

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Serviciul Soluționare Constestații

**DECIZIA nr.1173 din ..... 2016**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**..... S.A.**  
din com....., județul .....

Cu adresa nr. ...., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ...., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** ..... a înaintat dosarul contestației formulate de **..... S.A.** din comuna ....., județul ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ....*

Decizia de impunere contestată a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. ....

..... are domiciliul fiscal în ....., județul ..... și are codul unic de înregistrare fiscală ..... cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată și respinsă la rambursare.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de ....., iar contestația a fost depusă în data de ..... și înregistrată la A.J.F.P ..... sub nr. ....

Procedura fiind îndeplinită și având în vedere prevederile art.352 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Societatea contestatoare susține următoarele:**

**"[...] 1. OBIECTUL CONTESTAȚIEI**

*Solicităm organului competent să soluționeze prezenta contestație [...] și pe cale de consecință să dispună : Anularea în parte a Deciziei de impunere nr. .... prin care s-a respins la rambursare suma totală de ..... lei, din care înțelegem să contestăm pe calea prezentei suma de ..... lei, reprezentând TVA [...].*

2.3. Nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în cuantum de ..... lei

*Suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă aferentă facturii ..... nr. .... de la, ..... SA reprezentând contravaloare chirie conform contract încheiere nr. .... din ..... [...].*

*Având în vedere :*

1. *Că potrivit prevederilor art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, operațiunile de închiriere bunuri imobile este operațiune scutită fără drept de deducere și că*

2. *Potrivit prevederilor alin.(3) ale aceluiași articol, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e) și f) în condițiile stabilite în norme. [...].*

3. *Prevederile art.146, alin.(1), litera a), Cod fiscal referitoare la condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA [...].*

4.*[...] Menționăm astfel că Societatea a pus la dispoziția organului de control și contractul adițional nr.1 la contractul nr. .... [...] din care reiese conform art.2.5 că ..... SA se obligă să asigure cazarea în unitatea respectivă [...] la cererea concedentului pe tot parcursul anului.[...].*

5. *[...] Atașăm [...] și actul adițional din care reiese închirierea căminelor studentești. La art.1 al contractului se menționează "Se completează prevederile art.1 din contract [...]" în sensul includerii în cadrul imobilelor pe care*

Proprietarul le închiriază Beneficiarului următorul imobil : cămin studentesc situat în insula Ialomița, având număr cadastral ..... [...].

În concluzie cheltuielile înregistrate cu chiria au avut ca scop obținerea de venituri impozabile [...]. Mai mult, decât atât Societatea deține o factură care să conțină toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal. Astfel, considerăm că Societatea este total îndreptățită să deducă TVA în sumă de ..... lei.

#### 2.4. Nelegalitatea organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în cuantum de ..... lei.

Suma de ..... lei, sumă reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere aferentă facturii nr. ...., reprezentând – "trecere cu bac-ul ..... " emisă de SC ..... SA .....[...]. La control s-au prezentat documentele justificative anexate la factura din care rezultă autoturismele și utilajele care au trecut bac-ul. [...].

Organul de control invocă art.145, alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003, argumentând că nu s-a depus o situație cu numărul de înmatriculare a celor ..... camioane, ..... autoturisme, ..... tractoare și ..... tractoare cu utilaje.

Menționăm că 1) pe parcursul controlului fiscal nu s-a solicitat o astfel de situație și 2) nu considerăm necesară o situație care să ateste că autoturismele aparțineau Societății pentru a susține utilizarea acestora în scopul operațiunilor taxabile. [...].

Pe cale de consecință, [...] Societatea este întru totul îndreptățită să deducă TVA în sumă de ..... lei.

#### 2.5. Nelegalitatea constatărilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA în cuantum total de ..... lei.

- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă de societate pentru factura de cumpărare nr. .... și 886/27.10.2015, emisă de SC ..... SRL reprezentând planuri de parcelare cf.Contract nr. .... – ..... . [...].

[...], având în vedere contractele de concesiune și actele adiționale încheiate de către Universitatea așa cu ..... SA prin intermediul cărora ..... SA generează venituri impozabile, considerăm că societatea este îndreptățită să înregistreze acest cost de la ..... .

Astfel, conform art.145, alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...] considerăm că Societatea este îndreptățită să deducă TVA în sumă de ..... lei.

Având în vedere cele expuse anterior Societatea este întru totul îndreptățită să deducă TVA în sumă de ..... lei aferentă tranzacțiilor mai sus menționate. [...]. “

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... întocmit la ..... S.A., s-au stabilit următoarele:**

“[...] Constatări fiscale :

CU PRIVIRE LA TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ [...]

Perioada inspecției fiscale : ..... – ..... [...]

Diferența TVA de plată în sumă de ..... lei se compune din :

- ..... lei reprezintă TVA deductibilă înregistrată conform FF nr. .... în valoare de ..... lei emisă de S.C. .... S.A. ...., constând în contravaloare chirie conform contract de închiriere nr. .... din ..... și a actelor adiționale. [...].

Din documentele puse la dispoziție nu reiese necesitatea închirierii acestor imobile și dacă sunt utilizate în folosul unor operațiuni taxabile. [...]

[...], rezultă că efortul investițional pentru realizarea obiectivelor prevăzute în contractul de concesiune și actului adițional la contract sunt în sarcina S.C. .... S.A., ce a avut termen de finalizare ..... [...], drept pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că TVA aferentă facturii de chirie nr. .... nu este deductibilă încălcându-se astfel prevederile art art. 145, alin.2, litera a din Legea 571/2003 (A).

- ..... lei reprezintă TVA deductibilă înregistrată de operatorul economic conform F.F.nr. .... în valoare de ..... lei reprezentând trecere cu BAC-ul în luna ....., conform anexă emisă de S.C. .... S.A. Din situația anexată la factură a rezultat faptul că au trecut cu bac-ul un număr de ..... camioane, ..... autoturisme, ..... tractoare și ..... tractoare cu utilaj. [...] nu au existat documente prin care să se identifice nr. de înmatriculare a autovehiculelor care au trecut bac-ul ca aparținând societății verificate. În conformitate cu prevederile art.145, alin.2, litera a din Legea 571/2003 (A) [...]. Având în vedere cele prezentate, organul de control nu poate admite dreptul de deducere pentru suma de ..... lei, reprezentând contravaloare trecere bac.

- ..... lei reprezintă TVA deductibilă înregistrată de operatorul economic conform facturilor fiscale nr. .... în valoare de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei și F.F. nr. .... în valoare de ..... lei și TVA în sumă de ..... lei, emise de ..... S.R.L., reprezentând planuri parcelare conform contract ..... [...].

[...] la control nu s-a acordat dreptul de deducere prin încălcarea prevederilor art.145, alin.2, litera a din Legea 571/2003 (A). Având în vedere că terenul parcelat aparține Universității de Științe Agricole și Medicină Veterinară Iași nu se poate admite dreptul de deducere a tva în sumă de ..... lei. [...].

La terminarea inspecției fiscale s-au stabilit următoarele :

- TVA în sumă negativă solicitată la rambursare ..... lei

- TVA în sumă negativă stabilită de inspecția fiscală ..... lei

### III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

..... S.A. are ca principal obiect de activitate "....." - cod CAEN .....

\* Raportul de inspecție fiscală nr. .... încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P ..... a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, înregistrare, virare și declarare în cuantumurile legale pentru TVA aferentă perioadei ..... în vederea soluționării cu control anticipat a decontului de TVA cu opțiune de rambursare întocmit de ..... S.A pentru luna ..... prin care s-a solicitat la rambursare TVA în sumă de ..... lei.

În urma inspecției fiscale, s-a stabilit că pentru perioada ..... societatea comercială nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de ..... lei, astfel încât organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar în sumă totală de ..... lei.

TVA în sumă de ..... lei stabilită suplimentar reprezintă:

- ..... lei TVA deductibilă aferentă facturii ..... în valoare totală de ..... lei, emisă de ..... S.A. reprezentând „chirie conform contract ..... din .....", pentru care la control societatea nu a făcut dovada necesității închirierii acestor imobile și dacă sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile;

- ..... lei TVA deductibilă aferentă facturii ..... în valoare totală de ..... lei, reprezentând „trecere cu bac-ul ....." emisă de ..... S.A., pentru care societatea nu a făcut dovada că deține autoturismele și utilajele care au trecut bac-ul;

- ..... lei TVA deductibilă aferentă facturilor nr. ...., în valoare totală de ..... lei și nr. .... în valoare totală de ..... lei, emise de S.C. .... S.R.L. reprezentând planuri parcelare conform contract , pentru care societatea nu a făcut dovada că deține în patrimoniu terenul în cauză.

\* Societatea comercială contestă TVA de plată stabilită suplimentar în sumă totală de ..... lei, susținând următoarele:

- Cheltuielile înregistrate cu chiria au avut ca scop obținerea de venituri impozabile așa cum se menționează în contractul dintre ..... și contractul adițional.

Referitor la TVA în sumă de ..... lei, societatea menționează că, nu consideră necesară o situație care să ateste că autoturismele aparțineau societății pentru utilizarea acestora în scopul operațiunilor taxabile, fiind utilizate pentru desfășurarea activității economice.

În ceea ce privește suma de ..... TVA dedusă de societate pentru facturile nr. .... și ....., societatea este îndreptățită să deducă TVA-ul având în vedere contractele de concesiune și actele adiționale încheiate de către ..... cu ..... SA.

\* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

**“Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

(1) *La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. [...].*

**Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]**

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

a) *operațiuni taxabile; [...]. “*

\* **Față de cele prezentate mai sus**, se reține că persoana impozabilă verificată are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor prestate numai dacă acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă sunt justificate cu documente.

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.

Se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii, societatea *trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea acestora cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.*

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei "serviciul trebuie să fie prestat", implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

De asemenea, speței îi sunt incidente și dispozițiile Deciziei nr.V a Înaltei Curți de Casație și Justiție, potrivit cărora : "[...] în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.(4) lit.f) și în art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și în art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe. „

Conform acestor prevederi, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei facturilor pentru care societatea nu a făcut dovada cu documente că, cheltuielile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prezentăm mai jos situația facturilor, pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei:

- În luna ....., societatea a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de ..... lei în baza facturii ....., emisă de SC ..... S.A., reprezentând chirie conform contract ..... din ....., fără a face dovada necesității imobilelor care fac obiectul contractului menționat.

În susținerea contestației ..... S.A. menționează că deține o factură care conține informațiile prevăzute la art.115 alin.(5) din Codul fiscal.

Din punct de vedere fiscal, nu este suficientă prezentarea facturilor completate cu datele obligatorii prevăzute de legiuitor (aspect de formă), ci trebuie demonstrată realitatea operațiunilor înscrise în aceste facturi (aspect de fond).

- În luna ....., societatea a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de ..... lei în baza facturii nr. ...., emisă de SC ..... S.A., reprezentând "trecere cu bac-ul ..... ", fără a prezenta organelor de inspecție fiscală o situație privind cele ..... camioane, ..... autoturisme, ..... tractoare și ..... tractoare cu utilaj.

În susținerea contestației contribuabilul menționează că nu consideră necesară o astfel de situație care să ateste că autoturismele aparțin societății contestatoare pentru a justifica utilizarea acestora în folosul operațiunilor taxabile.

Prin urmare, societatea nu face dovada că deține în patrimoniu autoturismele și nu prezintă în timpul controlului și nici ulterior în susținerea contestației, documente care să justifice apartenența mijloacelor de transport și a utilajelor agricole, astfel că nu se dovedește necesitatea cheltuielilor facturate, reprezentând trecere cu bac-ul, în folosul operațiunilor taxabile.

Mai mult, conform Raportului pentru inventarierea investițiilor din insula ....., respectiv repararea punctelor de îmbarcare pentru traversarea râului și repararea celor două vapoare și bac-urilor, costurile acestora au fost suportate de ..... S.A, iar trecerile cu bac-ul au fost facturate de societatea afiliată ..... S.A. ....

- În luna ....., societatea a înregistrat în evidența contabilă TVA deductibilă în sumă de ..... lei în baza facturilor nr. ...., în valoare totală de ..... lei și nr. .... în valoare totală de ..... lei, emise de S.C. .... S.R.L., reprezentând planuri parcelare conform contract nr. .... – ....., pentru care contribuabilul a prezentat contractul al cărui obiect îl constituie "Întocmire planuri parcelare necesare modificării anexei ....., proprietar ..... pentru suprafețele aflate pe raza Comunei ....., jud. ...., în suprafață totală de ..... ha, conform Anexei la ..... mai puțin tarla ..... parcela ....., parcela ..... și tarla ....., parcela ..... (fiind intabulate)".

Însă, întrucât societatea comercială menționează că deține Notificarea nr. ...., dar nu o prezintă organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației, rezultă că nu au fost prezentate dovezi obiective care să susțină intenția societății de a desfășura activitate economică impozabilă, iar prestările de servicii efectuate nu au condus la realizarea de operațiuni taxabile, conform prevederilor art.145, alin.(2) lit.a) din Codul Fiscal, astfel că societatea nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei, solicitată la rambursare.

**Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, reiese că, societatea se va ocupa de realizarea documentației cadastrale și a planului de situație, dar nu va suporta prețul acestor lucrări în vederea intabulării dreptului de proprietate pentru ....., deoarece terenul**

**se află în concesiune**, conform Contractului de concesiune nr. .... și Actul Adițional nr.1 la Contractul de concesiune. Obligațiile părților fiind stipulate expres în Contractul de concesiune la cap.7 „Obligațiile părților”, respectiv punctele 7.1. și 7.2.

Menționăm că, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, a cărei jurisprudență impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, la paragraful 23 din cazul C-100/94 Inzo, se face trimitere la paragraf 24 din cazul C-208/83 R , unde 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 și art.4 din Directiva aVI a (în prezent, Directiva 122/2006/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 activități taxabile.

De asemenea, principiul prelevantei 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 și a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, din jurisprudența comunitară rezultă că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile, acestea au obligația de a prezenta dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activități economice care dau dreptul de deducere.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială nu a dovedit cu documente că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile conform prevederilor art.145 alin.(2) din Codul Fiscal, nefiind îndeplinite condițiile esențiale pentru acordarea dreptului de deducere, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de ..... lei.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de ..... S.A. din comuna ....., județul ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ...., act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. ....*, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 352 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală (in vigoare începând cu data de 01.01.2016), cu modificările și completările ulterioare, se:

## **D E C I D E :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

**2.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**