

DECIZIA nr 243/2013
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC X SRL, inregistrata la
D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 3, cu adresele nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **SC X SRL**, cu sediul in x si adresa de corespondenta in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 3 sub nr. x, completata prin adresele inregistrate la DGFP-MB sub nr x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, comunicata in data de **14.12.2012**, emisa de AFP Sector 3 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma de x lei.

Societatea contesta TVA in suma de **x lei (x lei + x lei + x lei)**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SRL**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de materiale de constructii, obiecte de inventar si lucrari de amenajare interioara:

In data 15.12.2006 societatea a incheiat un Momerandum de asociere in participatiune cu persoana fizica X, potrivit caruia persoana fizica participa la asociere cu terenul situat in x, iar contestatara participa cu un aport in natura in suma de 100.000 euro constand in proiectarea, construirea si amenajarea imobilului cu destinatie de pensiune, precum si dotarea cu mobilier.

Organele de inspectie fiscala nu argumenteaza in ce sens nu au fost respectate dispozitiile legale privind TVA pentru operatiunile derulate de asocierile in participatiune.

De asemenea, nu fac aprecieri privind toate drepturile si obligatiile partilor in cazul contractului de comodat nr. x incheiat cu Intreprinderea Individuala X si nici nu mentioneaza ca a generat inregistrarea de catre societate de venituri impozabile din punct al TVA.

Referitor la suma de x lei :

Intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile este justificata de urmatoarele aspecte :

- obiectivul X reprezinta o investitie in curs, executata in regim de asociere intre doua parti afiliate ;

- declararea la Oficiul Registrului Comertului a locatiei de la adresa din x, inca din 2007, ca sediu secundar pentru desfasurarea activitatii economice de inchiriere in regim hotelier ;

- adaugarea in obiectul de activitate al societatii, inainte de demararea actiunilor de constructie si amenajare a imobilului, a activitatii de inchiriere in regim hotelier ;
- proiectarea si obtinerea autorizatiei de constructie (care nu putea sa fie decat pe numele proprietarului de teren si nu in numele asocierii) pentru realizarea la locatia respectiva a unui imobil cu destinatie de pensiune turistica ;
- depunerea notificarii privind optiunea de taxare a activitatii de inchiriere a imobilului ;
- incheierea contractului de prestari servicii complete de inchiriere intre societate si Intreprinderea Individuala X ;
- societatea a angajat costuri si a facut investitii pregatitoare necesare unei pensiuni turistice.

Consumul de energie electrica si apa reprezinta materialul probator al realizarii efective a lucrarilor de constructie si de amenajare a pensiunii turistice, astfel ca afirmatia organelor de control potrivit careia imobilul a fost folosit cu titlu gratuit de catre persoane fizice este nefondata si fara temei legal.

Referitor la suma de x lei :

Organele de inspectie fiscala au respins eronat deducerea TVA in suma de x lei, pe motiv ca nu a fost inregistrata autolichidarea TVA, respectiv nu a inregistrat articolul contabil 4426 = 4427.

Prin urmare, acestea au acceptat la deducere suma de x lei reprezentand lucrarile de constructii montaj (amenajare interioara) realizate in anul 2007 pentru acelasi obiectiv, considerat fara destinatie economica, dar au invocat ca argument pentru diminuarea TVA faptul ca societatea nu a inregistrat autolichidarea TVA, prin colectarea TVA.

In mod eronat organele de control au considerat ca lucrarile de amenajari interioare sunt lucrari de constructii montaj.

2. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiei de ambarcatiune si servicii de inchiriere ponton :

Organele de inspectie fiscala nu au analizat intentia societatii de a desfasura activitate economica impozabila prin utilizarea ambarcatiunii in scop de agrement ca un element conex pensiunii turistice.

Ambarcatiunea reprezinta un element de investitie care poate genera atat venituri viitoare impozabile, cat si o imagine adecvata unei pensiuni turistice amplasate pe litoral.

3. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru care societatea detine documente justificative :

In mod eronat organele fiscale au consemnat ca societatea nu detine documente justificative de achizitie.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. X, AFP Sector 3 a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, prin care s-a stabilit suplimentar TVA in suma de x lei ; din totalul obligatiilor de plata stabilite in sarcina sa, societatea contesta TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x lei).

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

SC X SRL este înmatriculată la ORC sub nr. x și are CIF RO x.

Organele de control din cadrul AFP Sector 3 au efectuat control anticipat la **SC X SRL**, cu privire la DNOR nr. x, pentru perioada 01.12.2006 – 30.06.2012, care s-a finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X, prin care s-a stabilit suplimentar TVA în suma de x lei.

Din constatările consemnate în Raportul de inspectie fiscală nr. X, rezulta că diferența de TVA stabilită de plată în suma totală de x lei provine din :

1. – TVA prescrisă – x lei;
2. - neacordarea deductibilității TVA în suma de x lei, după cum urmează:
 - x lei - serviciilor de reparații auto - în perioada 2009 – 2010, 2012;
 - x lei – achiziții combustibil – în anul 2009;
 - x lei – achiziție ambarcațiune și servicii de închiriere pentru staționare la ponton a ambarcațiunii – în perioada 2007 – 2009 ;
 - x lei – lipsa documente justificative de achiziție - în perioada 2007 – 2008, 2011 ;
 - x lei – achiziție materiale de construcții, lucrări de construcții-montaj și achiziții de obiecte de inventar pentru amenajarea imobilului situat în x - în perioada (2006 – 2008) (x lei + x lei) ;
 - x lei – tranzacții cu acțiuni la bursă – în anul 2011 ;
3. - x lei - majorarea TVA deductibilă de către organele de inspectie fiscală.

Din totalul obligațiilor de plată stabilite în sarcina sa, societatea contestă numai TVA în suma de x lei (x lei + x lei + x lei).

1. Referitor la suma de x lei reprezentând TVA aferentă achiziției materiale de construcții și achiziții de obiecte de inventar pentru amenajarea imobilului situat în x - în perioada (2006 – 2008):

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea TVA în suma de x lei, în condițiile în care argumentele și documentele depuse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspectie fiscală.

In fapt, potrivit constatărilor organelor de inspectie fiscală, societatea a dedus TVA în suma de x lei, în perioada 2006 – 2008, reprezentând TVA aferentă achiziției de materiale de construcții și achiziții de obiecte de inventar pentru amenajarea imobilului din x, al cărui proprietar este domnul X, administratorul **SC X SRL**.

Intrucât societatea nu a susținut cu documente intenția de a desfășura operațiuni taxabile, în sensul art. 145 alin 2 din Codul fiscal, AFP Sector 3 nu a acceptat la deducere TVA în suma de x lei.

În drept, potrivit prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) și alin (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2006:

„Art. 145 (3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă.”

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]

Începând cu data de 01.01.2007, prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-au modificat după cum urmează:

“Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile.”

”Art. 146. 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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, sa dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) [...].”

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **sa și demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective. De altfel, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.**

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **simpla achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele :

1. Societatea a dedus TVA in suma de x lei, in perioada 2006 – 2008, reprezentand TVA aferenta achizitiei de materiale de constructii si de obiecte de inventar pentru amenajarea imobilului din x, al carui proprietar este domnul X, administratorul **SC X SRL**.

2. In data de **16.11.2004**, Primaria orasului X, jud Constanta a eliberat Autorizatia de construire nr. x, prin care s-a autorizat executarea lucrarilor de construire pentru o locuinta sezoniera S+P+2E si piscina pe terenul din x, apartinand domnului x, perioada de valabilitate a autorizatiei fiind prelungita pana la data de 15.08.2008.

3. In data de **15.12.2006**, societatea a incheiat un « Memorandum de asociere in participatiune » cu persoana fizica X, avand ca obiect « realizarea de activitati comune pentru exploatarea in regim hotelier a imobilului din x. »

In vederea realizarii obiectului contractului, partile au obligatia de a desfasura urmatoarele activitati in comun:

“- proiectarea, construirea si amenajarea unei cladiri cu destinatie pensiune ;
- exploatarea cladirii in regim hotelier ;
- orice alta activitate care ar fi rentabila si care va fi convenita de parti, prin acte aditionale.”

Art. 5 « SC X SRL se obliga sa obtina si sa suporte toate costurile necesare eliberarii autorizatiilor de construire ale imobilului (...). »

Or, asa cum s-a retinut anterior, autorizatia de construire (16.11.2004) era deja obtinuta de proprietarul terenului, domnul X, la data data incheierii contractului de asociere in participatiune (15.12.2006).

De asemenea, potrivit cap X din contract « **toate lucrarile de contabilitate, financiare si casierie generala vor fi efectuate prin grija SC X SRL.** »

Temeiul juridic principal al asociatiei in participatiune, pentru perioada supusa analizei, il constituie dispozitiile art. 251-256 C.com .

« **Art. 251** «Asociatiunea in participatiune are loc atunci cand un comerciant sau o societate comerciala acorda uneia sau mai multor persoane ori societati o

participațiune în beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni, sau chiar asupra întregului comerț. ».

De asemenea art. 255 permite părților să determine prin convenția lor forma, întinderea și condițiile asocierii.

Jurisprudența și literatura de specialitate caracterizează asociația în participațiune ca fiind o entitate lipsită de personalitate juridică, constituită în temeiul unui contract prin care părțile, denumite asociați, pun în comun anumite valori economice, în scopul desfășurării de către una dintre ele a unor operațiuni comerciale, urmând ca fiecare dintre părți să participe la profiturile și pierderile operațiunii respective, în cotele stabilite în contractul de asociere.

Prin OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se precizează:

„**221.** - (1) Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participațiune se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere, cu respectarea prevederilor pct. 13.

(2) La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.”

Cu privire la asocierile în participațiune sunt incidente și prevederile art. 7 alin. 5, art. 28 alin. 1, art. 156 alin. 10 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 79 (4) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, care precizează:
Codul fiscal

"**Art. 7 - 5.** asociere, fara personalitate juridica - orice asociere în participațiune, grup de interes economic, societate civila sau alta entitate care nu este o persoana impozabila distincta, în înțelesul impozitului pe venit și pe profit, conform normelor emise în aplicare."

"**Art. 28.** - (1) În cazul unei asocieri fara personalitate juridica, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzator cotei de participare în asociere. »

"**Art. 156.** - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adăugata, au următoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operațiunilor impozabile:

(...) d) **să contabilizeze distinct veniturile și cheltuielile rezultate din operațiunile asocierilor în participațiune.** Drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată **revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile**, potrivit contractului încheiat între părți. La sfârșitul perioadei de raportare, veniturile și cheltuielile, înregistrate pe naturi, **se transmit pe bază de decont fiecărui asociat**, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. Sumele decontate între părți fără respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adăugată, în cotele prevăzute de lege."

De subliniat este faptul ca prin Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicata în Monitorul Oficial, Partea I nr. 662 din 01/08/2006:

"86. Articolul 127 va avea urmatorul cuprins:

(...) (10) Asocierile în participatiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau nastere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridica si sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participatiune."

"133. Articolul 156 va avea urmatorul cuprins:

(...) (5) În cazul asociatiilor în participatiune care nu constituie o persoana impozabila, **drepturile si obligatiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile, potrivit contractului încheiat între parti.**"

Conform pct 79 alin 4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, astfel cum au fost modificate prin art. I lit. F pct. 47 din H.G. nr. 1579/2007:

"**79. (4)** În cazul asocierilor în participatiune sau al altor asocieri tratate drept asocieri în participatiune conform art. 127 alin. (10) din Codul fiscal, drepturile si obligatiile legale privind taxa pe valoarea adaugata prevazute de titlul VI al Codului fiscal **revin asociatului care contabilizeaza veniturile si cheltuielile, potrivit contractului încheiat între parti.** Prin drepturi si obligatii legale se înțelege printre altele, dreptul de a exercita deducerea taxei pentru achizitii conform prevederilor art. 145-147¹ din Codul fiscal, obligatia de a emite facturi catre beneficiar si de a colecta taxa în cazul operatiunilor taxabile. **Aceste prevederi se aplica numai în situatia în care asociatul care contabilizeaza veniturile si cheltuielile efectueaza achizitiile asocierii pe numele sau si emite facturi în nume propriu catre terti pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii obtinute de asociere, urmând ca veniturile si cheltuielile sa fie atribuite fiecărui asociat corespunzator cotei de participare în asociere.** Daca membrii asociati actioneaza în nume propriu fata de terti si fata de ceilalti membri asociati, fiecare persoana va fi tratata drept o persoana impozabila separata în conformitate cu prevederile art. 127 alin. (9) din Codul fiscal si tranzactiile respective se impoziteaza distinct în conformitate cu regulile stabilite la titlul VI al Codului fiscal."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus in vigoare pe intreaga perioada supusa controlului, rezulta ca, referitor la contabilitatea asocierilor in participatie, aceasta se organizeaza si se conduce distinct de catre unul dintre coparticipanti conform intelegerilor contractuale dintre parti.

Elementele de natura veniturilor si cheltuielilor determinate de operatiunile asocierilor in participatie se contabilizeaza distinct de catre asociatul desemnat prin contractul de asociere, iar la sfarsitul perioadei de raportare, cheltuielile si veniturile inregistrate pe naturi, se transmit pe baza de decont, procentual in functie de cota de participare, fiecărui asociat in vederea inregistrarii acestora in contabilitatea proprie in conformitate cu reglementarile contabile aplicabile.

Evidenta asocierii, se organizeaza atat la nivelul asocierii cat si in contabilitatea fiecărui coparticipant, iar decontul de TVA se depune de asociatul care conduce contabilitatea asocierii. In decont se inscriu operatiunile din desfasurarea activitatii proprii si operatiunile din asociere.

Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, nici contestatara, nici domnul x nu au efectuat inregistrari privind asocierea in participatiune si nici nu

au intocmit deconturi de venituri si cheltuieli aferente asocierii, desi, potrivit contractului, « toate lucrarile de contabilitate, financiare si casierie generala vor fi efectuate prin grija SC X SRL. »

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile societatii, cata vreme aceasta nu face dovada derularii contractului de asociere in participatiune, respectiv dovada modului de decontare intre parti a beneficiilor aferente contractului in cauza. Trebuie subliniat faptul ca, desi, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat contestatarei prin adresa nr. x toate documentele pe care se intemeiaza contestatia formulata, cu privire la modalitatea de indeplinire a obligatiilor partilor stipulate de contractul de asociere in participatiune, societatea nu a prezentat niciun document in acest sens. Singurele documente depuse odata cu adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x sunt contractul de asociere in participatiune si facturile de achizitie a materialelor de constructie si a obiectelor de inventar.

De altfel, clauzele din contract produc efecte juridice doar intre partile semnatare si luarea lor in considerare de catre organele fiscale doar pe considerentul lor juridic, al inserarii lor in contract, ar echivala cu ignorarea evidenta a scopului economic al operatiunii si cu lipsirea de orice efecte a prevalentei economicului asupra juridicului, stipulata la nivel de principiu in legislatia fiscala ; prin nejustificarea beneficiilor asocierii, ca efect al aplicarii prevederilor contractuale convenite, contestatoarea contrazice valabilitatea asocierii si neaga caracterul comutativ si cu scop lucrativ al contractului de asociere.

3. In data de 02.12.2008 a fost intocmit Procesul-verbal de receptie a lucrarilor nr. x, in care se mentioneaza ca domnul X are atat calitatea de « investitor (proprietar) », cat si calitatea de « constructor ».

Se retine ca in cuprinsul acestui document nu se mentioneaza faptul ca SC X SRL a avut vreo legatura cu construirea imobilului respectiv. Mai mult, potrivit Extrasului de carte funciara, anexat la dosarul cauzei, este mentionat ca fiind unicul proprietar al imobilului in cauza, tot domnul x, in conditiile in care asa cum sustine contestatara, cheltuielile privind lucrarile de construire si amenajare a imobilul au fost efectuate de SC X SRL.

4. In data de **20.04.2011** s-a incheiat contractul de comodat nr. x intre domnul x, in calitate de comodant si x Intreprindere Individuala, in calitate de comodatara, obiectul contractului constituindu-l folosinta de catre comodatara a imobilului situat in x.

Se retine ca unica parte in contract, in calitate de comodant este domnul X, desi imobilul respectiv face obiectul memorandumului de asociere in participatiune din data de 15.12.2006, incheiat intre SC X SRL si domnul X.

Din analiza facturilor fiscale emise de Enel si RAJA SA, **tot pe numele domnului x**, s-au constatat urmatoarele :

- in perioada 15.12.2006 (data memorandumului de asociere in participatiune) – 20.04.2011 (data contractului de comodat), societatea a inregistrat un consum lunar semnificativ de energie electrica si apa; faptul ca amenajarea, respectiv constructia imobilului sunt justificate de consumul de energie si apa, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme receptia imobilului a fost efectuata in anul 2008, iar societatea in intreaga aceasta perioada **nu a inregistrat venituri taxabile**

- in perioada 20.04.2011 (data contractului de comodat) – 30.06.2012 (data depunerii decontului de TVA cu optiune de rambursare), s-a inregistrat un consum lunar de energie electrica si apa ; prin urmare, imobilul a fost folosit cu titlu gratuit de catre intreprinderea individuala x, deoarece, astfel cum am aratat anterior, SC X SRL **nu a obtinut venituri taxabile.**

Se retine ca de la data terminarii lucrarilor (02.12.2008) si pana la data controlului, contestatara nu a desfasurat activitati impozabile la punctul sau de lucru din x, astfel cum este prevazut la pct 45 alin 1 din Normele metodologice de aplicare a art. 145 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004.

Totodata, din analiza documentelor puse la dispozitie in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au constatat un consum semnificativ de apa si energie electrica atat cantitativ, cat si valoric, in lunile de vara (iunie – august), comparativ cu celelalte luni din an.

Mai mult, pe pagina de internet « Turist info.ro » exista un comentariu al unei persoane fizice referitor la sejurul petrecut la « x » in perioada 22.08.2011 – 26.08.2011 privind conditiile de cazare (anexa 6 a RIF-ului), rezultand faptul ca imobilul a fost folosit in scopuri turistice, contrar celor inregistrate in evidenta contabila si mentionate de contestatoare.

5. In data de 01.08.2012 a fost incheiat contractul de prestari servicii complexe de inchiriere intre **contestatara**, in calitate de **prestator** si Intreprinderea individuala X, in calitate de beneficiar, avand ca obiect « inchirierea ferma pe o perioada de maxim 2 ani a imobilului situat in x, cu destinatia de pensiune turistica. »

Mai mult, trebuie subliniat ca imobilul ce face obiectul contractului de mai sus reprezinta pe de-o parte sediul Intreprinderii Individuale X, iar pe de alta parte, punctul de lucru al SC X SRL.

Potrivit art. 2 « **Beneficiarul** se obliga :

- sa presteze activitatea de tip hotelier in nume propriu ;
- sa obtina si sa suporte costurile necesare indeplinirii formelor legale de desfasurare a activitatii de inchiriere in regim hotelier a imobilului inchiriat ;
- sa asigure obtinerea autorizatiilor necesare punerii in stare a de utilitate turistica a imobilului (...);
- sa realizeze lucrari de investitii constand in amenajarea imobilului mentionat, numai cu acordul prealabil al beneficiarului si numai pentru obtinerea unui standard de calitate superior (...) ».

« 3. **Prestatorul** se obliga :

- sa puna la dispozitia **prestatorului** imobilului si bunurile ce se constituie in dotari specifice exploatarei imobilului in regim de pensiune turistica prin activitati de inchiriere in regim hotelier (...) ». **Se retine ca aceasta clauza este lipsita de sens.**

Prin actul aditional nr. x, transmis de contestatara odata cu adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, « se modifica, din cauza erorii materiale, calitatile celor doua parti din contract astfel : **SC X SRL** devine din prestator in **beneficiar**, iar intreprinderea individuala X devine din beneficiar, prestator ».

Se retine ca prevederile actului aditional sunt in contradictie atat cu clauzele stipulate la art. 2 si 3 din contractul de baza (*in sensul actului aditional nr. x, Intreprinderea Individuala X, in calitate de prestator are obligatia de a inchiria ferma beneficiarului, respectiv SC X SRL*), cat si cu notificarea inregistrata de SC X SRL, la organul fiscal sub nr. x, cu privire la optiunea de taxare a operatiunilor prevazute la art. 141 alin 2 lit f din Codul fiscal, pentru imobilul din x, jud x.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca societatea a incalcat prevederile art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

"Art. 156 (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

(...) (4) Evidențele prevăzute la alin. (1)-(3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.

(5) În cazul asociațiilor în participațiune care nu constituie o persoană impozabilă, drepturile și obligațiile legale privind taxa revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți.
(...)"

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56, art. 64 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri."

"Art. 64 - Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere."

"Art. 65 - (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal".

Avand in vedere cele mai sus prezentate si intrucat

- contabilitatea asocierii in participatiune in baza contractului din 15.12.2006, **nu** a fost organizata si condusa distinct de catre coparticipantul, SC X SRL, mentionat in contract, conform intelegerii dintre parti;

- nu au fost contabilizate veniturile si cheltuielile, potrivit contractului încheiat între parti;

- la sfârșitul perioadei de raportare, veniturile si cheltuielile, înregistrate pe naturi, nu au fost transmise pe baza de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie;

- societatea nu poate justifica intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile, respectiv nu poate justifica in sensul dispozitiilor art. 145 alin 2 din Codul fiscal, deducerea TVA aferenta achizitiei materiale de constructii si achizitii de obiecte de inventar pentru amenajarea imobilului situat in x - in perioada (2006 – 2008) in suma de x lei,

urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL**, cu privire la TVA in suma de x lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei aferenta lucrarilor de constructii montaj (amenajare interioara) realizate in anul 2007 :

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi primite de la prestatori pentru lucrări de construcții-montaj pentru care nu a aplicat măsurile de simplificare si pentru care nu a facut dovada ca sunt aferente operatiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a respectat dispozitiile art 145 alin 2 si art. 160 din Codul fiscal, precum si prevederile pct 82 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, motiv pentru care, nu au acceptat la deducere TVA in suma de x lei, înscrisă în facturile pentru lucrări de construcții-montaj efectuate in anul 2007, asupra imobilului din x.

În drept, potrivit dispozitiilor art. 145 alin 2 lit a si art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor,

“Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile.”

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, **sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]**”.

„Art. 160 (1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin.

(2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:[...]

c) lucrările de construcții-montaj;[...]

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri prevăzute la alin. (2) furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea "taxare inversă", fără să înscrie taxa aferentă. Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar.[...]

(5) **De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii/prestatorii, cât și beneficiarii. În situația în care furnizorul/prestatorul nu a menționat "taxare inversă" în facturile emise pentru bunurile/serviciile care se încadrează la alin. (2), beneficiarul este obligat să aplice taxare inversă, să nu facă plata taxei către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea "taxare inversă" în factură și să îndeplinească obligațiile prevăzute la alin. (3).**

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, pentru lucrările de construcții-montaj atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii, care sunt înregistrați în scopuri de TVA, **au obligația** să aplice măsurile de simplificare, situație în care pe facturile emise furnizorii/prestatorii trebuie să înscrie mențiunea „taxare inversă”, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă, iar beneficiarii pentru facturile primite vor înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă în decontul de TVA, evidențiind-o atât ca taxă pe valoarea adăugată colectată cât și ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă, respectiv pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei pe valoarea adăugată între furnizor și beneficiar.

Mai mult, legiuitorul, în cadrul aceluiași articol, vine cu precizări suplimentare, potrivit cărora, atât furnizorii/prestatorii cât și beneficiarii sunt ținuti responsabili în egală măsură de aplicarea acestor prevederi, precizând în mod expres situația în care furnizorul/prestatorul nu respectă prevederile privind taxarea inversă, caz în care **beneficiarul este obligat** să facă aplicațiunea acesteia, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, îndeplinind astfel obligațiile prevăzute la alin.(3).

Totodată, la alin. (9) al pct. 82 din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007, este stipulată sancționarea de către organele fiscale a neaplicării măsurilor de simplificare prin obligarea atât a furnizorilor/ prestatorilor cât și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, potrivit căreia:

„(9) Neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege va fi sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/ prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse conform prevederilor din prezentele norme.”

iar, potrivit alin.(10) al aceluiași punct din Normele metodologice de aplicare a art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în anul 2007:

„(10) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că pentru bunurile prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, nu au fost aplicate măsurile de simplificare prevăzute de lege, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării

contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări. În situația în care beneficiarii sunt persoane impozabile mixte, iar bunurile achiziționate sunt destinate realizării atât de operațiuni cu drept de deducere, cât și fără drept de deducere, suma taxei deductibile se va determina pe baza pro rata de la data efectuării achiziției bunurilor supuse taxării inverse și se va înscrie în rândul de regularizări din decont, care nu mai este afectat de aplicarea pro rata din perioada curentă.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, neaplicarea măsurilor de simplificare prevăzute de lege este sancționată de organele fiscale prin obligarea furnizorilor/prestatorilor și a beneficiarilor la rectificarea operațiunilor și aplicarea taxării inverse, iar în situația în care organele de inspecție fiscală, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu au fost aplicate măsurile de simplificare pentru bunurile pentru care legea fiscală prevede aplicarea acesteia, vor obliga beneficiarii la stornarea taxei deductibile prin contul de furnizori, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

Potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei aferenta lucrărilor de construcții montaj (amenajare interioară) realizate în anul 2007, înscrisă în facturile pentru lucrări de construcții-montaj efectuate în anul 2007, asupra imobilului din x.

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale aplicabile speței în cauză se reține că, în perioada **1 ianuarie 2007-31 decembrie 2007**, în cazul prestărilor de servicii constând în **lucrări de construcții-montaj, prestatorii aveau obligația de a aplica măsurile de simplificare** prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sub rezerva îndeplinirii condiției prevăzute la alin.(1) al aceluiași articol, respectiv că atât prestatorul cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art.153 din Codul fiscal, deci prestatorii menționați mai sus aveau obligația de a aplica taxarea inversă, respectiv să înscrie mențiunea „taxare inversă” în facturile emise, fără să înscrie taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Întrucât facturarea s-a realizat fără respectarea de către prestatori a prevederilor art.160 din Codul fiscal, respectiv aceștia au colectat taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile de construcții-montaj, situație prevăzută de legiuitor în cadrul aceluiași articol la alin.(5) și făcând aplicațiunea prevederilor acestui alineat, în care este **stipulată expres obligarea beneficiarului** în această situație de a aplica taxarea inversă, respectiv să nu facă plata taxei pe valoarea adăugată către furnizor/prestator, să înscrie din proprie inițiativă mențiunea „taxare inversă” în factura primită și să evidențieze taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă în decontul de TVA, astfel Sc X SRL **era obligată** să refuze plata taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de prestatori pentru lucrările de construcții-montaj și să aplice taxarea inversă, conform legii.

Totuși, întrucât nici beneficiarul nu a respectat prevederile legale expres stipulate, astfel cum s-a menționat expres și în raportul de inspecție fiscală, **organul**

fiscal, prin dispozitia de masuri nr. x, a dispus societatii, in temeiul prevederilor pct. 82 alin. (10) din Normele metodologice de aplicare a art. 160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, efectuarea înregistrării contabile 4426 = 4427 și înregistrarea în decontul de taxă pe valoarea adăugată întocmit la finele perioadei fiscale în care controlul a fost finalizat, la rândurile de regularizări.

Nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei motivatia societatii potrivit careia organul fiscal a invocat ca argument pentru diminuarea TVA numai faptul ca societatea nu a inregistrat autolichidarea TVA, prin colectarea TVA, cata vreme, astfel cum s-a retinut la pct. 3.1 din cuprinsul prezentei decizii:

- contabilitatea asocierii in participatiune in baza contractului din 15.12.2006, nu a fost organizata si condusa distinct de catre coparticipantul, SC X SRL, mentionat in contract, conform intelegerii dintre parti;

- nu au fost contabilizate veniturile si cheltuielile, potrivit contractului încheiat între parti;

- la sfârșitul perioadei de raportare, veniturile si cheltuielile, înregistrate pe naturi, nu au fost transmise pe baza de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie;

- societatea nu poate justifica intentia declarata de a desfasura operatiuni taxabile, respectiv nu poate justifica in sensul dispozitiilor art. 145 alin 2 din Codul fiscal, deducerea TVA aferenta lucrarilor de constructii montaj (amenajari interioare) efectuate asupra imobilului situat in x;

- in ceea ce priveste neindeplinirea conditiilor legale privind dreptul de deducere a TVA in suma de x lei (x lei – materiale de constructie si obiecte de inventar + x lei - lucrari de constructii montaj (amenajare interioara), organele de inspectie fiscala s-au pronuntat in detaliu, la pct. 3 de la pag. 9 din raportul de inspectie fiscala.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL**, cu privire la TVA in suma de x lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

3.3 Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizitiei unei ambarcatiuni si a serviciilor de inchiriere pentru stationare la ponton a ambarcatiunii in perioada 2007 – 2009 si la TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru care societatea nu a prezentat documente de achizitie:

Cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată in suma de x lei (x lei + x lei), în condițiile argumentele si documentele depuse de societate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit Raportului de inspectie fiscala nr. X:

1. - in perioada 2007-2009, societatea a dedus TVA in suma de x lei aferenta achizitiei unei ambarcatiuni si a serviciilor de inchiriere pentru stationare la ponton a ambarcatiunii.

Intrucat aceasta nu a demonstrat cu documente ca achizitia de ambarcatiunii si a serviciilor de inchiriere sunt destinate in folosul realizarii operatiunilor sale taxabile,

organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei, prin decizia de impunere nr. X.

2. – in cursul anilor 2006, 2007 si 2008, societatea a dedus TVA in suma de x lei pentru care nu a prezentat documente justificative de achizitie, potrivit dispozitiilor art 146 alin 1 lit a din Codul fiscal.

Drept urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei, prin decizia de impunere nr. X.

In drept, potrivit prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) si alin (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, în vigoare in anul 2006:

„Art. 145 (3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă.”

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...]

Incepand cu data de 01.01.2007, prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-au modificat dupa cum urmeaza:

" Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile »

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155. [...]

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intentionează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.

Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal..

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-147¹ din Codul fiscal. (...) »

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil**. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reincadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.**

Totodată, începând cu 01.01.2007, întrucât România a devenit stat membru al Uniunii Europene, are obligația de a respecta ordinea juridică instituită la nivelul acesteia. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, se recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). 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 (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent,

Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile.** In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Trebuie retinut si faptul ca principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul ***luptei impotriva*** fraudei, a evaziunii fiscale si a ***eventualelor abuzuri***. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

3.3.1 Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizitiei unei ambarcatiuni si a serviciilor de inchiriere pentru stationare la ponton a ambarcatiunii:

Din constatatarile consemnate in raportul de inspectie fiscala rezulta ca diferenta de TVA stabilita de plata in suma de x lei, provine din neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizitiei unei ambarcatiuni si a serviciilor de inchiriere pentru stationare la ponton a ambarcatiunii.

Intrucat societatea nu a demonstrat cu documente ca achizitia ambarcatiunii si a serviciilor de inchiriere sunt destinate in folosul realizarii operatiunilor sale taxabile, organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei, prin decizia de impunere nr. X.

In ceea ce priveste dreptul contestatarilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Se retine ca, societatea nu a depus in sustinerea contestatiei documente noi neanalizate anterior de organele fiscale, desi i s-a solicitat in mod expres de catre organul de solutionare a contestatiei prin adresa nr. x.

Cu privire la achizitia ambarcatiunii si a serviciilor de inchiriere pentru stationare la ponton a ambarcatiunii in perioada 2007 – 2009, la dosarul cauzei exista anexate

urmatoarele documente transmise fie de organele de inspectie fiscala, fie de societate, odata cu inregistrarea la DGFP-MB a adresei nr. x:

1 - facturile fiscale de achizitie privind ambarcatiunea si serviciile de inchiriere – in cuprinsul carora se face trimitere la niste contracte pe care societatea nu le-a anexat la contestatia formulata;

De ex : « avans ambarcatiune conf contract nr. x », «1. chirie x ; 2. chirie x cf contract x, septembrie 2011 ».

2 - Nota explicativa din data de 22.10.2012, potrivit careia :

*« Prin prezenta subsemnatul, x (...) declar pe propria raspundere ca din momentul achizitiei ambractiunii (...) a fost efectuat raportul de inspectie pentru ambarcatiuni nr. x la x, eliberandu-se un permis de navigatie valabil pana in 05.03.2014, cu conditia confirmarii intermediare efectuate, confirmare pe care nu am mai efectuat-o, deoarece **nu detin carnet de navigatie si nu am putut-o exploata in scopul propus**, iar la raportul de inspectie din data de 05.03.2009 si pana in prezent, **nu a fost folosita**, ambarcatiunea aflandu-se in locatia din x. »*

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele societatii, avand in vedere simpla achizitie a unor bunuri/servicii **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident rambursarea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. 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.**

De asemenea, nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici in sustinerea contestatiei, societatea contestatara nu a depus niciun document care sa sustina intentia societatii in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile, desi potrivit art. 206 si art. 213 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, avea aceasta posibilitate. Mai mult, potrivit notei explicative din data de 22.10.2012, reprezentantul societatii a declarat ca ambarcatiunea nu a fost folosita.

3.3.2 Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru care societatea nu a prezentat documente de achizitie:

Potrivit constatarilor din Raportului de inspectie fiscala nr. X in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr. X, in cursul anilor 2006, 2007 si 2008, societatea a dedus TVA in suma de x lei pentru care nu a prezentat documente justificative de achizitie, potrivit dispozitiilor art 146 alin 1 lit a din Codul fiscal.

In ceea ce priveste dreptul contestatarilor de a depune probe noi in sustinerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

"Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ

fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."

Intrucat, desi prin contestatia formulata societatea a subliniat ca detine si anexeaza la contestatie toate documentele de achizitiei, nu a facut-o, prin adresa nr. x, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat complinirea acestei lipse.

Drept urmare, prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, societatea a depus urmatoarele facturi fiscale:

1. - nr. x emisa de SC x SRL – TVA in suma de x lei – achizitie „parbriz x; mat x adeziv; mat x set adeziv”:

Societatea nu a depus niciun document din care sa rezulte ca parbrizul si materialele adezive respective au fost achizitionate in legatura cu un autoturism care este inregistrat in patrimoniul societatii sau care este utilizat, potrivit dispozitiilor legale, in folosul operatiunilor sale taxabile.

2. – nr. x emisa de SC x SRL – TVA in suma de x lei – „reparatie flex cf deviz”:

Societatea nu a anexat devizul la care se face referire in factura si niciun alt document din care sa rezulte ca flexul pentru care s-a efectuat reparatia in cauza apartine societatii, fiind inregistrat in contabilitate ca mijloc fix sau obiect de inventar, potrivit dispozitiilor legale.

3. – nr. x emisa de SC x SRL – TVA in suma de x lei – „cubic mandelli ocs ros bb” (in traducere – maner/clanta cubica pentru usa):

Societatea nu face dovada ca aceasta achizitie a fost efectuata in folosul operatiunilor sale taxabile.

4. – nr. x emisa de x – TVA in suma de x lei – „inchiriat auto x”:

Societatea nu a depus contractul de inchiriere in baza careia a fost emisa factura respectiva si niciun alt document din care sa rezulte ca achizitia serviciilor de inchiriere a fost efectuata in folosul operatiunilor sale taxabile.

5. – nr. x emisa de x SRL – TVA in suma totala de x lei – ref la ap 4 din x

- „regularizare facturi partiale 2007 – valoare x lei – **taxare inversa**”
- „diferenta valoare imobil 2008 – valoare x + TVA x lei”
- „loc parcare (...) – valoare x lei + TVA x lei”
- factura x emisa de aceeasi societate – „storno factura x (lucrari neexecutate) – valoare x lei + x lei”

Se retine ca:

- in factura de stornare se face trimitere la factura x emisa in data de 25.08.2008 si in data de 27.08.2008;
- factura nr. x nu cuprinde informatii privind achizitia vreunui bun sau serviciu pentru care valoarea TVA este in suma de x lei;
- societatea nu a adus niciun argument privind inregistrarea in contabilitate, respectiv indeplinirea conditiilor legale privind deductibilitatea TVA in suma de x lei;
- potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei:

„Suma de x lei reprezentand TVA a fost dedusa in mod eronat in sensul ca SC x SRL a emis factura nr. x, fiind factura finala, reprezentand contravaloarea prestarilor de servicii de constructii montaj realizate pentru contestatara. Pe factura respectiva, pe

langa suma finala, se mentioneaza eronat, la rubrica „valoarea „ suma de x lei, iar la rubrica „valoarea TVA” se stipuleaza „taxare inversa. Mentionam ca suma de x lei a fost un avans achitat de SC X SRL in anul 2007, pentru achizitionarea unui imobil, incadrandu-se in prevederile art. 160 alin 1, alin 2 lit c, art. 3 si art. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pct 82 (1), (3), (6) si (9) din HG nr. 44/2004. Conform Jurnalului de cumparari aferent perioadei 01.10. – 31.10.2008, suma de x lei a fost inregistrata in mod eronat de societate pe TVA deductibila, nerespectand astfel prevederile art. 160 alin 2 si neavand la baza niciun document de achizitie, prevazut la art. 146 alin 1 lit a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

Trebuie subliniat ca societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la TVA in suma de x lei, contrar dispozitiilor art. 206 alin 1 lit c din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Fata de cele mai sus prezentate, asa cum am retinut anterior, rezulta ca simpla achizitie a unor bunuri/servicii **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident rambursarea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. 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.**

Fata de cele mai sus prezentate, se va respinge ca neintemeiată și nesuținută cu documente contestația formulată de **SC X SRL**, cu privire la TVA in suma de x lei (x lei + x lei) stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 7 alin. 5, art. 11, art. 28 alin. 1, art. 145, art. 146, art. 156 alin. 10, art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si 45, 79, 82 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, art. 216 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC X SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X emisa de AFP Sector 3, cu privire la TVA in suma de x lei (x lei + x lei + x 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.