

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 170 din 10 martie 2011

Cu adresa nr./....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr./....., **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat **dosarul contestației** formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din2010* emisă de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Decizia de impunere nr./.....2010 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2010 și înregistrat la organul fiscal sub nr./.....2010.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând TVA deductibilă fără drept de deducere, sumă respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...] în speță s-a procedat abuziv, prin extinderea normei legale dincolo de cazurile prevăzute de actul normativ, respectiv Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare precum și de OG 92/2003 cu modificările și completările ulterioare. [...].

[...] Se justifică facturarea diferenței de euro plus tva de către SC T SRL către SC SRL, deoarece încă de la început SC T SRL a dorit ca preț al cesiunii antecontractului/.....2008 suma de euro plus tva, sumă care de altfel a și fost plătită inițial și ulterior restituită după care, ulterior a fost plătită printr-o cesiune de creanță însă SC SRL a vrut ca înainte să accepte ca preț al cesiunii suma de euro să se asigure că zona în care se află terenul și terenul permit realizarea unei anumite construcții conform anumitor coeficienți. [...].

Autoritățile fiscale încearcă să justifice faptul că tranzacția nu are sens economic având ca argumente faptul că SC T SRL nu și-a îndeplinit deloc sau și-a îndeplinit incorect ori incomplet obligațiile declarative. Menționăm faptul că organele fiscale procedează la o interpretare într-o manieră proprie a textului de lege fără să țină seama de spiritul și litera legii. Nu există o astfel de limitare la deducerea tva-ului nici în Codul fiscal nici în Codul de procedură fiscală. Din informațiile pe care le deținem în cursul lunii iulie 2010 societatea SC T SRL a fost supusă unui control din partea ANAF, Administrația Finanțelor Publice S1 București, iar pentru eventualele deficiențe de declarare trebuia să fie sancționată societatea SC T SRL, fără a se condiționa dreptul de restituire a tva-lui solicitat la rambursare de către SC SRL de corecta declarare pe care ar fi trebuit să o facă societatea SC T SRL.

Mai mult decât atât cităm în acest sens și decizia Curții Europene de Justiție în cauzele reunite 11 C-354/355/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd și Bond House Systems Ltd c. Commissioners of Customs & Excise - implicarea în lanțul tranzacțional a unei societăți-fantomă (fraudă tip carousel) și utilizarea în deducerea TVA a unui cod de înregistrare fictiv. [...].

Tranzacția are scop economic, deoarece a avut loc o vânzare cumpărare de bunuri imobile în urma cesiunii antecontractului de vânzare cumpărare/.....2008, societatea are intenția de a efectua o investiție pe acest imobil, terenul și zona permit realizarea unor construcții (care vor fi valorificate după finalizarea investiției) conform avizului de urbanism/.../.... iar conținutul economic al tranzacției nu poate fi reîncadrat în alt fel. De asemenea pentru imobilul situat în București, str. nr societatea SC SRL (imobilul achiziționat ca urmare a cesionării antecontractului/.....2008) a încheiat contract de închiriere nr./.....2010 încheiat cu IFN SA, pentru care facturează chirie aplicând tva (conform notificare/.....2010), rezultând astfel avantaje economice. [...].

Conform prevederilor art.134 alin (3) "taxa devine exigibilă la data livră de bunuri sau la data prestării serviciului". Având în vedere faptul că SC T SRL a pus la dispoziția societății SC SRL, conform Acordului Tripartit încheiat în data de2008, Avizul de urbanism nr./.../..... în luna 2009, data prestării serviciului

este 2009, luna în care se acceptă factura privind diferența de preț de euro + tva. Conform articolului 134 alin (3) taxa devine exigibilă în luna 2009, legiuitorul neimpunând nici o altă condiție privind exigibilitatea taxei. Afirmația organului de inspecție fiscală [...] nu are la bază nici o prevedere legală ci doar o interpretare proprie a organului de inspecție fiscală exigibilitatea taxei nu este condiționată de momentul declarării taxei de către prestator. [...].

[...] facturarea diferenței de euro plus tva este perfect justificată la data prezentării Avizului de urbanism nr./..... (respectiv luna 2009) - din cuprinsul căruia reiese faptul că SC T SRL și-a îndeplinit obligația asumată prin Acordul Tripartit încheiat în data de2008. De asemenea preciză faptul că tot conform Acordului Tripartit încheiat în data de2008 SC SRL a restituit societății SC T SRL suma de euro, iar ulterior această sumă a fost achitată printr-o cesiune de creanță astfel încât în prezent SC SRL nu mai are nici o datorie către SC T SRL.

[...] factura/.....2009 întocmită de SC T SRL are calitatea de document justificativ pentru că are la bază operațiuni reale. Nu rezultă din textul de lege că pentru ca un document să aibă calitatea de document justificativ trebuie ca cel care emite documentul să își îndeplinească obligațiile fiscale atât declarative cât și de plată.

[...] factura/.....2009 întocmită de SC T SRL către SC SRL îndeplinește toate condițiile obligatorii impuse de art 155 alin (5) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Deci factura/.....2009 a fost întocmită corect, în baza contractului de cesiune/.....2008, și îndeplinește toate condițiile pentru a avea calitatea de document justificativ. Mai mult decât atât pentru factura anterioară/.....2008 emisă de SC T SRL către SC SRL (pentru suma de euro plus tva-preț al cesiunii diminuat) care conținea la explicație tot o referire la contractul de cesiune/.....2008 s-a acordat dreptul de deducere al tva-ului la verificarea anterioară. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2010 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la S.C. "....." S.R.L. din, s-au menționat următoarele referitor la suma contestată:

"1.2. T.V.A. deductibilă

În perioada supusă verificării S.C. S.R.L. a evidențiat TVA deductibilă în sumă totală de lei (anexa nr.1). [...].

În perioada verificată singura operațiune efectuată de către S.C. S.R.L. a fost înregistrarea în contabilitate a unei facturi emise de S.C. T S.R.L. București în care s-a înscris "cesiune conform act adițional nr...../.....2008 la contract cesiune nr...../.....2008" valoarea totală a facturii fiind lei, din care TVA lei.

Prin contractul încheiat în data de2008 și înregistrat la S.C. S.R.L. sub nr...../.....2008, contract încheiat între S.C. V S.A. în calitate de cedentă S.C. S.R.L. în calitate de cesionar și S.C. T S.R.L. în calitate de promitent cumpărător, cedenta (S.C. V S.A.) transmite cesionarului (S.C. S.R.L.) toate drepturile și obligațiile ce rezultă din antecontractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr...../.....2008 încheiat între S.C. G S.R.L., S.C. K S.R.L. în calitate de promitenți vânzători și S.C. T S.R.L. în calitate de promitent cumpărător. Acest antecontract are ca obiect imobilul situat în București, Str., nr., sector 1.

La rândul ei, S.C. V S.A. dobândise respectivele drepturi în baza contractului de cesiune nr. din2008 încheiat cu S.C. T S.R.L.

Prețul cesiunii stabilit prin contractul de cesiune nr./.....2008 a fost inițial de euro. Prin actul adițional nr./.....2008 prețul cesiunii se modifică la suma de euro, sumă facturată de către S.C. T S.R.L. București în perioada anterioară prezentei verificări.

S.C. S.R.L. ne-a pus la dispoziție și acordul Tripartit încheiat în data de2008, ca fiind parte integrantă a contractului de cesiune tripartit încheiat în data de2010. La finalul acestuia se prevede că a fost încheiat în2008. Astfel, datele de încheiere a acestui act2008 sau2008 nu au legătură cu data contractului tripartit la care se face referire2010.

În luna 2009, S.C. S.R.L. a înregistrat în contabilitate factura nr./.....2009 emisă de S.C. T S.R.L. București în valoare totală de lei, respectiv diferența de euro (.... euro - euro). [...].

Așa cum am precizat mai sus, în factura nr./.....2009 la rubrica Denumirea produselor sau a serviciilor a fost înscrisă explicația "cesiune conform act adițional nr...../.....2008 la contract cesiune nr...../.....2008". În actul adițional menționat, anexat la prezentul raport de inspecție fiscală este stipulat că "prețul cesiunii este de euro la care se adaugă TVA (...)". Această sumă a fost facturată prin factura nr...../.....2008. Astfel, nu se mai justifică facturarea diferenței de euro, respectiv lei. [...].

Din verificarea efectuată în portalul FiscNet - Dosar fiscal, a rezultat că furnizorul care a înscris în factura nr...../.....2009 TVA în sumă de lei, s-a înființat la2007 [...].

În anul 2009 societatea nu a depus deconturi de TVA, cu excepția lunii ianuarie 2009, astfel că factura nr...../.....2009 nu a fost cuprinsă în decontul de TVA și nici în declarația 394, deci nu a fost declarată organului fiscal. [...].

Urmare celor prezentate, organele de control au procedat în conformitate cu prevederile art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.11, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, [...].

Prin deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, care nu figurează ca taxă colectată declarată de către partenerul S.C. T S.R.L., nedevenind astfel exigibilă în contextul art.134 alin.(3) din Codul fiscal [...], rezultă că S.C. S.R.L. a încălcat prevederile art.145 alin.(1) din Codul fiscal [...].

Mai precizăm că înregistrarea în contabilitate a facturii nr./.....2009 emisă de S.C. T S.R.L. București în valoare totală de lei nu a adus nici un avantaj clientului (S.C. S.R.L.), respectiv nu a fost obținută pentru această operațiune nici o contrapartidă economică, operațiunea respectivă neavând scop economic.

Deasemenea, având în vedere datele din actul adițional nr...../.....2008 în care prețul cesiunii se modifică la suma de euro, sumă facturată de către S.C. T S.R.L. București în perioada anterioară prezentei verificări, sumă care a și fost declarată de către S.C. T S.R.L. și faptul că în acordul Tripartit data încheierii apare ca fiind2008, deci anterioară actului adițional nr...../.....2008, se constată că în mod nejustificat a mai fost facturată diferența de euro, respectiv lei, sumă care, dealtfel, nu a fost declarată de către S.C. T S.R.L. București.

Având în vedere toate aspectele prezentate mai sus, precum și art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, [...], la control, pentru TVA în sumă de lei nu a fost acordat drept de deducere.

Menționăm că la determinarea nedeductibilității TVA în sumă de lei au fost avute în vedere și prevederile art.6 și art.105, alin.(1) din O.G.nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare [...].

Astfel, organele de inspecție fiscală analizând relația dintre S.C. S.R.L. și S.C. T S.R.L., au constatat că furnizorul S.C. T S.R.L. nu și-a achitat obligațiile fiscale atât declarative cât și de plată la bugetul de stat, drept pentru care documentul întocmit (în speță factura nr...../.....2009) nu reflectă operațiuni comerciale reale, deci nu pot fi considerate documente justificative conform prevederilor legale. [...].

Răspunderea pentru corecta întocmire a acestor documente justificative este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum se prevede la art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare [...].

1.3. Taxa pe valoarea adăugată de plată

În perioada octombrie 2008 - septembrie 2010, S.C. S.R.L. a înregistrat conform balanțelor de verificare întocmite, TVA de rambursat în sumă de lei, sumă reflectată în soldul debitor al contului contabil 4426 din balanța de verificare întocmită la 30.09.2010 și solicitată la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii septembrie 2010 înregistrat la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2010.

La control s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în cuantum de lei, așa cum s-a prezentat la paragraful TVA deductibilă.

Recapitulând constatările menționate anterior, pentru perioada 01.10.2008 - 30.09.201, situația privind taxa pe valoarea adăugată se prezintă astfel:

- suma negativă a TVA solicitată la rambursare lei;
- suma negativă a TVA cu drept de rambursare lei;
- suma negativă a TVA care nu se justifică a fi rambursată lei. [...]."

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

* Prin **Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2010** de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Prahova la **S.C. "....." S.R.L.**, a fost verificată taxa pe valoarea adăugată din perioada **octombrie 2008 - septembrie 2010**, în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă de lei și opțiune de rambursare aferent lunii septembrie 2010, înregistrat la A.I.F. Prahova sub nr./.....2010.

Obiectul principal de activitate al societății îl constituie "**Dezvoltare (promovare) imobiliară**" - cod CAEN 4110.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată respectiv **01 octombrie 2008 - 30 septembrie 2009**, societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă o singură operațiune consemnată în factura nr./.....2009 emisă de S.C. "T" S.R.L. din București, în valoare totală de lei din care TVA **X lei**, reprezentând "**Cesiune conform act adițional nr...../.....2008 la contr. cesiune nr...../.....08**".

Prin Decontul de TVA aferent lunii **septembrie 2010** înregistrat la A.I.F. Prahova sub nr...../.....2010, societatea comercială a solicitat la rambursare TVA în sumă de lei, din care suma de **X lei** reprezintă TVA înscrisă în factura nr./.....2009.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea comercială nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă **X lei** înscrisă în factura fiscală nr./.....2009, în baza prevederilor art.134 alin.(3) și art. 145 alin.(1) din Codul fiscal

(prin nedeclararea taxei colectate de către furnizor, TVA nu a devenit exigibilă iar dreptul de deducere nu a luat încă naștere) și a prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal (afert operațiunii consemnate în factura nr./.....2009 nu a fost obținută nicio contrapartidă economică. La determinarea nedeductibilității TVA în sumă de X lei organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: “Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”, coroborat cu prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, actualizată:

“Art. 6. - Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stării de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Art. 105. - Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Pe cale de consecință, suma de X lei reprezentând TVA deductibilă fără drept de deducere, a fost respinsă la rambursare.

* Societatea comercială sustine că are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de **X lei** și deci și drept de rambursare pentru aceeași sumă, întrucât:

- Este justificată facturarea diferenței de **Y euro plus TVA** deoarece încă de la început furnizorul S.C. “T” S.R.L. a dorit ca preț al cesiunii antecontractului nr...../.....2008 suma de Y euro plus TVA, sumă care a și fost plătită inițial și ulterior restituită, după care, ulterior, a fost plătită printr-o cesiune de creanță, însă S.C. “.....” S.R.L. a vrut ca înainte de a accepta prețul inițial al cesiunii, să se asigure că zona în care se află terenul și terenul permit realizarea unui anumit tip de construcție.

- Pentru eventualele deficiențe de declarare ale S.C. “T” S.R.L. București trebuie sancționată această societate, fără a se condiționa dreptul de restituire a TVA solicitată la rambursare de către S.C. “.....” S.R.L. de corecta declarare pe care ar fi trebuit să o facă societatea furnizoare din București.

- Tranzacția are scop economic deoarece a avut loc o vânzare cumpărare de bunuri imobile în urma cesiunii antecontractului de vânzare cumpărare nr...../.....2008, societatea are intenția de a efectua o investiție pe acest imobil și, mai mult, pentru acest imobil s-a încheiat contractul de închiriere nr...../.....2010 cu IFN S.A. pentru care, începând cu luna septembrie 2010, facturează chirie aplicând TVA.

- În luna 2009 S.C. “T” S.R.L. a pus la dispoziția S.C. “.....” S.R.L. avizul de urbanism nr...../...../....., conform Acordului tripartit încheiat în data de2008, astfel că data prestării serviciului este 2009, luna în care se acceptă factura privind diferența de preț de Y euro plus TVA, iar conform prevederilor art.134 alin.(3) din Codul fiscal taxa devine exigibilă la această data.

- Factura nr...../.....2009 îndeplinește toate condițiile obligatorii impuse de art.155 alin.(5) din Codul fiscal și a fost întocmită corect în baza contractului de cesiune nr...../.....2008, îndeplinind toate condițiile pentru a avea calitatea de document justificativ.

* **În fapt**, din documentele depuse în copie la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

- În data de**02.2008** s-a încheiat **Antecontractul de vânzare-cumpărare autenticat sub nr./.....02.2008**, între S.C. “G” S.R.L. București și S.C. “K” S.R.L. București - în calitate de promitenți vânzători, pe de-o parte și S.C. “T” S.R.L. București - în calitate de promitență cumpărătoare, obiectul contractului reprezentându-l imobilul situat în București, str., nr., sector 1, prețul total al bunului imobil fiind de **euro inclusiv TVA**.

Conform contractului, prețul total al bunului trebuia plătit până la data de**05.2008**, dreptul de proprietate asupra imobilului fiind transmisibil la data îndeplinirii condițiilor menționate în contract, în baza contractului de vânzare cumpărare în formă autentică.

Prin Actul adițional la antecontractul de vânzare cumpărare nr...../.....2008, autentificat sub nr...../.....05.2008, se hotărăște de comun acord ca termenul la care se va perfecta contractul de vânzare cumpărare în formă autentică să se prelungească până cel târziu la data de07.2008.

- În data de **.....07.2008** s-a încheiat **Contractul de cesiune la antecontractul de vânzare cumpărare** autentificat sub nr...../.....02.2008, **înregistrat la societate sub nr...../.....07.2008**, între S.C. "T" S.R.L. București în calitate de cedent și S.C. "V" S.A. Ploiești în calitate de cesionar, având ca obiect imobilul situat în București, str., nr., sector 1, prețul cesiunii fiind de **Y euro** la care se adaugă **TVA**, plătit până la data de07.2008, cesionarul S.C. "V" S.A. Ploiești preluând toate drepturile și obligațiile ce rezultă din Antecontractul de vânzare cumpărare nr...../.....02.2008.

- În data de **.....07.2008** s-a încheiat **Contractul de cesiune înregistrat la societatea contestatoare sub nr./.....09.2008**, între S.C. "V" S.A. Ploiești în calitate de cedenta, S.C. "....." S.R.L. în calitate de cesionar și S.C. "T" S.R.L. în calitate de promitent cumpaa în baza antecontractului de vânzare cumpaa nr./.....2008 și în calitate de cedent în contractul de cesiune nr./.....05.2008, având ca obiect imobilul situat în București, str., nr....., sector 1, prețul cesiunii fiind de **Y euro** la care se adauga **TVA**, pla direct ca S.C. "T" S.R.L. până la data de08.2008, cesionarul S.C. "....." S.R.L. preluând toate drepturile și obligațiile ce rezulta din Antecontractul de vânzare cumpaa nr./.....02.2008. Precizăm că S.C. "V" S.A. deține 95% din capitalul social al S.C. "....." S.R.L..

- Tot în data de **.....07.2008**, S.C. "T" S.R.L. a întocmit pentru S.C. "....." S.R.L. **factura nr./.....07.2008** prin care a fost facturată suma de Z euro plus TVA, parte din prețului cesiunii.

- În data de **.....07.2008** s-a încheiat **Acordul tripartit**, fără număr de înregistrare la societate, între cedenta S.C. "V" S.A., promitenta cumpărătoare S.C. "T" S.R.L. și cesionara S.C. "....." S.R.L., din care cităm:

"ACORD TRIPARTIT

Încheiat astăzi07.2008

Prezentul acord reprezintă parte integrantă a contractului de cesiune tripartite încheiat în data de07.2010 [...].

Prețul cesiunii: Prețul cesiunii stabilit de părți este contravaloarea în lei a sumei de Y euro, plus TVA, și va fi achitat integral în data de08.2008.

Garanții: Părțile stabilesc că Plata prețului trebuia condiționată de obținerea aprobării de către PROMITENTA VÂNZĂTOARE a unui PUZ (PLAN URBANISTIC ZONAL) [...], fapt care până la data prezentului acord nu a fost îndeplinită.

Pentru aceasta, Subscrisa SC T SRL, se obligă să restituie către SC SRL, suma de Y Euro plus TVA, în termen de două zile de la data prezentului acord, dată în care părțile vor încheia un act adițional de reducere a prețului.

În cazul în care, până la data de03.2009, SC T SRL, își va respecta obligația pentru a prezenta către cesionara SC SRL, documentele care să ateste obținerea PUZ-ului [...], SC SRL se obligă să plătească către SC T SRL, suma Y plus TVA. [...].

Prezentul acord, a fost încheiat astăzi07.2008 cu acordul părților [...]."

- În data de **.....07.2008** s-a încheiat **Actul adițional nr. la contractul de cesiune, înregistrat la societate sub nr./.....09.2008**, între S.C. "V" S.A. Ploiești în calitate de cedentă, S.C. "....." S.R.L. în calitate de cesionar și S.C. "T" S.R.L. în calitate de promitent cumpărător în baza antecontractului de vânzare cumpărare nr./.....02.2008 și în calitate de cedent în contractul de cesiune nr./.....05.2008, din care cităm: "Noi părțile suntem de comun acord că **prețul cesiunii este de Z (.....) euro la care se adaugă TVA**, la cursul BNR din ziua plății, preț pe care eu subscrisa SC SRL în calitate de cesionar urmează să îl plătesc direct către SC T SRL, până cel târziu la data de08.2008, înțelegând să mă subrog în toate drepturile și obligațiile contractuale ale lui S.C. V în baza contractului de cesiune nr. din data de05.2008. Suma de Y euro se va restitui integral până la data de08.2008. [...]."

- În data de **.....02.2009** S.C. "T" S.R.L. a întocmit pentru S.C. "....." S.R.L. **factura nr...../.....02.2009** în valoare totală de lei din care valoarea fără TVA este de lei (Y euro) și TVA este de X lei (..... euro), reprezentând: "Cesiune conform act adițional nr/.....07.2008 la contr. cesiune nr/.....09.08 / Y euro x 4,2450".

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele::

“Art. 134. - (1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.*

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; [...].”*

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezultă că S.C. "....." S.R.L. nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de **X lei**, întrucât:

- Prețul cesiunii stabilit prin Contractul de cesiune încheiat în data de07.2008 și înregistrat sub nr./.....09.2008 a fost inițial de **euro** la care se adaugă TVA, însă prin Actul adițional nr./.....07.2008 prețul cesiunii a fost modificat la suma de **Z euro** la care se adaugă TVA, sumă care a fost facturată de către S.C. “T” S.R.L. București cu factura nr...../...07.2008.

În factura nr./.....2009, ce face obiectul inspecției fiscale din data de2010, se menționează la denumirea produselor sau a serviciilor: “*Cesiune conform act adițional nr...../....07.2008 la contr. cesiune nr...../.....09.08*”. Întrucât în Actul adițional nr.... la Contractul de cesiune nr...../.....09.2008 este prevăzut ca preț al cesiunii suma de **Z euro**, plus TVA, rezultă că este nejustificată facturarea diferenței de **Y euro** plus TVA (..... euro preț al cesiunii prevăzut în contractul nr...../.....09.2008 - Z euro preț al cesiunii prevăzut în actul adițional nr...../.....07.2008), respectiv lei din care TVA este în sumă de **X lei**.

- Acordul tripartit încheiat în data de07.2008, prezentat de societatea comercială ca motivație a facturării diferenței de Y euro, cuprinde date contradictorii, respectiv: în titulatura acordului se precizează ca dată a încheierii data de**07.2008**, iar la finalul acordului se precizează ca dată a încheierii**07.2008** și, mai mult, acest acord încheiat în luna **iulie 2008** precizează că reprezintă parte integrantă a contractului de cesiune tripartit încheiat în data de**07.2010**.

Precizăm că factura nr./.....02.2009 nu face nicio referire la Acordul tripartit, la rubrica “*Denumirea produselor sau a serviciilor*” fiind înscris doar actul adițional nr...../.....07.2008 la contractul de cesiune nr...../.....09.2008.

În contestație se susține că dovada îndeplinirii de către S.C. “T” S.R.L. a condițiilor cuprinse la capitolul “*Garanții*” din Acordul tripartit, și deci justificarea facturării diferenței de Y euro plus TVA, o reprezintă prezentarea de către aceasta societate, în luna 2009, a Avizului de urbanism nr...../...../..... Însă Avizul de urbanism nr...../.../....., depus în copie la dosarul cauzei, cuprinzând parametrii indicați în Acordul tripartit, este emis de Primăria Municipiului București – Direcția Generală de Dezvoltare, Investiții și Planificare Urbană în data de**2007**, deci exista faptic încă de la data încheierii contractului de cesiune nr...../.....09.2008. În plus, acest aviz nu este obținut de S.C. “T” S.R.L. pentru S.C. “.....” S.R.L..

Din cele prezentate mai sus, rezultă că nu se justifică facturarea diferenței de Y euro plus TVA prin factura nr./.....2009.

- Factura nr./.....2009 nu a fost achitată de societatea contestatoare către furnizorul S.C. “T” S.R.L. București până la data încheierii actului de inspecție fiscală –2010, însă aceasta a prezentat la control contractul de cesiune de creanță nr./.....12.2009, prin care S.C. “T” S.R.L. București în calitate de cedent cedează creanța în sumă de lei (suma totală înscrisă în factura de mai sus) deținută la S.C. “.....” S.R.L., către cesionarul S.C. “A” S.R.L. București. Datoria neplătită în sumă totală de lei reprezentând c/valoarea facturii susmenționate este reflectată în balanța de verificare a societății contestatoare încheiată la 30.09.2010, în soldul creditor al contului 462.07 “*Creditori diverși*”.

- Din verificarea portalului FiscNet - Dosar fiscal, s-a constatat faptul că furnizorul S.C. "T" S.R.L. București nu a depus la organul fiscal declarația cod 394 privind livrările și achizițiile de pe teritoriul național în anul 2009 și în semestrul I 2010, iar în perioada februarie - decembrie 2009 nu a depus deconturile de TVA, rezultând astfel că nu a fost raportată tranzacția din factura nr. /2009. În anul 2010 societatea a depus deconturi de TVA fără livrări și achiziții de bunuri, fiind preluat doar soldul reportat al TVA de plată în sumă de lei rămasă din decontul aferent lunii ianuarie 2009. Rezultă astfel că S.C. "T" S.R.L. București nu a declarat operațiunea din 2009 și TVA colectată înscrisă în factura fiscală nr. /2009, TVA în sumă de X lei nefiind achitată de furnizor bugetului general consolidat.

Din cele prezentate mai sus, rezultă că factura nr. /2009 nu reflectă operațiuni reale, deci nu are un scop economic, astfel că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv: "*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic [...]*".

La art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal se precizează: "*Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile; [...]*." Însă, așa cum am precizat mai sus, factura nr. /2009 nu reflectă operațiuni reale, astfel că achiziția înregistrată în evidența contabilă nu este destinată utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, drept pentru care societatea nu are drept de deducere pentru TVA înscrisă în această factură.

- Referitor la afirmația societății conform căreia factura nr. /2009 îndeplinește toate condițiile obligatorii impuse de art.155 alin.(5) din Codul fiscal și este document justificativ în sensul art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, precizăm că doar faptul că o factură îndeplinește condițiile de formă impuse la art.155 alin.(5) din Codul fiscal nu este suficient pentru exercitarea dreptului de deducere, întrucât societatea comercială nu a dovedit realitatea operațiunii înscrisă în factura nr. /2009.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de X lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. din, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de lei reprezentând TVA deductibilă fără drept de deducere, sumă respinsă la rambursare.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii la Curtea de Apel Ploiești.

DIRECTOR EXECUTIV,