

**DECIZIA nr. 79 / 20.02.2020**  
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,  
inregistrata la D.G.F.R.P.B. sub nr. MBR\_REG x/21.01.2020

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de Administratia Judeteană a Finantelor Publice Galati - Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. GLG-AIF x/16.01.2020, inregistrata la D.G.F.R.P.B. sub nr. MBR\_REG x/21.01.2020, asupra contestatiei formulata de **SC X SRL**, prin MCF SRL, cu sediul in Bucuresti, str. N F nr. , et. , sector 2 si cu sediul ales in Bucuresti, str. B nr. , sector 1.

Obiectul contestatiei, transmisa prin fan courier in data de 07.01.2020 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/09.01.2020, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL x/22.11.2019 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Galati, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-GL x/22.11.2019, comunicata la data de 02.12.2019, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei.

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

Avand in vedere prevederile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) si art. 272 alin. (1) si alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, SC X SRL solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei de impunere nr. F-GL x/22.11.2019 cu privire la obligatia de plata a TVA in suma de y lei.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Au fost incalcate dreptul la aparare si obligatia de informare de catre organele de inspectie fiscala.

A primit proiectul raportului de inspectie fiscala la data de 5 noiembrie 2019.

Cu ocazia formularii punctului de vedere a depus documente exemplificative ce probeaza prestarea efectiva a serviciilor de catre DP, fiind in imposibilitatea prezentarii in timpul inspectiei fiscale a documentelor si

informatiilor in integralitatea lor, datorita timpului scurt avut la dispozitie avand doar doi angajati.

Nu a avut cunostinta de demersurile efectuate de organele fiscale procesul verbal incheiat in 17.09.2019 cu ocazia controlului inopinat la D P nefiindu-i comunicat niciodata.

Concluziile din proiectul RIF au fost formulate pe baza unor analize ce nu au fost puse la dispozitie neacordandu-i-se dreptul de a prezenta documentele si informatiile intr-un timp rezonabil raportat la prevederile art.130 si art.9 Cod procedura fiscala privind dreptul de a fi informat si ascultat.

2. In ceea ce priveste dreptul de apreciere, organele de inspectie fiscala nu au aplicat dispozitiile art.11 din Codul fiscal, tranzactiile cu D P fiind in folosul activitatii proprii, stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare neavand temei legal.

3. Referitor la TVA in suma totala de y lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii de la D P considerata nedeductibila motivat de faptul ca nu s-a facut dovada achizitionarii in folosul activitatii proprii si nu au fost prezentate documente/situatii din care sa rezulte in ce au constat serviciile.

TVA este aferenta achizitiilor efectuate pentru proiectul "Otopeni City Gardens" si pentru celelalte proiecte pe care le are in desfasurare situate in Bucuresti in scopul realizarii de operatiuni taxabile pentru care au fost respectate dispozitiile art.297 alin.4 si art.319 alin.20 lit.h din Codul fiscal si au fost indeplinite conditiile de forma cu privire la documentele justificative care atesta livrarea bunurilor si prestarea serviciilor.

Concret, au fost puse la dispozitia organelor de inspectie: contractul de prestari servicii din 13.02.2018 incheiat cu D P, avand ca obiect vanzarea-cumpararea de materiale de constructii; actul aditional nr. 1 din 13.02.2018 pentru suplimentarea obiectului contractului cu servicii privind "Otopeni City Gardens" si actul aditional nr. 2 din 13.02.2018 pentru suplimentarea obiectului contractului cu servicii in legatura cu bunurile imobile situate in Bucuresti, str. L nr. si nr., J nr., F nr. A si nr. .

Din analiza facturilor emise de furnizor se poate observa ca acestea contin toate elementele obligatorii mentionate de art.319 din Codul fiscal avand anexe in care sunt individualizate bunurile si seviceile distinct pe fiecare proiect si persoanele responsabile.

Nu poate fi contestata efectuarea operatiunilor de catre D P, date fiind inscrisurile in baza carora s-a derulat proiectul "Otopeni City Gardens": autorizatii de construire, racordare utilitati, memorii tehnice etc. cu atat mai mult cu cat la data efectuarii inspectiei fiscale proiectul Otopeni este in functiune fiind finalizate, receptionate si vandute cu contract final 13 vile, 4 fiind in stadiul de finisaje si 20 in constructie.

Aprecierea organului fiscal este cel putin tendentioasa fara niciun mijloc de proba prevazut de lege exercitandu-si abuziv dreptul de apreciere, fara corespondent in imprejurarile in cauza raportat la momentul luarii deciziei privind realitatea din santier care atesta prestarea efectiva a serviciilor.

D P a asigurat asistenta in implementarea serviciilor de proiectare, asistenta tehnica, concept, design, reprezentarea in fata autoritatilor pentru obtinerea autorizatiei de constructie, receptie, supravegherea calitatii lucrarilor.

Organul de inspectie fiscala a omis sa mentioneze ca societatea are doar doi angajati, ceea ce ar face imposibila realizarea obiectului de activitate, cheltuielile cu serviciile avand ca scop realizarea de venituri impozabile, deci operatiuni taxabile.

Serviciile pentru proiectele J nr. , F nr. s-au concretizat in identificarea de potentiali chiriasi si cele pentru L nr. in discutii pe tema solutiei propuse.

Diferenta intre valoarea achizitiilor si cea a prestarii de servicii se explica prin faptul ca valoarea prestarii de servicii cuprinde contravaloarea totala a costurilor cu manopera, a cheltuielilor indirecte, taxelor si tarifulor aferente avizelor, acordurilor.

Cu privire la existenta relatiilor de afiliere cu partenerii sai si la identitatea de administrator a informat autoritatile fiscale si nu reprezinta constatari obiective pentru nerecunoasterea prestarii serviciilor in proiectul "Otopeni City Gardens".

Jurisprudenta CJUE obliga la interpretarea unitara a reglementarii TVA de catre statele membre, in acest sens invocandu-se hotararile C-153/11; C-438/09; C-80/11 si C-142/11; C-285/11; C-621/10 si C-129/11; C-395/09.

Inspectorii fiscali nu pot impune conditii suplimentare imposibil de demonstrat in practica care depasesc cadrul legislatiei de TVA si limiteaza dreptul de deducere avand in vedere ca desfasoara doar operatiuni taxabile cu drept de deducere integrala a TVA aferenta achizitiilor sale in baza facturilor intocmite conform art.319 alin.20 din Codul fiscal.

Negarea dreptului de deducere a TVA nu este conforma cu principiul proportionalitatii si al neutralitatii taxei.

Inspectorii fiscali ignora legatura directa si imediata dintre costurile angajate si operatiunile taxabile.

In concluzie, avand in vedere dispozitiile Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA si prevederile legislatiei nationale, Codul fiscal, contestatara apreciaza ca a facut dovada deductibilitatii cheltuielilor efectuate cu achizitia bunurilor si serviciilor.

In consecinta, societatea solicita admiterea contestatiei si anulara deciziei de impunere in ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar in suma de y lei.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL x/22.11.2019, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Galati a stabilit, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-GL x/22.11.2019, urmatoarele:

- TVA solicitata la rambursare in suma de s lei
- TVA stabilita suplimentar in suma de y lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de y lei
- TVA aprobata la rambursare in suma de a lei

Societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de y lei.

Motivele pentru care a fost respinsa la rambursare TVA in suma de y lei, asa cum rezulta din constatarile inscrise in RIF nr. F-GL x/22.11.2019 constau in faptul ca nu sunt indeplinite conditiile de exercitare a dreptului deducere a TVA aferenta facturilor emise de D P SRL reprezentand "prestari servicii cf. contr. prest. servicii din 13.02.2018" nefiind justificata achizitia de materiale si servicii facturate de furnizor in folosul propriei activitati.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile contestatarei, constatarile organului de inspectie fiscala, precum si prevederile actelor normative in vigoare, se retin urmatoarele:

**SC X SRL** are ca obiect de activitate "Agentii imobiliare" - cod CAEN 6831.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-GL x/22.11.2019 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Galati a efectuat inspectie fiscala la SC X SRL, pentru perioada 01.10.2017-30.04.2019, in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare nr. x/13.05.2019, in suma de s lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. F-GL x/22.11.2019, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL x/22.11.2019 s-a stabilit TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei, contestata.

### **3.1. Referitor la aspectele de procedura**

*Cauza supusa solutionarii este daca sunt intemeiate motivele invocate de contestatara cu privire la modul de desfasurare a inspectiei fiscale.*

**In fapt**, prin contestatia formulata SC X SRL invoca o serie de aspecte privind modul de desfasurare a inspectiei fiscale, respectiv: incalcarea dreptului la aparare, a obligatiei de informare de catre organele de inspectie fiscala si a dreptului de apreciere, reglementate de art.6, art.9, art.11 si art.130 din Codul de procedura fiscala.

**In drept**, conform art.6, art.9, art.113, art.118, art.130 si art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

#### **"Art. 6 - Exercitarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...).

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.”

**"Art. 9 - Dreptul de a fi ascultat**

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

**"Art. 113 - Obiectul inspecției fiscale**

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor de obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal; (...).”

**“Art. 118 - Reguli privind inspecția fiscală**

(...);

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă. (...).”

**“Art. 130 - Dreptul contribuabilului de a fi informat**

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală. (...).

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

**“Art. 131 - Rezultatul inspecției fiscale**

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic 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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.

(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.”

Prin urmare, în cadrul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să procedeze la examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impozitare, precum și să solicite documente și informații în vederea stabilirii corecte a bazei de impunere și a diferențelor obligațiilor fiscale datorate.

Totodată, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale contribuabilul este informat cu privire la aspectele constatate în timpul inspecției fiscale, iar la finalizarea acesteia i se prezintă proiectul de raport de inspecție fiscală, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca sunt neintemeiate motivatiile societatii cu privire la modul de desfasurare a inspectiei fiscale, din urmatoarele motive:

1. Referitor la invocarea incalcarii dreptului la aparare si nerespectarea obligatiei de informare de catre inspectia fiscala:

Din constatările înscrise în raportul de inspectie fiscala si din documentele existente în dosarul contestatiei rezulta ca societatea a fost informata pe parcursul inspectiei fiscale cu privire la constatările efectuate în timpul inspectiei fiscale, astfel:

- prin nota explicativa din data de 13.08.2019 au fost solicitate administratorului societatii explicatii privind detalierea serviciilor înscrise în facturile de achizitii de la D P;

- aspectele referitoare la serviciile înscrise în cele 45 facturi au fost discutate ulterior suspendării inspectiei fiscale la data de 21.08.2019, cu ocazia controlului încrucișat efectuat la D P materializat în procesul verbal de control încrucișat nr. x/30.09.2019;

- în punctul de vedere transmis prin email, înregistrat la AJFP Galati-Inspectie fiscala sub nr. x/03.10.2019, cu privire la constatările înscrise în procesul verbal nr. x/30.09.2019, domnul SDH, având calitatea de administrator atât la DP SRL cât și la X SRL, și-a prezentat poziția referitor la tranzacțiile dintre cele două societati; prin urmare a avut cunoștința de aspectele constatate de inspectia fiscala și de consecințele fiscale;

- prin adresa înregistrată la organul de inspectie fiscala sub nr. GLG\_AIF x/05.11.2019, transmisă prin e-mail în data de 05.11.2019, echipa de inspectie fiscala a înștiințat societatea cu privire la stabilirea discutiei finale asupra constatarilor inspectiei fiscale și consecințelor fiscale pentru data de 06.11.2019, ora 12, fiind înaintat și proiectul raportului de inspectie fiscala;

- mai mult, prin semnarea procesului verbal de control încrucișat de către reprezentantul consultantului fiscal (conform procurii de reprezentare), transmis societatii prin e-mail, în care au fost consemnate constatari care au fost preluate în raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza deciziei de impunere, contestată, rezulta ca a fost informata despre demersurile întreprinse de inspectia fiscala pentru clarificarea aspectelor privind serviciile și bunurile achiziționate de la D P;

- susținerea din punctul de vedere precum ca din cauza timpului scurt și având doar doi angajați nu s-au putut prezenta toate documentele și justificările este contrazisă de corespondența purtată cu organele de inspectie fiscala, în care societatea a precizat ca nu are nevoie de timp suplimentar pentru prezentarea documentelor și justificărilor solicitate și ca este în masura să transmită toate documentele despre care s-a discutat la întâlnirea de la Galati din data de 22.10.2019 (e-mail din 23.10.2019).

Prin urmare, contrar susținerilor societatii, aceasta și-a exprimat punctul de vedere asupra constatarilor organelor de inspectie fiscala, în conformitate cu

art.130 din Codul de procedura fiscala, motiv pentru care este nejustificata afirmatia societatii potrivit careia nu a fost informata pe parcursul inspectiei fiscale.

Din modul de intocmire a actelor administrative fiscale rezulta ca, organele de inspectie fiscala au analizat toate argumentele si dovezile prezentate de societate in procedura de ascultare a contribuabilului, aspect care rezulta din cap. VI – Discutia finala cu contribuabilul la raportul de inspectie fiscala emis in data de 22.11.2019, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala.

2. Referitor la invocarea exercitarii dreptului de apreciere a organului fiscal raportat la principiul reglementat de art.6 alin.1 din Codul de procedura fiscala, transpus prin aplicarea dispozitiilor art.11 din Codul fiscal se retin ca neintemeiate motivatiile contestatarei, intrucat organele de inspectie fiscala nu au procedat la reincadrarea tranzactiilor pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA, ci au considerat ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA aferenta materialelor si serviciilor achizitionate in suma de y lei, in conformitate cu art.297 si art.299 din Codul fiscal, decizia de impunere cuprinzand motivele de fapt si temeiurile legale aplicabile.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, sunt nejustificate motivele invocate de contestatara cu privire la modalitatea de efectuare a inspectiei fiscale, astfel incat urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.

### **3.2. Referitor la TVA deductibila in suma de y lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei unor bunuri si servicii, in conditiile in care societatea nu a justificat cu documente utilizarea materialelor si prestarea serviciilor in beneficiul sau, iar documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la TVA neacceptata la deducere, contestata.*

**In fapt**, X SRL a dedus TVA in suma de y lei aferenta facturilor emise de D P SRL, in perioada februarie 2018-aprilie 2019, reprezentand achizitii de materiale si de servicii.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-GL x/22.11.2019, organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP Galati au constatat ca societatea nu are dreptul de deducere a TVA aferenta materialelor si serviciilor achizitionate in suma de y lei, in conformitate cu art.297 alin.4 lit.a, art.299 alin.1 lit.a si art.319 alin.20 lit.h din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare de la 01.01.2016.



**In drept**, in conformitate cu prevederile art.281, art.297, art. 299, art.319 si art.321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016:

**"Art. 281 - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, în conformitate cu regulile stabilite de prezentul articol. (...).**

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

**"Art.297 - (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) operațiuni taxabile; (...)."

**"Art.299 - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

**"Art. 319 - Facturarea**

(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:  
(...);

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

**Art. 321 - Evidența operațiunilor**

**(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidente corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

*Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite, **cumulativ, urmatoarele conditii**: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si **sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile**, iar operatiunile au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si***

**demonstreze** cu documente **ca achizițiile de bunuri și servicii facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.**

*Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor bunuri/lucrări/servicii care nu sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și pentru operațiuni pentru care nu se justifică în ce au constat respectivele servicii.*

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit că X SRL nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă unui număr de 45 de facturi emise de D P SRL, în perioada februarie 2018-aprilie 2019, reprezentând “prestări servicii cf. contr. prest. servicii din 13.02.2018”, din care a fost dedusă de societate TVA în suma de y lei.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la susținerile din contestație rezultă următoarele:

1. Între X SRL, prin dl. **SD-H**, în calitate de cumpărător și D P SRL, prin dl. **SD-H**, în calitate de vânzător a fost încheiat contractul de prestări servicii (vanzare-cumpărare materiale de construcții), al cărui obiect îl constituie:

Pct. 1.1 “Obiectul contractului îl reprezintă vânzarea și respectiv cumpărarea de materiale de construcții.

Pct. 1.2 “Livrarea Materialelor de Construcții se va face, succesiv, în baza comenzilor Cumpărătorului, la obiectivul situat în Orasul Otopeni, Str. Drumul G B, Nr. Jud. Ilfov.”

Pct. 4.2 “Partile înțeleg și agreează că Materialele de Construcții să fie recepționate și acceptate pe baza de procese-verbale de recepție semnate de ambele Parti, moment de la care Cumpărătorul devine proprietarul acestora.”

Pct. 6.2 “Cumpărătorul va recepționa Materialele de Construcții pe baza de procese-verbale de recepție.”

Pct.12 “Prezentul contract a fost încheiat și semnat astăzi, 13.02.2018, în 2 (două) exemplare originale, câte unul fiecare parte contractantă, în varianta bilingvă engleză-română (...).”

Prin Actul adițional nr.1/13.02.2018 partile au convenit l. “Suplimentarea obiectului Contractului de Prestări Servicii din data de 13.02.2018, cu următoarele servicii (...):

- Managementul planurilor, design-ului și construcției Proiectului “Otopeni City Gardens;
- Supervizarea și asigurarea implementării Proiectului “Otopeni City Gardens”;
- Servicii de intermediere, proiectare și/sau lucrări executate aferente Proiectului “Otopeni City Gardens”;
- Asigurarea și furnizarea tuturor și/sau oricaror materiale și/sau echipamente necesare lucrărilor aferente Proiectului “Otopeni City Gardens”, până la predarea acestuia la cheie;

- Intocmirea si incheierea tuturor politelor de asigurare necesare pentru implementarea si dezvoltarea Proiectului "Otopeni City Gardens";
- Angajarea si numirea de subcontractori/prestatori de servicii si/sau consultanti profesioniști si/sau specialisti si/sau furnizori de servicii in vederea dezvoltarii si finalizarii Proiectului aratat mai sus, la cheie;
- Indeplinirea oricarei actiuni si/sau a oricarei etape intermediere cu privire la cele mentionate mai sus, denumite in cele ce urmeaza generic "Serviciile".

II."Pentru evitarea oricaror neintelegeri, Partile agreeaza in mod expres ca situatiile de lucrari aferente *Serviciilor* si totodata facturilor incidente prezentului Contract, se vor putea intocmi la finalizarea Proiectului "Otopeni City Gardens", in baza Procesului Verbal de Receptie la Terminarea Lucrarilor."

Prin Actul aditional nr.2/13.02.2018 partile au convenit "Suplimentarea obiectului Contractului de Prestari Servicii din data de 13.02.2018, cu servicii in legatura cu urmatoarele bunuri imobile:

- terenul liber de constructii situat in mun. Bucuresti, str. L nr. , sector 3 (...);
- terenul liber de constructii situat in mun. Bucuresti, str. L nr. corespondent cu str. G nr. , sector 3 (...);
- imobil situat in Mun. Bucuresti, sector 1, Str. J nr. (...);
- imobil situat in Mun. Bucuresti, Str. F nr. A, Sector 1 (...);
- imobilele situate in Mun. Bucuresti, Str. F nr. , Sector 1(...).

Serviciile ce vor fi executate sunt urmatoarele:

- Managementul planurilor, design-ului si renovarii/consolidarii/constructiei Proiectelor (dupa caz);
- Supervizarea si asigurarea implementarii Proiectelor;
- Servicii de intermediere, proiectare si/sau lucrari de executie aferente Proiectelor";
- Asigurarea si furnizarea tuturor si/sau oricaror materiale si/sau echipamente necesare lucrarilor aferente Proiectelor, pana la predarea acestora la cheie;
- Intocmirea si incheierea tuturor politelor de asigurare necesare pentru implementarea si dezvoltarea Proiectelor;
- Angajarea si numirea de subcontractori/prestatori de servicii si/sau consultanti profesioniști si/sau specialisti si/sau furnizori de servicii in vederea dezvoltarii si finalizarii Proiectelor aratate mai sus, la cheie;
- Indeplinirea oricarei actiuni si/sau a oricarei etape intermediere cu privire la cele mentionate mai sus, denumite in cele ce urmeaza generic "Serviciile".

2. In baza contractului incheiat in data de 13.02.2018 si a actelor aditionale nr.1 si nr.2 din data de 13.02.2018, in perioada 13.02.2018-18.04.2019, X SRL a inregistrat un numar de 45 facturi fiscale emise de D P SRL, in valoare totala de t lei, din care TVA este in suma de y lei, avand mentionat la rubrica denumire produse/ servicii "PRESTARI SERVICII CF. CONTR. PREST. SERVICII DIN 13.02.2018".

3. In timpul inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat administratorului societatii explicatii cu privire la relatia comerciala dintre cele doua societati in baza contractului incheiat si rolul detinut de D P in cadrul proiectului imobiliar, cu explicatii detaliate referitor la serviciile inscrise in facturile emise, precum si la diferenta dintre valoarea materialelor aprovizionate si valoarea facturata catre X pentru proiectul Otopeni.

Prin Nota explicativa data in timpul inspectiei fiscale (prezentata in anexa 7 la RIF) de domnul SDH, in calitate de administrator, atat al societatii X SRL, cat si al societatii D P SRL se mentioneaza:

“Urmare experientei pe care D P SRL o are in domeniul imobiliar, inclusiv datorita angajatilor specializati in acest sector de activitate (arhitecti, constructori, proiectanti, asistenti etc.) societatea ofera catre X SRL servicii ce includ intreaga experienta, precum si cunostintele pe care le detine pentru asigurarea succesului unui proiect imobiliar, pornind de la proiectare, design (...) obtinerea Autorizatiei de Construire pentru o suprafata construita de aprox 40.000 mp, prin aceasta fiind incluse toate avizele (PUZ si altele), cu mentiunea ca proiectul “Otopeni City Gardens” se afla localizat in proximitatea Aeroportului International “Henri Coanda” (...).

(...) prin serviciile si eforturile depuse de D P SRL, proiectul dispune acum de toate utilitatile in masura sa asigure in intregime functionalitatea acestuia, din toate punctele de vedere. (...)

D P SRL a derulat si intocmit toate studiile de piata incidente proiectului, intreaga structura si design-ul proiectului, astfel incat sa corespunda cerintelor romanesti impuse de legislatia in vigoare si de solicitarile de piata la nivel local.”

Referitor la diferenta dintre valoarea materialelor achizitionate de D P si valoarea materialelor/serviciilor facturate catre X

“Avand in vedere serviciile asigurate de societatea D P SRL, foarte complexe (...) consideram ca se justifica diferenta dintre valorile aratate mai sus. (...).

De altfel, dupa cum este mentionat in Actul aditional Nr. 01/13.02.2018 la Contractul de Prestari Servicii din data de 13.02.2018, **la finalizarea proiectului**, vor fi anexate situatii detaliate de lucrari aferente serviciilor, eventualele diferente urmand a fi solutionate de comun acord.”

De asemenea, urmare solicitarii de catre organele de inspectie fiscala de documente si lamuriri privind tranzactiile efectuate, respectiv contracte de achizitii si livrari pentru bunuri si servicii, in derulare in perioada verificata si documente din care sa rezulte cantitatile si pretul unitar al bunurilor achizitionate si denumirea serviciilor pentru fiecare dintre facturile de achizitie de la D P, reprezentantul (consultantul) societatii mentioneaza, prin e-mail, ca *“in timpul inspectiei fiscale la solicitarea organelor de inspectie fiscala in cadrul societatii a fost determinata o metodologie a modului in care au fost intocmite cele 45 de facturi”* si anexeaza, spre exemplificare, factura de achizitie nr. x/13.02.2018 si anexa la factura, insotita de urmatoarele documente: autorizatia de construire nr.

x/13.02.2018; certificat de urbanism nr. x/08.11.2016; memoriu tehnic de arhitectura X; diverse e-mailuri privind factura chirie si calcul Enel (d-na C H), prezentare spatii inchiriat (dl. S D), completare dosar Otopeni si eventuale costuri pentru eliberare autorizatii si avize (d-na M T); facturi de livrare beton de la H I catre D P si avize de expeditie de la C catre H Imob; contract de vanzare nr. x/22.05.2019 pentru imobil F nr. si factura de vanzare; contract de vanzare nr. x/04.04.2018 pentru imobil J nr. si factura de vanzare.

In anexa la factura de mai sus sunt mentionate urmatoarele:

- livrari de beton proiect Otopeni; servicii de obtinere autorizatii constructie gard avize de la primaria Otopeni, coordonare, supervizare, supravegherea stadiului constructiilor civile;

- servicii de marketing, management, vanzare proiect 2 J nr. , intretinere cladire, relatii cu chirasii, emitere facturi chirie si refacturare utilitati etc.;

- servicii de management (supervizare, coordonare) proiect Otopeni, vizite pe santier, negocierea preturilor materialelor, supravegherea stadiului constructiilor fiecărei vile;

- servicii de prezentare a proiectului imobiliar Otopeni, identificarea potentialilor cumparatori, negocierea preturilor, semnarea promisiunilor de vanzare/cumparare;

- servicii de management proiect F nr. identificare potentiali chiriasi, negociere pret, conditii de inchiriere, emitere facturi pentru chirie, transmitere facturi etc;

- concept proiect L nr. discutarea solutiei propuse si realizareaodificarilor al solutia propusa.

Persoane responsabile: SD, BG, CSC, HCM, IV.

4. Totodata, in vederea clarificarii aspectelor privind tranzactiile efectuate intre cele doua societati, organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la societatea D P, ale carui rezultate au fost consemnate in procesul verbal de control nr.x/30.09. 2019, din care rezulta urmatoarele:

- Obiectul contractului incheiat intre cele doua parti il reprezinta vanzarea si respectiv cumpararea de materiale de constructii in baza comenzilor cumparatorului, la obiectivul situat in Orasul Otopeni, Str. Drumul G B, Nr. , jud. Ilfov.

- Prin actul aditional nr. x/13.02.2018 la contractul de prestari servicii vanzare-cumparare materiale de constructii din data de 13.02.2018 se suplimenteaza obiectul contractului din data de 13.02.2018 cu servicii precum managementul planurilor, supervizarea si asigurarea implementarii proiectului Otopeni City Gardens etc. si faptul ca partile agreeaza ca situatiile de lucrari aferente serviciilor "se vor putea intocmi la finalizarea Proiectului "Otopeni City Gardens", in baza Procesului Verbal de Receptie la Terminarea Lucrarilor".

- In facturile emise de DP catre X nu sunt consemnate date privind avize de insotire, documente din care sa rezulte data livrarilor de materiale de constructii si cantitatile efectiv livrate, locul unde s-au livrat bunurile, astfel incat

D P nu poate face dovada efectuării operațiunilor înregistrate în cont 231.OTP.X Imobilizări corporale în curs Otopeni pt. X CPS 13.02.2018, care în perioada februarie 2018-aprilie 2019 evidențiază un rulaj debitor în suma de t lei.

- D P nu a prezentat situații de lucrări, devize de lucrări, avize de însoțire a marfii, rapoarte de activitate sau alte documente din care să rezulte în ce constau efectiv serviciile consemnate în facturile emise către X, cantitățile de materiale transferate efectiv și valoarea acestora.

- În perioada februarie 2018-aprilie 2019 contul 231-Imobilizări în curs înregistrează rulaj numai pentru obiectivul "Otopeni City Gardens", pentru celelalte obiective nefiind înregistrate rulaje în contul de imobilizări 231.

- În luna iunie 2019 D P a stornat suma de s lei din contul de imobilizări 231OTP.X și a înregistrat această sumă în contul de cheltuieli 628, cu mențiunea "prestări efectuate pt. OTOPENI X", operațiune motivată de înregistrarea facturilor emise către X în contul de venituri 704.

- D P nu are organizată contabilitate de gestiune, conform art.1 alin.6 din Legea contabilității nr.82/1991, care să evidențieze costurile pentru fiecare construcție, pe faze, și care să permită verificarea descarcării gestiunii acestora în momentul facturării către X.

- D P nu justifică diferența dintre valoarea achizițiilor de materiale de construcții în suma de t lei, fără TVA și valoarea preștarilor de servicii în suma de t lei, fără TVA, facturate către X.

- Din interogarea bazei de date ANAF rezultă că cele două societăți se află în relații de afiliere având același administrator.

5. Fata de aspectele constatate urmare verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu face dovada achiziționării materialelor și serviciilor facturate de furnizor în scopul desfășurării propriei activități și în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv până la data încheierii inspecției fiscale nu a prezentat documente care să justifice recepționarea cantităților de bunuri și servicii înscrise în cele 45 de facturi, din care să rezulte cuantumul și componenta detaliată a serviciilor, astfel încât nu au acceptat deducerea TVA din aceste facturi.

6. Concluzionând, în ceea ce privește justificarea achiziției de materiale și servicii facturate de furnizor în folosul propriei activități, societatea a prezentat în timpul inspecției fiscale doar un contract de prestări servicii (vanzare-cumpărare materiale de construcții) din data de 13.02.2018 încheiat între D P și contestatară, al cărui obiect îl reprezintă vânzarea-cumpărarea de materiale de construcții pentru obiectivul situat în Orasul Otopeni, Str. Drumul GB, Nr., jud. Ilfov, ce urmează să fie recepționate și acceptate pe baza de procese-verbale de recepție semnate de ambele părți.

Ulterior explicațiilor și documentelor solicitate de organele de inspecție fiscală a fost prezentat și actul adițional nr.1/13.02.2018 prin care părțile au convenit "Suplimentarea obiectului Contractului de Prestări Servicii din data de 13.02.2018" cu o serie de servicii în legătură cu proiectul "Otopeni City Gardens", pentru care agreează că situațiile de lucrări aferente *Serviciilor* și facturilor să se

poata intocmi la finalizarea proiectului, in baza procesului verbal de receptie la terminarea lucrarilor.

De retinut este faptul ca serviciile facturate cu privire la imobilele din str. J nr. , str. F nr. si str. L nr. nu fac obiectul contractului de prestari servicii din data de 13.02.2018 acestea reprezentand activitati specifice de administrare imobile si nu unui dezvoltator imobiliar.

Mai mult, din explicatiile transmise de consultantul societatii organelor de inspectie fiscala prin e-mail reiese ca *pentru justificarea bunurilor/serviciilor facturate a fost intocmita in timpul inspectiei fiscale metodologia de intocmire a celor 45 de facturi* si a prezentat spre exemplificare factura nr. x/13.02.2018 la care a anexat ca justificare o serie de documente, dintre care o mare parte din inscrisuri sunt emise pe numele X (autorizatia de construire nr. x/13.02.2018; certificat de urbanism nr. x/08.11.2016; memoriu tehnic de arhitectura); e-mailuri continand diverse informatii (facturi de chirie, Enel, prezentare spatii inchiriat, completare dosar Otopeni, costuri pentru eliberare autorizatii si avize); facturi de achizitie apartinand D P si avize de expeditie; contracte de vanzare.

Totodata, pentru factura de mai sus a fost intocmita o anexa in care sunt mentionate "Livrari de materiale" (fier, otel beton) si "Prestari de servicii" (obtinere autorizatii constructie, avize, coordonare, supervizare, supraveghere stadiu constructii, marketing, management, intretinere cladire, relatii cu chirie, emitere facturi chirie si refacturare utilitati, negociere preturi materiale, identificare potentiali cumparatori, negociere preturilor, semnare promisiuni de vanzare/cumparare, discutare solutie propusa etc.), semnata pentru D P, de dl S D si pentru X, de dl. S D (cele doua societati fiind afiliate) si fiind completata numai valoric, respectiv cu valoare, TVA, total valoare, iar la persoane responsabile: SD-administrator de condominii; BG-asistent manager; CSC-arhitect cladiri; HCM-economist; IV-electrician.

7. In sustinerea contestatiei, societatea a depus pentru justificarea sumelor facturate aferente celor 45 de facturi emise de D P pentru care a fost dedusa TVA solicitata la rambursare, anexat fiecarei facturi (potrivit modelului exemplificat pentru factura nr. x): anexa la factura nr... "Prestari servicii cf. Contr. Prest. Servicii din 13.02.2018" purtand denumirea Livrari de materiale-Prestari de servicii, facturi de achizitie *materiale* ale D P de la diversi furnizori, emailuri privind corespondenta cu bancile, contracte de vanzare-cumparare incheiate de X cu diverse persoane fizice/juridice, documente emise pe numele X - certificat urbanism, extras carte funciara, certificat atestare fiscala, avize, schite, planuri arhitecturale, cea mai mare parte a acestora vizand proiectul "Otopeni City Gardens", semnate de aceeaasi persoana, respectiv de dl S D, atat pentru D P, cat si pentru X, intocmite numai cu date valorice: valoare, TVA, valoare totala, iar la persoane responsabile tot dl S D, avand calitatea si de salariat al DP, in functia de administrator de condominii si alti salariatii avand functia de asistent manager, secretar, economist, electrician.

De asemenea, aceste liste sunt insotite de "Raport de activitate in cadrul proiectului (...)", "Raport saptamanal de activitate in cadrul proiectului (...)" continand mentiuni cum ar fi: "in cadrul proiectului (...) am analizat si discutat

problemele legate de (...)", fara date cantitative si valorice, toate semnate de arh. CS. De altfel, toate aceste "rapoarte" sunt semnate numai de dl C S, salariat al D P, desi contestatara motiveaza necesitatea achizitiilor de materiale si servicii de la D P prin expertiza si experienta angajatilor acesteia, iar din aplicatia REVISAL reiese ca aceasta societate a avut 5 angajati in perioada derularii operatiunilor: 1 arhitect cladiri; 1 ingrijitor cladiri; 1 electrician; 1 economist; 1 administrator de condominii.

Sintetizand cele de mai sus, rezulta ca nu au fost prezentate situatii detaliate din care sa rezulte cantitatile de materiale si preturile materialelor si serviciilor prestate, precum si tarifele stabilite pentru respectivele prestatii care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor facturate de catre reprezentantii D P si efectuarea acestora în scopul propriilor operatiuni taxabile ale contestatarei si care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala.

Ca atare, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele SC X SRL in ceea ce priveste indeplinirea conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Simpla achizitie a unor bunuri/servicii de catre o societate comerciala **nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile**, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art.299 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ), cum, in esenta, sustine contestatoarea, pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 297 din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni** (...)." Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere si **in beneficiul persoanei impozabile**.

Astfel, contrar sustinerilor contestatarei, in legatura cu materialele si serviciile achizitionate de la D P SRL, contestatara nu a depus situatii detaliate din care sa rezulte cantitatile de materiale si preturile materialelor si serviciilor prestate pentru fiecare suma facturata, respectiv ca serviciile sunt efectiv prestate si ca sunt efectuate în scopul propriilor operatiuni taxabile, precum si tarifele stabilite pentru respectivele prestatii, care sa poata constitui documente justificative in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei.



2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 JR, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

De asemenea, la paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.**

**Referitor la argumentele si la documentele depuse de contestatara se retine ca, desi a anexat un volum semnificativ de inscrisuri, acestea nu sunt de natura sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la necordarea dreptului de deducere, respectiv nu constituie documente justificative prin care sa demonstreze necesitatea, oportunitatea si efectuarea/prestarea efectiva a serviciilor **de catre reprezentantii societatii furnizoare in beneficiul societatii contestatare**, respectiv:**

1. La data controlului a prezentat numai contractul de prestari servicii (vanzare-cumparare materiale de constructii) din data de 13.02.2018 avand ca obiect vanzare-cumparare materiale de constructii la obiectivul situat in orasul Otopeni, str. Drumul G B nr. , jud. Ilfov.

Ulterior, urmare notei explicative solicitate in timpul inspectiei fiscale a fost prezentat si actul aditional nr.1 din data de 13.02.2018, prin care a fost completat obiectul contractului de vanzare-cumparare materiale cu prestari servicii pentru proiectul "Otopeni City Gardens".

De asemenea, ulterior, societatea a completat contractul de vanzare-cumparare din data de 13.02.2018 cu Actul aditional nr.2 din data de 13.02.2018 prin care a fost completat obiectul contractului cu servicii in legatura cu bunurile imobile: terenuri libere de constructii situat in str. L nr. si nr. ; imobil situat in str. J nr. compus din constructie S+P+2E; imobil situat in str. F nr. A; imobile formate din teren intravilan si bloc apartamente D+P+3E din str. F nr. .

2. Referitor la achizitia de materiale se retin urmatoarele:

- in facturile de livrare beton de la furnizorii D P nu sunt mentionate avizele de expeditie ale cantitatilor succesive de 6 mc beton;
- in avizele de expeditie prezentate nu sunt consemnate date privind locul unde se realizeaza turnarea betonului, ora plecarii din statie, ora sosirii la locul unde se executa lucrarea, ora inceperii/terminarii turnarii, ora sosirii la statie;
- avizele de livrare betoane de la furnizorii D P (C catre H) nu sunt semnate de reprezentantul statiei de betoane si nici de reprezentantul beneficiarului, iar din documente nu rezulta ca respectiva cantitate de beton a fost livrata la proiectul imobiliar Otopeni;
- societatea contestatara nu are organizata contabilitate de gestiune in conformitate cu art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilitatii, care prevede ca: "(1) Orice operatiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ", din care sa rezulte costurile aferente obiectivelor construite in vederea descarcarii gestiunii la momentul transferului dreptului de proprietate;
- in anexele la facturile de achizitii "Livrari de materiale pentru proiectul (...)", materialele sunt inscrise la rubricile "valoare cu adaos de 5%, tva, total" si societatile furnizoare ale D P de la care au fost achizitionate, fara a completeate cu rubrici privind cantitatile si pretul unitar;
- unele dintre facturile de achizitie materiale de la furnizorii D P poarta data ulterioara celor facturate de D P catre X; ex: factura nr. x/05.03.2018 emisa de D catre X, in timp ce facturile de achizitie materiale emise de furnizorii de materiale catre D sunt emise la data de 07.03.2018; 08.03.2018, fara a avea anexate avize de expeditie.

### 3. Referitor la achizitia de servicii se retin urmatoarele:

- serviciile facturate cu privire la imobilele din str. J nr. , F nr. A si nr. , L nr. si nr. nu fac obiectul contractului din 13.02.2018, care se refera numai la proiectul "Otopeni City Gardens" fiind introduse prin Actul aditional nr.2 care a fost prezentat in sustinerea contestatiei;
- serviciile in legatura cu aceste obiective sunt activitati specifice unui administrator de imobil si nu unui dezvoltator imobiliar antreprenor, asa cum mentioneaza societatea in nota explicativa si cum in mod repetat sustine in contestatia formulata;
- de altfel, persoanele responsabile pentru serviciile facturate sunt incadrate in functii precum: administrator de condominii (S D); asistent manager (B G); consilier/economist (H CM); electrician (I V); ingrijitor cladiri (D MI) nicidecum specialisti constructori, proiectanti etc. si care "includ intreaga experienta", exceptie facand cea de arhitect, pentru care, asa cum reiese din aplicatia REVISAL\_ANAF, in perioada verificata singurul angajat in functia de arhitect cladiri este C S, care de altfel este singurul care a semnat asa numitele inscrisuri "rapoarte de activitate";
- o parte din achizitiile de bunuri si servicii considerate ca fiind facturate de D P sunt efectuate de la furnizori direct pe numele X, avand incheiate contracte in nume propriu; ex: servicii/lucrari de consultanta, prospectare, design

interior, asistenta tehnica-M Design; documentatii tehnice, arhitectura/proiectare-A Com; proiect tehnic (planuri de structura)-M Proiect Construct; consultanta/analiza alimentare cu energie electrica- R , pentru care inspectia fiscala a acordat deducerea TVA din facturile emise de furnizori;

- o serie dintre documentele vizand obtinerea de autorizatii, extras carte funciara, certificat urbanism etc., pentru care invoca necesitatea existentei persoanelor specializate in realizarea acestor demersuri sunt emise de autoritati (OCPI, IC) direct pe numele Xt, prin reprezentant;

- desi invoca necesitatea achizitiei de servicii de la D P motivata de expertiza si experienta angajatilor acestei societati in domeniul imobiliar si de faptul ca X are doar doi salariati prezinta ca justificare a serviciilor prestate inscrise in cele 45 de facturi tabele in care sunt mentionate servicii cu caracter general, repetitiv, pentru fiecare factura, completate numai valoric, intocmite de aceeasi persoana, care are calitatea de administrator in ambele societati si de salariat al firmei furnizoare in functia de administrator de condominii si nu de specialist in domeniul imobiliar, precum si de alte persoane care nu au functia de specialisti in domeniul imobiliar.

Mai mult, dovada a faptului ca societatea nu detine rapoarte detaliate privind achizitiile efectuate reiese si din mentiunea inscrisa in actul aditional la contract potrivit careia "situatiile de lucrari aferente Serviciilor se vor intocmi la finalizarea Proiectului "Otopeni City Gardens" in baza Procesului Verbal de Receptie la Terminarea Lucrarilor".

4. Referitor la afirmatia potrivit careia nu a avut cunostinta de existenta procesului verbal de control incrucisat intocmit la D P se retine ca aceasta este neintemeiata, in conditiile in care este semnat de dl S, in calitate de reprezentant atat al D P, cat si al X.

Cata vreme societatea avea cunostinta de caracterul nedeductibil al sumelor facturate de furnizor, sustinerile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA aferenta acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Față de cele menționate, se reține că **societatea nu a justificat nici în timpul inspecției fiscale si nici în susținerea contestației, necesitatea efectuării acestor achiziții de bunuri si servicii prin specificul activității desfășurate, respectiv nu a prezentat documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.**

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.319 alin.20 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unor bunuri și servicii pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități producătoare de venituri.

5. În ceea ce privește principiile reliefate în jurisprudența europeană în materie de TVA se reține că principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el acționând doar atunci când cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează **in mod efectiv** bunuri și servicii al căror cost să se regasească în elementele de pret ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel ca **persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt efective și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii**. În acest context, **principiul neutralității taxei nu poate fi aplicat unor tranzacții artificiale**, fără legătura cu activitățile taxabile proprii ale persoanelor impozabile.

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

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul 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 revine contestatarului**.

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

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că SC X SRL nu a prezentat justificările necesare privind efectuarea achizițiilor în beneficiul său și în scopul realizării de operațiuni taxabile, propriile afirmații nefiind de natură să infirmе constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de y lei dedusă din facturile emise de furnizor.

În consecință, contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente pentru TVA în suma de y lei stabilită suplimentar și

respinsa la rambursare prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL x/22.11.2019.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 281, art. 297, art. 299 si art.319 din Legea nr. 225/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, jurisprudenta CEJ, art.279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

### **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GL x/22.11.2019 pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y lei.

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