 prin care Înalta Curte de Casație și Justiție a decis, într-o speță similară, că pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, acestea trebuie să aibă ca temei un contract încheiat între părți, să fie efectiv prestate și să fie necesare beneficiarului lor în raport de specificul activităților desfășurate (conform art. 21 alin.1 și alin. 4 lit. m) Cod fiscal și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal). În speță, instanța supremă a constatat caracterul generalist al înscrisurilor depuse pentru justificarea deductibilității (contractul de consultanță privind accesarea fondurilor structurale și de coeziune europene, însoțit de anexe, comenzi și facturile aferente, precum și de procesele-verbale de recepție), care, deși fac referire la obiectul general al contractului, nu relevă în concret în ce au constatat aceste servicii și fără a prezenta eventuale rapoarte de lucru aferente timpului alocat fiecărui serviciu.

În consecință, în raport de cele anterior reținute, contestația petentei cu privire la TVA în sumă de xxxxxxxx lei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la jurisprudența europeană invocată de petentă prin contestația formulată Cauza 80/11 și Cauza 142/11, Cauza 285/11, C324/11 se rețin următoarele:

Prin aceste decizii Curtea a statuat faptul că Dispozițiile celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al TVA: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a Consiliului din 7 mai 2002, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, prin care nu i se recunoaște unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA datorate sau achitate pentru bunuri care i-au fost livrate pentru motivele că factura a fost emisă de un operator care trebuie considerat, având în vedere criteriile prevăzute de această reglementare, drept un operator inexistent și că este imposibil să se stabilească identitatea adevăratului furnizor al bunurilor, cu excepția cazului în care se stabilește, în raport cu elemente obiective și fără a se solicita din

partea persoanei impozabile verificări a căror sarcină nu îi revine, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că livrarea menționată era implicată într-o fraudă privind TVA.

Or, C RO SRL nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal pentru a se asigura că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții Europene de Justiție:

„Directiva 2006/112 se opune unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA pentru motivul că emitentul facturii aferente serviciilor furnizate a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații” (cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-324/11).

Cu toate acestea:

„Lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat prin a șasea directivă. În consecință, este de competența autorităților și a instanțelor naționale să refuze avantajul dreptului de deducere dacă, având în vedere elemente obiective, s-a stabilit că acest drept a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv (cauzele C-285/11, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11, C-18/13 și C – 277/14).”

„În această privință, Curtea a statuat deja că justițiabilii nu pot să se prevaleze în mod fraudulos sau abuziv de normele de drept ale Uniunii” (C-32/03, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).”

„O persoană impozabilă care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA, trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval” (C-439/04 și C-440/04, cauzele conexate C-80/11 și C-142/11).

Rezultă, din practica expusă, faptul că CEJ lasă o mare marjă statelor membre în a lua măsuri de combatere a evaziunii fiscale, cu condiția ca persoana impozabilă să știe sau să fi trebuit să știe că operațiunea fiscală este rezultatul unei fraude. Or, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, C SRL știa sau ar fi trebuit să știe că, prin achiziția sa, participă la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA și că nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal pentru a se asigura că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii TVA.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de societatea **C SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../24.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș pentru suma totală de **xxxxx lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar

- prezenta decizie se comunica la:

- C SRL

- A.J.F.P. Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din OPANAF nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.