

**DECIZIA nr.        /**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. .X. S.R.L.**,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice cu adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresele nr. x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, nr. MBS2\_AIF x înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x și nr. x , cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.**, **CIF x**, cu domiciliul în x, București, reprezentată legal de dl. x, în calitate de administrator al societății.

Obiectul contestației înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. x îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, comunicate sub semnătură în data de x, prin care organele fiscale din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina societății TVA suplimentar în sumă de **x lei**.

În raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **12.05.2017**, remis sub semnătură domnului x, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare fiind înregistrată la Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice la data de **x**.

Constatand că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270, art. 272 alin. (2) și art 276 din Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.**

Procedura fiind indeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

**I.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la **S.C. .X. S.R.L.** pentru TVA, pentru perioada 27.10.2015 – 30.06.2016, în vederea soluționării:

- Decontului nr. INTERNT x prin care se solicită rambursarea soldului sumei negative de TVA în cuantum de x lei;
- Decontului nr. INTERNT x prin care se solicită rambursarea soldului sumei negative de TVA în cuantum de x lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției

fiscale la persoane juridice nr. x, prin care organele fiscale din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice au respins la rambursare și au stabilit suplimentar TVA în sumă de **x lei**, aprobând la rambursare suma de x lei.

Astfel, suma respinsă la rambursare de x lei reprezintă TVA neacceptată la deducere astfel:

- x lei - TVA neadmisă la deducere aferentă serviciilor facturate de x în calitate de antreprenor general, pentru care contestatara nu a prezentat documente care să justifice utilizarea serviciilor pentru imobilul din x

- x lei - TVA neadmisă la deducere aferentă bunurilor facturate de x în calitate de antreprenor general, pentru care contestatara nu a prezentat documente care să justifice consumul de bunuri pentru imobilul din x

**II.** Prin contestația formulată, **S.C. .X. S.R.L.** solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x și acordarea dreptului de deducere pentru TVA respinsă la rambursare în suma de **x lei**.

În susținerea contestației, societatea aduce următoarele argumente cu privire la TVA neacceptată la deducere în suma de **x lei**:

- toate achizițiile îndeplinesc atât condiția de formă cât și condiția de fond prevăzute de lege, iar condițiile invocate de organele fiscale pentru a nega dreptul de deducere exced cadrului legal relevant, contestatara invocând **principiul prevalenței asupra formeii**;

- jurisprudența europeană în materie întărește caracterul nelegal al constatărilor organelor de inspecție fiscală prin raportarea la necesitatea respectării condițiilor de deducere a TVA potrivit principiilor statuate în jurisprudența Curții Europene cu privire la **neutralitatea și proporționalitatea TVA**: cauza Ectrade C-95/07 și C-96/07, cauza C-285/11Bonik, cauza C-435/05 Investrand BV, cauza C-516/14 Barlis, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben David.

În concluzie, societatea susține că îndeplinește toate condițiile legale în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA achitată aferentă facturilor emise de x și consideră că organul de control a refuzat în mod nelegal dreptul de deducere a TVA în baza unor condiții suplimentare celor prevăzute de lege.

**III.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatarii și prevederile legale în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale se rețin următoarele:

***Cauza supusă soluționării este dacă, în mod corect, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă bunurilor și serviciilor facturate de x în condițiile în***

**care, pe de o parte societatea nu a făcut dovada achiziției / prestării acestora în scopul realizării proiectului imobiliar din x iar pe de altă parte probele depuse în susținerea cauzei reprezintă documente “pro cauza”.**

**În fapt**, prin raportul de inspecție fiscală nr. x organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. S.R.L.** și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la societatea x, societate cu care x SRL are încheiat un contract al cărui obiect constă în renovarea și reabilitarea imobilului S+P+4R+5R situat în x, București.

În urma analizării documentelor puse la dispoziție de către x SRL, precum și a documentelor și răspunsurilor primite de la x SRL și de la subantreprenorii acesteia, urmare solicitărilor de informații transmise de către echipa de inspecție fiscală, aceasta nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la societatea x SRL pe motiv că nu a fost dovedită utilizarea acestora în scopul realizării imobilului situat în x, București.

Contrar celor constatate de organele de control, societatea invocă faptul că toate achizițiile efectuate de aceasta au fost făcute pentru a fi utilizate în scopul operațiunilor taxabile – realizarea imobilului din x, București, respectiv în scopul obținerii de venituri taxabile din închirierea apartamentelor în regim de taxare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(1)-(2) și ale art. 146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada până la 31.12.2015:

**”Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**  
*(1<sup>^</sup>1) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor [art. 134<sup>^</sup>2](#) alin. (3) - (8) este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.[...]*

**(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 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. 155”.**

**b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art.150 alin (2)-(6), să**

deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la [art. 155<sup>1</sup> alin. \(1\)](#).”

Respectiv prevederile art. 297 alin(1), alin.(4) lit.a) și ale art. 299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare după 01.01.2016:

**“ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. [Norme metodologice](#)

[...]

(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 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrarilor numai dacă sunt îndeplinite doua condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii 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-adevar, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv și în folosul operațiunii taxabile respective.**

Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor bunuri și servicii care nu sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

### **3.1 Cu privire la motivele de nelegalitate a deciziei de impunere și raportului de inspecție fiscală**

În ceea ce privește invocarea contestatarului cu privire la nelegalitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală și la faptul că motivația organului de

inspecție fiscală excede cadrului legal relevant în vederea acordării dreptului de deducere a TVA, se rețin următoarele:

Pe de o parte, având în vedere că, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară 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 **dă 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. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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 a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura completată cu informațiile obligatorii prevăzute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Cu alte cuvinte, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, **simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

De asemenea, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplică achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Pe de altă parte, jurisprudența invocată de contestatar nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât:

- atât cauzele conexe **C-95/07 și C-96/07 Ecotrade** cât și **cauza C-590/13 Idexx Laboratories Italia** fac referire la refuzul dreptului de deducere a TVA în situația aplicării mecanismului de taxare inversă, în speță dreptul de deducere nefiind acordat ca urmare a faptului că nu au fost prezentate documente care să justifice utilizarea achizițiilor în scopul operațiunilor taxabile ale societății;
- în cauza **C-285/11 Bonik EOOD** Curtea a stabilit că dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile, fără să se fi stabilit dacă persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă de TVA survenită în aval sau amonte în lanțul de livrări, abia după ce s-a constatat realizarea efectivă a operațiunilor și utilizarea lor în scopul operațiunilor taxabile ale societății. Ori, în cazul în speță, tocmai faptul că societatea nu a demonstrat că operațiunile au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile a constituit motivul pentru care organele de control nu au acceptat dreptul de deducere a TVA;
- cauza **C-435/05 Investrand BV** nu are legătură cu speța în cauză ea făcând referire la dreptul de deducere al TVA aferentă unor costuri înregistrate de societate anterior înregistrării acesteia în scopuri de TVA;

- în cauza **C-516/14 Barilis** Curtea a statuat că principiul fundamental al neutralității TVA-ului impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoana impozabilă. Astfel, în cazurile în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că sunt îndeplinite condițiile de fond esențiale, respectiv că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile – **condiție neîndeplinită în speța în cauză**, aceasta nu poate impune condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept;

- în cauza **C-80/11 Mahageben Kft**, Curtea a statuat că nu poate fi refuzat dreptul de deducere a TVA pentru simplul fapt că emitentul facturii nu a contabilizat achiziționarea bunurilor și nu avea posibilitatea de a le furniza din lipsa de vehicule, având în vedere ca acesta a recunoscut că a efectuat livrarea și și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în materie de declarare și de plată a taxei iar în cauza **C-142/11 Peter David**, Curtea a statuat că nu poate fi impusă persoanei impozabile care își exercită dreptul de deducere a TVA –ului o răspundere obiectivă în raport cu facturile primite de acesta și, în cazul în care emitentului facturii îi sunt imputate omisiuni, sarcina de a dovedi comportamentul așteptat de la acesta nu poate reveni celui care primește factura. Se reține că aceste două cauze invocate nu au legătură cu cauza supusă soluționării, câtă vreme societății nu i s-a acordat dreptul de deducere al TVA pe motiv că nu a făcut dovada că serviciile au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile, nefiind vorba de neînregistrarea în contabilitate de către prestator a serviciilor achiziționate și nici de omisiuni în facturile emise.

### **3.2 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei aferentă achizițiilor de la x SRL**

SC x SRL a încheiat cu SC x SRL contractul nr. x, obiectul contractului constând în renovarea și reabilitarea imobilului S+P+4R+5R situat în București, x în regim Design & Build.

În perioada octombrie 2015 – iunie 2016, SC x SRL a emis un număr de 10 facturi către SC x SRL în valoare de x lei, TVA aferentă în sumă de x lei.

Întrucât societatea x SRL nu a prezentat în susținere documente justificative privind serviciile/bunurile facturate de către SC x SRL care să dovedească utilizarea acestora în scopul operațiunilor taxabile ale societății, organele fiscale, în vederea verificării relației comerciale dintre SC x SRL și x SRL, au inițiat un control inopinat la acest contribuabil. Mai mult, organul de inspecție fiscală a transmis solicitări de informații și documente către toți subantreprenorii societății x SRL în legătură achizițiile efectuate de aceasta și refacturate către x SRL vizând imobilul situat în x.

#### **3.2.1 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei reprezentând TVA aferentă materialelor de construcții achiziționate de la SC x SRL și livrate de subcontractorii acesteia**

► **Subcontractorul x SRL – TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei**

În vederea finalizării controlului inopinat la SC x SRL, organele fiscale au solicitat prin adresa nr. MBS2\_AIF x societății x SRL explicații și documente cu privire la relația comercială dintre aceasta și SC x SRL, solicitare rămasă fără răspuns.

Urmare verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că pentru următoarele achiziții efectuate de SC x SRL de la societatea x SRL:

- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând „trace iron, distanțieri pârghie, cune, clește, mozaic”;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând „distanțieri pârghie”;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând „distanțieri pârghie 1 mm”;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând „cune”;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând „trace iron 75\*75”;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând „listuri, baterie, lavoar, click - clack, trace mint”;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând „gresie, plinta, wc, mobilier baie, baterie”;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând „distanțieri pârghie 1 mm”;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând „baterie lavoar, baterie bideu”;

SC x SRL nu a prezentat avize de expediție sau alte documente justificative privind transportul și predarea acestora la șantier și nu a prezentat NIR-uri și bonuri de consum întocmite potrivit legii.

Față de documentele și explicațiile date de contestatară și de SC x SRL, organele de control au concluzionat că, din documentele prezentate nu a rezultat că bunurile cuprinse în facturile menționate anterior sunt destinate realizării lucrărilor de construcții pentru imobilul din Str. x.

Prin contestația formulată, societatea consideră că materialele achiziționate au o strânsă legătură cu renovarea imobilului situat în Str. x, nr. x, sector x, București și cu intenția societății de a închiria apartamentele la finalizarea lucrărilor, că a prezentat organelor documentele justificative aferente, sarcina de a dovedi contrariul revenind echipei de inspecție fiscală.

Referitor la argumentele invocate de SC x SRL în susținerea contestației cu privire la faptul că:

- societatea a depus documente justificative - procese verbale de recepție a mărfurilor în șantier care atestă faptul că mărfurile au ajuns în șantier;



- mărfurile achiziționate au fost utilizate în parte pentru dotarea unui apartament pilot iar restul au fost depozitate pentru a fi montate în funcție de preferințele clienților;
- împrejurarea că aceste materiale de construcții nu au fost montate nu relevă faptul că ele nu au fost achiziționate cu scopul de a fi montate în apartament cu atât mai mult cu cât societatea a achiziționat acest imobil cu scopul de a valorifica apartamentele prin închirierea acestora în regim de taxare;

Se rețin următoarele:

- organele de inspecție fiscală menționează faptul că, inițial, SC x SRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală NIR-uri și bonuri de consum care la rubrica Denumire articol aveau înscrisă mențiunea „materiale”, iar ulterior, la punctul de vedere la RIF, SC x SRL a prezentat alte NIR-uri și bonuri de consum care cuprind denumirea materialelor fără a fi semnate și stampilate, acestea putând fi considerate documente „pro cauza”, în condițiile în care în timpul inspecției fiscale nu au fost prezentate documente care să justifice utilizarea achizițiilor în scopul realizării proiectului imobiliar;
- procesele verbale de recepție a materialelor în santier datate 04.01.2016, 16.03.2016, 30.03.2016, 18.05.2016, 26.05.2016, 06.06.2016 și 21.06.2016 ce au ca obiect achiziția de gresie, distantieri, baterii, lavoare, blat lavoar, WC nu dovedesc faptul că bunurile achiziționate au fost folosite la imobilul din Str. x, atâta timp cât în procesul verbal nr. x întocmit urmare constatării efectuate la imobilul situat pe strada x echipa de inspecție fiscală a constatat că bucătăriile și băile din cadrul apartamentelor nu erau dotate cu gresie, faianță și obiecte sanitare. Mai mult, în răspunsul formulat de dna. x în calitate de reprezentant al SC x SRL la procesul verbal de constatare la fața locului întocmit de organele fiscale se menționează faptul că elementele de finisaj (ex. placările ceramice, obiectele sanitare) vor fi lăsate la alegerea sau poate chiar în sarcina cumpărătorilor;
- organul fiscal precizează că, până la data transmiterii dosarului contestației către DGRFPB, societatea x SRL nu figurază cu venituri declarate din vânzarea / închirierea apartamentelor din imobilul situat în x.

#### ► Subcontractorul x SRL – TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei

În vederea finalizării controlului inopinat la SC x SRL, organele fiscale au solicitat prin adresa nr. MBS2\_AIF x societății x SRL explicații și documente cu privire la relația comercială dintre acesta și SC x SRL, răspunsul la solicitare fiind înregistrat sub nr. MBS2\_AIF x. Prin răspunsul la solicitarea de informații și documente x a pus la dispoziție doar facturi și a declarat că documentele care justifică livrarea bunurilor sunt doar facturile fiscale.

Urmare verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că pentru următoarele achiziții efectuate de SC x SRL de la societatea x SRL:

- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând „evoceramic, plasa sudată și ciment”;

- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând materiale construcții;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând materiale construcții;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând materiale construcții;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând „materiale construcții”.

SC x SRL nu a prezentat contract/comandă furnizare materiale, avize de expediție sau alte documente justificative privind transportul și predarea acestora la șantier și nu au fost prezentate NIR-uri și bonuri de consum întocmite potrivit legii.

Pentru achizițiile de la acest furnizor, organele de inspecție fiscală fac mențiunea că, inițial, societatea x SRL a pus la dispoziția acestora NIR-uri și bonuri de consum care la rubrica Denumire articol aveau înscrisă mențiunea „materiale” acestea fiind semnate și stampilate de dna x, iar ulterior, la punctul de vedere au fost prezentate alte NIR-uri și bonuri de consum pe care la rubrica Comisia de recepție apare dl. x, angajat al societății x din 04.01.2016, deci fără nicio calitate de a efectua recepții în anul 2015. Mai mult, pe toate facturile la rubrica „Date privind expediția” apare dl. x, care conform verificărilor organelor fiscale, nu figurează ca fiind angajat al SC x SRL sau al SC x SRL.

Invocările contestatarului cu privire la faptul că existența unor neconcordanțe înscrise în procesele verbale de recepție a materialelor de construcții nu poate atrage după sine un refuz al dreptului de deducere al TVA aferentă achizițiilor de materiale, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.**

Astfel, ținând cont de documentele depuse de societate și de constatările organelor de inspecție fiscală care nu au putut identifica folosința materialelor de construcții din facturile emise de furnizorul x pentru imobilul situat în x, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

#### ► **Subcontractorul x SRL – TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei**

În vederea finalizării controlului inopinat la SC x SRL, organele fiscale au solicitat prin adresa nr. MBS2\_AIF x societății x explicații și documente cu privire la relația comercială dintre acesta și SC x SRL, răspunsul la solicitare fiind înregistrat sub nr. MBS2\_AIF x.

Urmare verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că pentru următoarele achiziții efectuate de SC x SRL de la societatea x SRL:

- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând adeziv și chit;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând avans integral gresie Cerdomus;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând wc, bideu și baterie;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând avans integral gresie Cerdomus;

**Valoare achiziții perioada octombrie 2015 – martie 2016 de x lei din care TVA x lei;**

- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând lavoar, wc;
- factura nr. x în valoare totală de x lei, tva în sumă de x lei, reprezentând avans sanitare”

**Valoare achiziții perioada aprilie – iunie 2016 de x lei din care TVA x lei;**

SC x SRL nu a prezentat avize de expeditie sau alte documente justificative intocmite conform legii privind transportul bunurilor si predarea acestora la santier, contract de furnizare materiale de constructii si nici Note de intrare receptie si bonuri de consum aferente bunurilor achizitionate întocmite conform legii.

Referitor la argumentele invocate de SC x SRL în susținerea contestației cu privire la faptul că:

- x a prezentat în adnotările la RIF depuse împreună cu punctul de vedere al x SRL o serie de documente justificative: NIR-uri, bonuri de consum, contractul de vânzare cumpărare, declarația de rectificare dată de furnizorul x, procese verbale de recepție a mărfurilor în șantier care atestă faptul că mărfurile au ajuns în șantier;
- că aceste mărfuri au fost utilizate în parte pentru dotarea unui apartament pilot iar restul au fost depozitate în show-room-ul de la apartamentul 01 parter în care sunt expuse o cantitate foarte mare de materiale și produse diverse pentru a fi montate în funcție de preferințele clienților, acestea fiind observate de echipa de inspecție fiscală în timpul constatării la fața locului în apartamentul 1, deci mențiunile din procesul verbal nr. x nu sunt conforme cu realitatea;
- împrejurarea că aceste materiale de construcții nu au fost montate nu relevă faptul că ele nu au fost achiziționate cu scopul de a fi montate în apartament cu atât mai mult cu cât societatea a achiziționat acest imobil cu scopul de a valorifica apartamentele prin închirierea acestora în regim de taxare;
- existența unor neconcordanțe înscrise în procesele verbale de recepție a materialelor de construcții nu poate atrage după sine un refuz al dreptului de deducere al TVA aferentă achizițiilor de materiale;

Se rețin următoarele:

- organele de inspecție fiscală menționează faptul că, inițial, SC x SRL a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală NIR-uri și bonuri de consum care la rubrica Denumire articol aveau înscrisă mențiunea „materiale”, iar ulterior, la punctul de vedere la RIF, SC x SRL a prezentat alte NIR-uri și bonuri de consum care cuprind denumirea materialelor fără a fi semnate și stampilate. Contractul încheiat între SC x SRL și SC x SRL nu menționează locul livrării bunurilor, acesta fiind indicat ulterior printr-o declarație de rectificare dată de furnizor, toate aceste documente modificate/rectificate acestea putând fi considerate documente „pro cauza”, în condițiile în care în timpul inspecției fiscale nu au fost prezentate documente care să justifice utilizarea achizițiilor în scopul realizării proiectului imobiliar;
- procesele verbale de recepție a materialelor în santier ce conțin gresie și obiecte sanitare nu dovedesc faptul că bunurile achiziționate au fost folosite la imobilul din x, atâta timp cât în procesul verbal nr. x întocmit ca urmare a constatării efectuate la fața locului de către echipa de inspecție fiscală referitoare la imobilul situat pe strada x s-a constatat că bucătăriile și băile din cadrul apartamentelor **nu** erau dotate cu gresie, faianță și obiecte sanitare;
- în răspunsul formulat de dna. x în calitate de reprezentant al SC x SRL la procesul verbal de constatare la fața locului întocmit de organele fiscale se menționează faptul că elementele de finisaj (ex. plăcările ceramice, obiectele sanitare) vor fi lăsate la alegerea sau poate chiar în sarcina cumpărătorilor. În plus, deși organele de control constată că băile și bucătăriile nu erau dotate cu gresie, faianță și obiecte sanitare, în răspunsul formulat de dna. x **nu se face nicio mențiune cu privire la faptul că aceste constatări ar fi eronate;**
- în RIF, la capitolul VI „Discuția finală cu contribuabilul” cu privire afirmația contestatarului că la fața locului era expusă o cantitate foarte mare de materiale și produse diverse, organul fiscal face mențiunea că la fața locului existau doar câteva modele de plăci de gresie și faianță expuse nicidecum cantitățile menționate în facturile de achiziție (ex. 573 cutii din fact. Nr. x);
- organul fiscal precizează că, până la data transmiterii dosarului contestației către DGRFPB, societatea x SRL nu figurază cu venituri declarate din vânzarea / închirierea apartamentelor aflate în imobilul situat în x;

În plus, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu bunurile achiziționate și cu folosirea acestora în scopul operațiunilor taxabile.

Drept urmare, având în vedere cele menționate anterior, organele fiscale, în mod corect nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **x lei** aferentă achizițiilor efectuate de SC x SRL de la furnizorii x SRL, x SRL și x SRL și refacturate către SC x SRL, pentru care societatea nu a prezentat documente care să justifice consumul de bunuri pentru imobilul din Str. x.

### **3.2.2 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de construcții achiziționate de la SC x SRL și livrate de subcontractorii acesteia**

Urmare verificărilor efectuate, organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei aferentă facturilor de achiziții servicii de construcții facturate de subantreprenorii SC x SRL și refacturate de aceasta către x, astfel:

► **achiziții de la subcontractorul x SRL pentru care organele fiscale nu au accesat la deducere TVA în sumă de x lei aferentă achizițiilor de servicii de execuție (factura nr. x reprezentând avans structură metalică în sumă totală de x lei).**

În vederea finalizării controlului inopinat la SC x SRL, organele fiscale au solicitat prin adresa nr. MBS2\_AIF x societății x SRL explicații și documente cu privire la relația comercială dintre acesta și SC x SRL, răspunsul la solicitare fiind înregistrat sub nr. MBS2\_AIF x. Prin răspunsul la solicitarea de informații și documente x SRL a pus la dispoziție facturile de achiziție, contractul de execuție nr. x, lista materialelor folosite, persoanele care au prestat serviciile respective și procesele verbale de scoatere din depozit / de debitare a materialelor folosite la proiectul nr.1/2013 Imobil de locuințe – Recompartimentare și închidere vitrată la nivelul teraselor ultimului nivel din str. x, proces verbal recepție după montaj încheiat la data de 23.03.2016. Atât contractul de prestări servicii cât și toate documentele puse la dispoziție de către x SRL fac referire **la imobilul situat la adresa din Str. x.**

Conform constatărilor organelor fiscale consemnate în procesul verbal nr. x, pe strada x se afla un imobil compus din parter, etaj și mansardă, imobil achiziționat de SC x SRL de la x conform contractului de vânzare cumpărare nr. x.

La dosarul contestației se gasește o declarație de rectificare datată 20.04.2017 prin care reprezentantul societății x SRL susține că adresa din contract a fost trecută eronat ca fiind x, adres corectă fiind x, nr. x, serviciile fiind prestate în fapt la această adresă.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În speță, având în vedere informațiile contradictorii obținute de organele fiscale între cele două declarații date de același reprezentant al societății x SRL, cu privire la adresa locației ce face obiectul contractului și documentele prezentate de aceasta care fac referire la locația x se fac aplicabile prevederile art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

### **“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”*

► **achiziții de la subcontractorul x SRL pentru care organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei** aferentă serviciilor prestate în baza contractului nr. x în valoare totală de x lei reprezentând servicii execuție tâmplărie PVC și aluminiu pentru care organele fiscale nu au putut stabili folosința acestora la edificarea imobilului situat la adresa Str. x

În vederea finalizării controlului inopinat la SC x SRL, organele fiscale au solicitat prin adresa nr. MBS2\_AIF x societății **x SRL** explicații și documente cu privire la relația comercială dintre acesta și SC x SRL. Societatea nu a formulat un răspuns ci a depus o serie de documente printre care fișa contului clientului x SRL, facturile emise către x, avizele de însoțire a mărfii, procesul verbal de predare – primire.

În urma analizei acestora, organul fiscal nu a putut stabili locația unde au fost prestate serviciile respective, **atât în procesul verbal de predare – primire cât și în certificatul de garanție fiind menționată doar adresa x.**

Ulterior, în cadrul punctului de vedere la RIF, societatea depune aceleași documente enumerate în cadrul raportului de inspecție fiscală, **dar modificate**, așa cum rezultă atât din documentele de la dosarul cauzei cât și din mențiunile organului fiscal din referatul cauzei în sensul că:

- avizele de însoțire a mărfii prezentate de x SRL conțin în plus față de cele prezentate de x SRL adresa de livrare x;
- procesul verbal de predare primire transmis de x SRL conținea adresa x, ulterior, la punctul de vedere la RIF, x a prezentat un proces verbal care conținea la adresa de livrare x;
- certificatul de garanție transmis de x SRL conținea adresa x, ulterior, la punctul de vedere la RIF x SRL a prezentat un certificat care conținea la adresa de livrare x.

În adresa nr. MBS2\_AIF x de completare a referatului cauzei, organele fiscale fac mențiunea că, urmare controlului inopinat la SC x SRL ce a avut ca obiect verificarea relației comerciale cu SC x SRL, s-au deplasat la sediul social al SC x SRL din orașul x unde au identificat un bloc nou, asemănător celui din x ca arhitectură și structură. Astfel, din documentele prezentate, atât în timpul inspecției cât și ulterior, în punctul de vedere la RIF, organele fiscale nu au putut identifica folosința achizițiilor la imobilul situat în x.

În ceea ce privește invocările contestatarului cu privire la faptul că:

- exercitarea dreptului de deducere nu este condiționată de deținerea unui proces verbal de predare primire sau a unui aviz de expediție, ci de deținerea unei facturi

emise în conformitate cu prevederile legii, facem precizarea că pentru exercitarea dreptului de deducere legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura completată cu informațiile obligatorii prevazute de lege), **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile, condiție neîndeplinită de contestatar;**

- contractul încheiat între SC x SRL și x SRL este un contract de tip cadru în care nu se poate specifica locația având în vedere că societatea x SRL operează pe mai multe șantiere nu poate fi reținută de asemenea, întrucât SC x SRL nu face dovada operării pe mai multe șantiere, din documentele puse de aceasta la dispoziția organelor de control (jurnalele de vânzări) rezultând faptul că x este principalul client.

► **achiziții de la subcontractorul x SRL pentru care organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei** aferentă serviciilor prestate în baza contractului din 28.10.2016 în valoare totală de x lei, ce se regăsesc în facturile nr. x, nr. x, nr. x și nr. x reprezentând lucrări de construcții: zării, gips-carton, gresie, faianță pentru care organele fiscale nu au putut stabili folosința acestora la edificarea imobilului situat la adresa x .

În vederea finalizării controlului inopinat la SC x SRL, organele fiscale au solicitat prin adresa nr. MBS2\_AIF x societății x SRL explicații și documente cu privire la relația comercială dintre acesta și SC x SRL. Societatea nu a formulat un răspuns, dar a depus o serie de documente printre care fișa contului clientului x SRL, extrase de cont, facturile emise către x, situații de lucrări.

În urma analizei acestora, organul fiscal a constatat că în contract nu este specificată locația unde se prestează aceste servicii, iar situațiile de lucrări afrente facturilor fac referire la „Imobil de locuințe P+E+M x, Ilfov”. Mai mult, în procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor cuprinde aceleași mențiuni privind locul prestării serviciilor.

Atât în punctul de vedere la RIF, cât și în contestație, societatea face următoarele mențiuni, care nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- subantreprenorul x SRL a executat lucrări pentru SC x SRL și la alte obiective, acestea fiind transmise organelor fiscale din greșeală, anexând în susținere procesul verbal aferent obiectivului din Str x. Contractul încheiat cu acest subantreprenor este unul cadru, locația șantiierelor fiind menționată doar pe situațiile de lucrări.

Din documentele existente la dosarul contestației - jurnalele de vânzări ale SC x SRL aferente perioadei în care au fost emise facturile care fac obiectul contestației de către x SRL rezultă faptul că societatea x SRL a avut un singur client către care a facturat serviciile prestate, respectiv x SRL, nefiind dovedită astfel existența altor obiective pentru care au fost executate lucrări;

- subantreprenorul x SRL a executat lucrări de placări ceramice (gresie și faianță) la terasele apartamentelor, la localurile tehnice din subsol, la băile apartamentului pilot și la exteriorul clădirii.

Având în vedere că procesul verbal de constatare la fața locului nr. x nu cuprinde mențiuni legate de terase, balcoane, adăpostul de protecție civilă de la subsol, respectiv placarea acestora cu gresie/faianță, organele de inspecție fiscală anexează în susținerea cauzei pozele efectuate la fața locului cu mențiunea că din acestea rezultă faptul că terasele apartamentelor, localurile tehnice din subsol, băile apartamentului pilot și exteriorul clădirii nu erau placate cu gresie și faianță.

În plus legat de invocarea contestatarului cu privire la faptul că documentele de la x SRL au diverse ștersături, corecturi care nu pot duce la negarea dreptului de deducere, acesta fiind condiționat doar de existența unei facturi întocmite conform prevederilor legale și de utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile ale societății, aspecte care nu au fost negate de organele de control, facem mențiunea că tocmai neîndeplinirea condiției de fond a fost motivul pentru care organele fiscale nu au acordat drept de deducere.

► **achiziții de la subcontractorul x pentru care organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei** aferentă serviciilor prestate în baza facturii nr. x în valoare totală de x lei reprezentând servicii de transport pentru distribuție și descarcare beton proaspăt și mortar pentru care organele fiscale nu au putut stabili folosința acestora la edificarea imobilului situat la adresa x.

În vederea finalizării controlului inopinat la SC x SRL, organele fiscale au solicitat prin adresa nr. MBS2\_AIF x societății x explicații și documente cu privire la relația comercială dintre acesta și SC x SRL. Societatea a formulat răspunsul nr. x și a depus o serie de documente printre care contractul de furnizare, factura emisă către x și aviz însoțire a mărfii. Toate documentele menționează adresă de livrare x.

Documentele depuse de contestatar în susținerea cauzei nu fac dovada că achizițiile efectuate au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile la imobilul din x

► **achiziții de la subcontractorul x SRL pentru care organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei** aferentă serviciilor prestate în baza contractului de execuție lucrări din 01.10.2015 în valoare totală de x lei reprezentând servicii de demolări, zidării, fațade și alte lucrări pentru care organele fiscale nu au putut, din situațiile de lucrări prezentate, să identifice ce anume s-a demolat, locurile unde ar fi fost executate lucrările de zidarie și de fațadă (etajele/apartamentele), cu indicarea suprafeței, a numărului de muncitori care au lucrat, neputând stabili astfel folosința achizițiilor la edificarea imobilului situat la adresa x.

Societatea invocă faptul că, deși documentele justificative (contract, situații de lucrări) cuprindeau informații legate de locul prestării serviciului și, mai mult, x a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală și alte documente justificative din care reiese



faptul că lucrările sunt prestate pentru obiectivul din x, organul fiscal a ignorat toate aceste justificări, refuzând nelegal dreptul de deducere în baza unor condiții suplimentare celor prevăzute de lege.

Prin adresa nr. MBS2\_AIF x organele de control au solicitat societății x SRL informații suplimentare însoțite de documente justificative privind toate lucrările cuprinse în documentele intitulate „situații de lucrări”, printre care și cele prestate de furnizorul x SRL. În răspunsul formulat, administratorul societății x SRL face următoarea afirmație *„serviciile enumerate mai sus au fost prestate de către subantreprenorii noștri, toate documentele doveditoare (contracte, situații de lucrări, proiecte, NIR-uri, bonuri de consum, etc) au fost predate organelor de control ANAF în repetate rânduri. Serviciul de spart și decoperat șape a fost prestat de subantreprenorii noștri, ale căror contracte și situații de lucrări au fost predate către organele de control ANAF. Deținem dovada predării tuturor acestor documente.”*, fără a depune alte documente.

În vederea finalizării controlului inopinat la SC x SRL, organele fiscale au solicitat prin adresa nr. MBS2\_AIF x societății x **SRL** explicații și documente cu privire la relația comercială dintre acesta și SC x SRL. Societatea a formulat răspunsul înregistrat sub nr. MBS2\_AIF x și a depus o serie de documente printre care contractul de execuție lucrări, facturile emise către x SRL însoțite de situațiile de lucrări în care se menționează adresa x.

Atât din analiza situațiilor de lucrări puse la dispoziție de SC x SRL cât și urmare constatării la fața locului la imobilul situat la adresa Str x, organele de inspecție fiscală nu au putut identifica ce anume s-a demolat, locurile unde au fost executate lucrările de zidărie și de fațadă. Mai mult, SC x SRL nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală autorizații de demolare și nici procese verbale de recepție a lucrărilor la finalizare.

► **achiziții de la subcontractorul x SRL pentru care organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei aferentă serviciilor prestate în baza contractului nr. x în valoare totală de x lei reprezentând servicii de de execuție șape pentru care organele fiscale nu au putut stabili folosința acestora la edificarea imobilului situat la adresa x.**

În vederea finalizării controlului inopinat la SC x SRL, organele fiscale au solicitat prin adresa nr. MBS2\_AIF x societății x **SRL** explicații și documente cu privire la relația comercială dintre acesta și x SRL. Societatea a formulat răspunsul nr. MBS2\_AIF x și a depus o serie de documente printre care contractul de execuție lucrări, facturile emise către x SRL însoțite de situațiile de lucrări în care se menționează **adresa x** ca locație unde au fost prestate serviciile.

Ulterior, în formularea punctului de vedere la RIF, societatea x SRL depune o declarație de rectificare a subcontractorului x SRL prin care acesta menționează că în

contractul nr. x încheiat cu societatea x SRL a fost omisă menționarea adresei obiectivului, respectiv Str. x.

Astfel, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, **contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.**

Ori, în speță, la momentul efectuării inspecției fiscale, organele fiscale, ca urmare a faptului că societatea x SRL nu a prezentat documente care să probeze că serviciile cuprinse în facturile emise de SC x SRL au fost destinate realizării lucrărilor de construcții pentru imobilul din x, au transmis solicitarea de informații către x. Din analiza documentelor puse la dispoziție de x reiese faptul că toate situațiile de lucrări aferente facturilor emise către x aveau înscrisă **locația x**. Mai mult, nici documentele de recepție/consum existente în contabilitatea x nu menționau nicio locație la care au fost recepționate/consumate materialele respective. Prezentarea **ulterioară** (odată cu punctul de vedere la RIF) de către societatea x SRL a unor documente de rectificare a informațiilor obținute inițial de organul fiscal, nu dovedește faptul că achizițiile efectuate au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile – respectiv la edificarea imobilului situat la adresa x , cu atât mai mult cu cât rectificarea vizează doar o omisiune din contract iar toate situațiile de lucrări puse la dispoziție de către x fac referire la locația x ca fiind locul unde au fost prestate serviciile.

În plus, referitor la afirmația contestatarului cu privire la faptul că organele de control aveau obligația de a proba faptul că serviciile nu au fost prestate în beneficiul societății x, se reține faptul că , întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt – respectiv faptul că achizițiile de servicii au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarei.**

► **achiziții de la subcontractorul x pentru care organele fiscale nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei** aferentă serviciilor de închiriere echipamente în valoare totală de x lei pentru care organele fiscale nu au putut stabili folosința acestora la edificarea imobilului situat la adresa x, aferente următoarelor facturi:

- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere picamer;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere picamer;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere picamer;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere picamer;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere rotopercurtor;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere ciocan demolator;

- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand service aeroterma;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere ciocan demolator;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere rotopercutor si picamer;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere tun caldura;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere rotopercutor;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere rotopercutor;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere aeroterma si betoniera;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere rotopercutor;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere betoniera;
- factura nr. x in valoare de x lei reprezentand închiriere picamer.

Conform mențiunilor organelor de inspecție din RIF, pentru serviciile înregistrate de SC x SRL în baza facturilor emise de furnizorul x, aceasta nu a prezentat un contract valid între parti . Au fost solicitate SC x SRL precizări însoțite de documente justificative privind persoanele care au utilizat utilajele închiriate. Prin răspunsul formulat, administratorul SC x SRL a precizat: *"Executia lucrarilor aferente imobilului din str.x, sector 1, Bucuresti se face cu firmele de subantrepriza. Utilizarea utilajelor închiriate de la x se face de către firmele subcontractate (subantrepriza)"*, fără a pune la dispoziție documente justificative.

Afirmația societății cu privire la faptul că la punctul de vedere la RIF au fost depuse contractele de închiriere a utiajelor încheiate cu x (Anexa 19) este partial adevărată, la dosar fiind indentificate 5 contracte de închiriere aferente facturilor , astfel:

- contract x în valoare de x lei aferent facturii nr. x;
- contract x în valoare de x lei aferent facturii nr. x;
- contract x în valoare de x lei aferent facturii nr. x;
- contract x în valoare de x lei aferent facturii nr. x;
- contract x în valoare de x lei aferent facturii nr. x

pentru celelalte 3 contracte existente neputând fi identificată o legătură cu facturile de mai sus. În plus, din contractele existente la dosarul contestației nu se poate face o legătură între bunurile închiriate care fac obiectul contactelor și locul unde au fost utilizate acestea.

Conform mențiunilor organelor de inspecție fiscală, nici SC x SRL și nici x SRL nu au prezentat documente justificative din care să rezulte că bunurile închiriate au fost folosite pentru edificarea imobilului situat în Str x, documente nedepuse nici la dosarul contestației. Mai mult, deși x afirmă că utilajele au fost închiriate de SC x subantreprenorilor, conform evidenței fiscale si contabile prezentate de x inspectorilor în timpul inspecției, nu au fost identificate facturi de închiriere emise de aceasta către subantreprenori.

Contrar celor susținute în contestație de x SRL cu privire la faptul că din documentele justificative și declarațiile date rezultă faptul că utilajele închiriate au o strânsă legătură cu renovarea imobilului din Str x, organul de soluționare a contestației reține faptul că din documentele justificative existente la dosar nu se

poate stabili că bunurile/serviciile cuprinse în facturile emise de x au fost destinate realizării lucrărilor de construcții pentru imobilul din x.

Reiterăm afirmația conform căreia, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt – respectiv faptul că achizițiile de servicii au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarei**.

Drept urmare, având în vedere cele menționate anterior, se reține faptul că, în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei aferentă serviciilor achiziționate de x SRL de la SC x SRL și prestate de subcontractorii acesteia x SRL, x SRL, x SRL, x SA, x SRL, x SRL, x SRL pentru care organele fiscale nu au putut stabili folosința acestora la edificarea imobilului situat la adresa Str. x.

### **3.2.3 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de dirigenție șantier și proiectare, respectiv degivraj și refacere rampă auto prestate de SC x SRL**

**► referitor la serviciile de proiectare și dirigenție de șantier facturate de SC x SRL – TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei**

Organele de control au identificat că SC x SRL a facturat către SC .X. SRL servicii de dirigenție de șantier și proiectare, prezentând adresele intitulate “situație de lucrări” emise în perioada octombrie 2015 - iunie 2016. Conform bazei de date MFP - Solicitare informații dosar fiscal – Revisal, SC x SRL figurează cu un angajat în funcția de șef șantier începând cu data de 04.01.2016.

Drept urmare, organele de control au trimis solicitarea de informații nr. MBS2 AIF x prin care au fost cerute societății x SRL informații privind persoanele care au prestat efectiv serviciile de:

-dirigenție de șantier în sumă de x lei (situațiile de lucrări nr. 1-3), TVA în suma de x lei, ținând cont de faptul că până la data de 04.01.2016 societatea nu figurează cu angajați ce dețin funcția de dirigenție de șantier și conform evidenței financiar contabile nu există înregistrate cheltuieli cu astfel de servicii prestate de terți;

-proiectare în suma de x lei (situații de lucrări nr. 1- 4), TVA în suma de x lei, având în vedere faptul că societatea nu deține angajați cu funcția de proiectant și conform evidenței financiar contabile nu există înregistrate cheltuieli cu astfel de servicii prestate de terți.

Prin răspunsul formulat, reprezentantul legal al SC x SRL a declarat faptul că *“serviciile enumerate mai sus au fost prestate de către subantreprenorii noștri, toate documentele doveditoare (contracte, situații de lucrări, proiecte, nir-uri, bonuri de consum, etc), au fost predate organelor de control ANAF în repetate rânduri”*.

În cazul acestor servicii, SC x SRL, în punctul de vedere la RIF, face următoarele adnotari:

- *“o societate de constructii nu poate si este ilegal sa presteze servicii de dirigenție de santier, aceasta activitate fiind foarte strict reglementata de Legea 10/1995 si fiind prestata exclusiv de persoane cu acord din partea autoritatii, respectiv a Inspectoratului de Stat in Constructii. Dirigintele de santier actioneaza integral in numele beneficiarului si reprezinta exclusiv interesele acestuia. SC x SRL, prin intelegerea initiala cu beneficiarul stipulata la art 1.1 din contractul de executie lucrari nr. 18/01.10.2015, depune toate diligentele in numele beneficiarului pentru prestatiile care nu tin de executia efectiva a lucrarilor. In aceasta categorie intra si dirigenția de santier pentru care SC x SRL a incheiat in numele beneficiarului un contract specific”;*

Această afirmație este contrazisă chiar de acțiunile societății x, care, urmare cosultării bazei de date Revisal de către organele de control, începând cu data de 04.01.2016 figurează cu un angajat pe post de dirigenție de santier.

La dosarul contestației se regăsește contractul de consultanță și supraveghere execuție lucrări din 15.10.2015 încheiat între SC x SRL și PFA x, în calitate de dirigenție de șantier la imobilul situat în Str x în valoare totală de x lei în baza căruia a fost emisă factura nr. x în valoare de x lei, factura care nu este însoțită de niciun document/raport de activitate care să justifice serviciile prestate.

- *“serviciile de proiectare au fost realizate de către dl x ca fiind angajat al SC x SRL si fiind arhitect. O parte din serviciile de proiectare au fost efectuate de subantreprenorul SC x SRL (...) contractul aferent nu a fost prezentat organelor de control nefiind încă nici o plată către acest antreprenor nefiind încă nici o plată către acest subantreprenor, intelegerea cu acesta (...) stabilește plata onorariilor la finele santierului, după obtinerea intabularii imobilului și a unitatilor locative”;*

La dosarul contestației se regăsește contractul de prestări servicii proiectare în construcții nr. x încheiat între SC x SRL și x SRL în calitate de proiectant ce are ca obiect servicii de proiectare aferente imobilului din x 1, București și valoare netă contract x eur. Urmare verificărilor efectuate de organele fiscale s-a constatat că SC x DRL este inactiv începând cu data de 29.10.2013 urmare neîndeplinirii obligațiilor declarative și nu a declarat livrări către SC x.

Astfel, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, **contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.**

Ori, în speță, prezentarea unor contracte și facturi neînsoțite de rapoarte de activitate/situații de lucrări din care sa rezulte activitățile prestate efectiv precum și alte informații care sa permita organului fiscal obtinerea tuturor informatiilor necesare aprecierii stării de fapt (situațiile de lucrări prezentate cuprind denumirea generica “servicii de proiectare și dirigințe santier), nu justifică prestarea efectivă a serviciilor. Pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de servicii contribuabilul trebuie să facă dovada obiectivă a utilizării integrale a serviciilor în folosul realizării de operatiuni taxabile, propriile afirmații nefiind de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

**► referitor la serviciile de degivraj și refacere rampă auto facturate de SC x SRL – TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei**

Conform mențiunilor organelor de inspecție fiscală, SC x SRL a facturat catre .X. SRL prestari reprezentand “degivraj rampa auto” și “refacere rampa auto” conform adresei intitulate “*situatie de lucrari nr. 8*”, în valoare totală de x lei din care TVA aferentă în sumă de x lei.

Contractul de furnizare materiale și montaj nr. x încheiat între SC x SRL și x SRL are ca obiect “*furnizarea sistemului integral de aspiratie centralizata și degivrare terase și rampa auto, montare sistem integral de aspiratie centralizata și degivrare terase și rampa auto și asistenta gratuita pe durata garantiei.*” și nu conține precizări cu privire la locația unde se presteaza serviciile / monteza sistemele.

Invocarea contestatarului cu privire la faptul că atât din facturile emise de x SRL cât și din procesul verbal de punere în funcțiune din 24.03.2017 se poate observa faptul că aceste servicii de degivraj și refacere rampă auto au fost prestate pentru imobilul din x este contrazisă de constatările organului fiscal din RIF conform cărora în perioada octombrie 2015 – iunie 2016 din jurnalele de cumpărări puse la dispozitie de catre SC x SRL rezulta faptul ca în contabilitatea x nu sunt înregistrate facturi emise de SC x SRL și, mai mult, nici furnizorul nu declara livrari catre SC x SRL asa cum reiese din evidenta fiscală a acestuia.

Mai mult, procesul verbal de punere în funcțiune a instalației de degivrare la obiectivul de construcții din Str. x este datat 24.03.2017 cu mențiunea că **în perioada 22/03/2017** x a efectuat probele tehnologice ale instalațiilor, materialele regăsindu-se în facturile x, x, x, x, fara a fi precizata data emiterii acestora în procesul verbal.

Ori, afirmația organelor de inspecție fiscală conform căreia în perioada supusă controlului nu au identificat în evidența contabilă a SC x SRL facturi emise de x, nu a fost infirmată de către contestator prin depunerea facturilor prin care au fost achiziționate sistemele respective și care ulterior, au fost incluse în situația de lucrări nr. x și refacturate de SC x SRL către x.

Drept urmare, având în vedere cele analizate anterior, se reține faptul că, în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA

în sumă de x lei aferentă serviciilor de dirigenție șantier și proiectare, respectiv degivraj și refacere rampă auto prestate de SC x SRL către SC .X. SRL pentru care nu au putut stabili folosința acestora la edificarea imobilului situat la adresa Str. x, București.

### **3.2.4 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei reprezentând TVA aferentă serviciilor privind obținerea de autorizații, defrișare, evacuare moloz, lucrări rezistență de integrare facturate de SC x SRL**

Organele de control au constatat că societatea x SRL a facturat către SC .X. SRL lucrări suplimentare în sumă de x lei, TVA aferentă în suma de x lei, așa cum reiese din adresele intitulate "situație de lucrări" emise în perioada octombrie 2015 - iunie 2016.

Prin Solicitarea de informații și documente nr. MBS2 AIF x au fost solicitate societății x SRL informații și documente justificative (situații de lucrări, procese verbale de recepție) privind persoanele care au prestat efectiv serviciile suplimentare (demolare sape terase, demolare sape apartamente, defrișare buruieni teren vecin, evacuare moloz și detritus șantier, etc). Prin răspunsul formulat reprezentantul legal al SC x SRL a declarat faptul că *"serviciile enumerate mai sus au fost prestate de către subantreprenorii noștri, toate documentele doveditoare (contracte, situații de lucrări, proiecte, nir-uri, bonuri de consum, etc), au fost predate organelor de control ANAF în repetate rânduri."*, organul fiscal susținând că nu a intrat în posesia documentelor justificative la care societatea face referire.

Referitor la invocarea contestatarului cu privire la faptul că toate serviciile suplimentare prestate SC x SRL au fost confirmate prin documente justificative puse la dispoziția organelor de control – respectiv situațiile de lucrări emise în perioada octombrie 2015 - iunie 2016, facem precizarea că toate aceste situații de lucrări cuprind doar denumirea serviciului prestat (evacuare moloz, lucrări închidere fațada, decupare placa beton, etc.) **fără a conține informații clare însoțite de informații justificative cu privire la prestarea efectivă a acestora.**

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara 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 contestatarei**, conform art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură fiscală:

*„Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale  
(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Drept urmare, având în vedere faptul că, la dosarul contestației nu au fost depuse alte documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor suplimentare

în folosul edificării imobilului din x și ținând cont și de constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare reține că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei aferentă serviciilor suplimentare facturate de x SRL.

### **3.3 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei reprezentând TVA aferentă lucrărilor de livrare și montaj ascensor achiziționate de SC x SRL de la SC x SRL și refacturate către .X. SRL**

***Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța asupra sumei de TVA neacceptată la deducere aferentă lucrărilor de livrare și montaj ascensor prestate de x SRL către SC x SRL și refacturate .X. SRL în condițiile în care din constatările organelor fiscale nu rezultă clar starea de fapt cu privire la tranzacția respectivă.***

**În fapt**, urmare solicitărilor organelor de inspecție fiscală, SC x SRL a prezentat în timpul inspecției fiscale:

- convenția de cesiune de contract din 01.04.2016 încheiată între 9 cedenți (persoane fizice și juridice) ce are ca obiect cesionarea Contractului nr. x pentru proiectare, furnizare, livrare, instalare și punere în funcțiune de ascensoare noi și prestări servicii de supraveghere și verificare tehnică. Deși contractul nr. x ce face obiectul cesiunii a fost solicitat în scris, SC x SRL nu l-a prezentat anexand în copie doar convenția de cesiune de contract din 01.04.2016. În cadrul convenției de cesiune nu se specifica locația unde urmează a fi puse în funcțiune ascensoarele, drept pentru care inițial a fost respins dreptul de deducere a TVA;

- factura nr. x ce are ca obiect "lucrări de livrare și montaj ascensor" în valoare totală de x lei.

În vederea finalizării controlului inopinat la SC x SRL, organele fiscale au solicitat prin adresa nr. MBS2\_AIF x societății x SRL explicații și documente cu privire la relația comercială dintre aceasta și SC x SRL, solicitare ramasa fără răspuns plicul fiind returnat cu mențiunea „lipsă domiciliu”.

Ulterior, odată cu formularea punctului de vedere la RIF contestatarul pune la dispoziția organelor de control:

- contractul nr. x pentru proiectare, furnizare, livrare, instalare și punere în funcțiune încheiat între SC x SRL și patru persoane fizice și cinci persoane juridice;
- proces verbal de recepție ascensoare încheiat în data de 12.09.2016;
- certificat de garanție nr. x.

Organul de inspecție fiscală își menține opinia cu privire la respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei exprimată inițial motivând că în contractul nr. x pus la dispoziție ulterior, odată cu punctul de vedere la



RIF, se stipuleaza faptul că termenul de livrare în șantier este de 8 saptamani de la data clarificării detaliilor tehnice, semnarea contractului și plata avansului aferent. Termenul de instalare și punere în funcțiune este de trei săptămâni de la data livrării instalațiilor în șantier. Conform situației de lucrări nr.7 rezultă faptul că SC x SRL a facturat către SC .X. SRL “plată ascensor în contul coproprietarilor (sold restant)”, plată care, conform evidentei contabile si fiscale, nu a fost refacturată coproprietarilor care au încheiat în anul 2011 contractul cu x SRL și care aveau obligația plății ascensorului.

Contestatarul susține că, deși a făcut dovada că serviciile de punere în funcțiune au fost prestate efectiv la imobilul situat în x, București, organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere pe motivul că suma trebuia refacturată vechilor proprietari, cu toate că imobilul a fost achiziționat de .X. SRL de la respectivele persoane fizice/juridice care aveau încheiat contract cu x SRL, beneficiarul serviciilor de punere în funcțiune a ascensoarelor fiind .X. SRL în calitate de proprietar.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

**“ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”*

- art. 297 alin(1), alin.(4) lit.a) și ale art. 299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare după 01.01.2016:

**“ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

*(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. [Norme metodologice](#)*

*[...]*

**(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 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, **să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către*

*persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;*"

Astfel, conform prevederilor legislației fiscale anterior citate, rezultă că orice persoană impozabilă are dreptul la deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile (cerința de fond), cu condiția deținerii unei facturi care să cuprindă informațiile obligatorii precizate de lege (cerința de formă), pentru exercitarea dreptului de deducere fiind necesară îndeplinirea cumulativă a ambelor cerințe.

În luarea unei decizii, organele fiscale trebuie să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- în contractul nr. x încheiat între x SRL în calitate de prestator și cele 9 persoane fizice/juridice în calitate de clienți având ca obiect „*prestarea de servicii de echipament, documentație tehnică, proiect instalare, transport până la locul de instalare, instalare și punere în funcțiune, respectiv x*” **este menționat locul instalării: x;**
- convenția de cesiune contract din 01.04.2016 încheiată între cele 9 persoane fizice/juridice în calitate de Cedente, x SRL în calitate de Cesionar și x SRL în calitate de Contractant cedat are ca obiect cedarea contractului nr. x iar ca efecte preluarea de către Cesionar care dobândește calitatea de Client a tuturor drepturilor și obligațiilor izvorâte din contract, respectiv achitarea sumei de x lei debit restant și a ultimelor două tranșe din preț;
- x SRL a emis factura nr. x în valoare totală de x lei către SC x SRL ca urmare a cesiunii de contract din 01.04.2016, sumă ce reprezintă tranșa a 2-a aferentă coproprietarilor x și x;
- SC x SRL include în situația de lucrări nr. 7 suma de x euro reprezentând „*plată ascensor în contul coproprietarilor (sold restant)*”, sumă inclusă în factura nr.x emisă către .X. SRL;
- .X. SRL devine proprietarul imobilului situat în strada x, București ca urmare a contractelor de vânzare nr.x și nr. x;
- în data de 12.09.2016 a fost încheiat procesul verbal de recepție ascensoare între SC x SRL și x SRL din care rezultă instalarea acestuia la imobilul din Str. x, București.

Ori, în raport de dispozițiile legale aplicabile speței, **din conținutul raportului de inspecție fiscală nu rezultă starea de fapt fiscală** ce a condus la refuzarea dreptului de deducere a TVA în sumă de x lei, **organele de inspecție fiscală neanalizând tranzacția în ansamblu ei, respectiv:** prevederile contractuale ale documentelor încheiate de părți, facturarea în ansamblu a întregului contract având în vedere că suma în speță reprezintă o sumă rămasă neachitată ( o tranșă de plată

aferentă doar celor 2 din cei 9 coproprietari), beneficiarul final al lucrărilor realizate și îndeplinirea condițiilor de deducere.

Se reține și că stabilirea tratamentului fiscal al operațiunii doar prin raportarea sumară la unele elemente ale situației de fapt și de drept **nu este suficientă și nici nu poate înlocui examinarea situației concrete a contribuabilului supus inspecției și prezentarea acestei situații în cuprinsul raportului de inspecție fiscală**, ca document scris ce trebuie să cuprindă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal și care stă la baza emiterii deciziei de impunere, ca anexă a acesteia.

Având în vedere cele anterior menționate rezultă că cele prezentate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului **sunt mai mult decât succinte și nu pot contura starea de fapt fiscală** în legătură cu natura operațiunii ce a făcut obiectul facturii nr.x și cu exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoana impozabilă .X. SRL, astfel încât organul de soluționare a contestației nu poate verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate în ceea ce privește TVA neacceptată la deducere în sumă de 2.156 lei, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede că:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”*

Conform pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3741/2015, se reține că:

*“11.4.[...] În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare”.*

*“11.5. Prin noul act administrative fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”*

Pe cale de consecință, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x va fi desființată pentru diferența

suplimentară de TVA în sumă de x lei, urmand ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o noua verificare, **în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin prezentarea, in extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale speței și analiza detaliată a operațiunii care a făcut obiectul tranzacției și menționarea acestora în cuprinsul raportului de inspecție fiscală.**

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 145 alin.(1), (2) li.a) și art. 146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 297 alin(1), alin.(4) lit.a), art. 299 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal , art. 6 alin.(1), art. 73 alin.(1), art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, pct. 11.4 si pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3741/2015 se:

#### **DECIDE:**

**1. Respingerea în parte ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. .X..** împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S2 x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-S2 x de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice pentru diferența suplimentară de TVA în suma de **x lei**;

**2. Desființarea în parte a** Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S2 x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, emisă pentru contribuabilul **S.C. .X..** de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice pentru diferența suplimentară de TVA în suma de **x lei**, urmând a se încheia o noua decizie de impunere prin care să se reanalizeze cauza pentru aceeași perioadă și pentru același impozit și care va avea în vedere considerentele prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva în sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.