

DECIZIA nr. 119/2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
domnul **x**, inregistrata la
DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS4FP, cu adresele nr. x si x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de domnul **x**, cu domiciliul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS4FP sub nr. x/**03.01.2017**, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS4-AIF x, comunicata in data de **09.12.2016**, emisa de AS4FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. MBS4-AIF x, prin care s-a stabilit o obligatie de plata in suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Contribuabilul contesta suma de **x lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar.

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

Are dreptul de a deduce TVA aferenta lucrarilor de constructii prestate de SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL, intrucat acestea sunt destinate operatiunilor taxabile, iar facturile contin toate informatiile impuse de art. 155 din Codul fiscal, realitatea serviciilor putand fi probata printr-o verificare la fata locului.

Eventualele nereguli constatate la furnizori cu privire la personalul angajat nu pot fi retinute in sarcina PF x.

Organele de inspectie fiscala incalca flagrant cele trei principii fundamentale de drept european: principiul neutralitatii, principiul proportionalitatii si principiul eficacitatii.

Nu exista nicio prevedere in legislatia fiscala care sa stabileasca in sarcina contribuabililor obligatia de a verifica documentele justificative ale partenerilor comerciali sau indeplinirea de catre acestia din urma a obligatiilor declarative si de plata catre bugetul statului.

Contribuabilul a prezentat toate documentele justificative si evidentele contabile solicitate de echipa de inspectie fiscala, dovedindu-si actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale: facturile in original si procesele-verbale de receptie la terminarea lucrarilor.

De asemenea, acesta invoca jurisprudenta CJUE, respectiv Decizia pronuntata in Cauza C-324/11 Gabor Toth.

Raportul de inspectie fiscala nu cuprinde o argumentatie obiectiva si clara pentru neacordarea dreptului de deducere al TVA aferenta serviciilor achizitionate de la SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL.

PF x nu stia si nici nu ar fi putut avea cunostinta de eventualele nereguli constatate la furnizori.

In concluzie, contribuabilul solicita desfiintarea in parte a actului atacat cu privire la suma de x lei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. MBS4-AIF x, AS4FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS4-AIF x, prin care s-a stabilit o obligatie de plata in suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.

Contribuabilul contesta suma de **x lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Organele de control din cadrul AS4FP au efectuat inspectia fiscala la persoana fizica x care s-a incheiat prin Raportul de inspectie fiscala nr. MBS4-AIF x, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS4-AIF x, prin care s-au stabilit obligatii de plata reprezentand TVA in suma totala de x lei.

Diferenta de TVA stabilita suplimentar de plata, **contestata**, in suma de **x lei** se compune din:

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de servicii de la SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL, conform prevederilor art. 134¹ si art. 145 alin. 1 si alin. 2 lit a) din Codul fiscal;

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiilor efectuate de catre contribuabil dupa data vanzarii ultimului apartament din totalul de 145 din cadrul celor trei imobile construite.

Se retine ca persoana fizica x prezinta motivele de fapt si de drept numai cu privire la TVA nedeductibila in suma de x lei.

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatarul nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit ca persoana fizica x nu are drept de deducere a TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor efectuate dupa data vanzarii ultimului apartament din totalul de 145 din cadrul celor trei imobile construite.

Prin contestatia formulata, contestatarul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

“**Art. 269.** - Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“**Art. 280.** - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) **Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

«**2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept** pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.»

Se retine ca prin contestatia formulata, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație trebuie să se menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; cu privire la acest capat de cerere, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat vreun articol de lege în apărarea sa.

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

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 îi revine**. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura*

administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de domnul **x**, cu privire la TVA în suma de **x** lei individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS4-AIF x emisă de AS4FP.

3.2 Referitor la TVA în suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este dacă persoana fizica x datorează TVA în suma de x lei, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, aceasta nu a furnizat informații sau documente din care să rezulte că serviciile achiziționate de la SC x SRL, SC x SRL și SC x SRL au fost efectiv prestate.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că persoana fizică **x** nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii de la SC x SRL (perioada 01.03.2013 - 30.09.2013), SC x SRL (perioada 01.09.2013 - 30.09.2013) și SC x SRL (perioada 01.09.2013 - 30.09.2013), întrucât nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de dispozițiile art. 134¹ și art. 145 alin. 1 și alin. 2 lit a) din Codul fiscal.

În drept, în ceea ce privește regimul deducerilor din punct de vedere al TVA, potrivit art. 134¹, art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol. (...)

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

„Art. 145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) **operațiuni taxabile**”,

iar la art. 146 alin. (1) din același act normativ se prevede:

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

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, rezulta că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege. Insa deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, contribuabilul avand obligatia să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, motiv pentru care neîndeplinirea uneia dintre cerințe conduce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile și dovada cu documente care să probeze prestarea efectivă a serviciilor.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. MBS4-AIF x, rezulta că, întrucât, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, contribuabilul nu a prezentat documente justificative din punct de vedere fiscal, din care să reiasă prestarea acestor servicii de la SC x SRL (perioada 01.03.2013 - 30.09.2013), SC x SRL (perioada 01.09.2013 - 30.09.2013) și SC x SRL (perioada 01.09.2013 - 30.09.2013) în scopul efectuării de operațiuni taxabile, s-a stabilit ca este nedeductibila TVA in suma de x lei aferenta acestor achizitii.

Se retine ca domnul x nu a depus in sustinerea contestatiei documente noi neavute in vedere de organele de control, desi avea acesta posibilitate, potrivit dispozitiilor art. 276 alin 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Conform constatarilor organului fiscal din raportul de inspectie fiscala si din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, rezulta ca in timpul controlului, contribuabilul a depus urmatoarele documente:

I. **Contractele** de prestari servicii incheiate cu furnizorii SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL, respectiv:

1 - contractul de executie x incheiat intre SC x SRL, in calitate de prestator si domnul x, in calitate de beneficiar, avand ca obiect "manopera zidarie si tencuiala zidarie in x."

In legatura cu acest contract se retin urmatoarele aspecte:

- in ceea ce priveste pretul contractului, unica mentiune din cuprinsul acestuia este referitoare la faptul ca "pretul este stabilit conform intelegerii prealabile cu

beneficiarul”; trebuie subliniat ca domnul x nu a anexat niciun document (“intelegere”), in acest sens;

- contractul nu contine detalii referitoare la modalitatea de realizare a lucrarilor.

2. - contractul de prestari servicii nr. x incheiat intre SC x SRL, in calitate de prestator si domnul x, in calitate de beneficiar, avand ca obiect “manopera - material tencuiala **bloc x**”.

In legatura cu acest contract se retin urmatoarele aspecte:

- in ceea ce priveste obiectul contractului, conform precizarilor organelor de inspectie fiscala din cuprinsul adresei nr. x/30.01.2017, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/30.01.2017, contribuabilul a edificat imobile (blocuri locuinte) in orasul **x**; prin urmare, obiectul contractului nr. x nu are nicio legatura cu imobilele edificate de contribuabil;

- contractul nu contine detalii referitoare la modalitatea de realizare a lucrarilor, la pretul contractului (pretul bunurilor si al manoperei), etc.

3. - contractul de prestari servicii nr. x incheiat intre SC x SRL, in calitate de prestator si domnul x, in calitate de beneficiar, avand ca obiect “tencuiala **bloc x**”.

Ca si in cazul contractului anterior, in legatura cu contractul incheiat cu SC x SRL, se retin urmatoarele aspecte:

- in ceea ce priveste obiectul contractului, conform precizarilor organelor de inspectie fiscala din cuprinsul adresei nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, contribuabilul a edificat imobile (blocuri locuinte) in orasul **x**; prin urmare, obiectul contractului nr. x nu are nicio legatura cu imobilele edificate de contribuabil;

- contractul nu contine detalii referitoare la modalitatea de realizare a acestuia, la pretul contractului (pretul bunurilor si al manoperei), etc.

II. Facturile si devizele de lucrari aferente facturilor fiscale:

Spre exemplificare:

A - referitor la lucrarile executate de SC x SRL:

- factura fiscala nr. x, la denumirea serviciilor achizitionate fiind mentionat numai: “amorsa si lavabila imobil”, x mp, pret unitar fara TVA x lei, valoarea x lei, valoarea TVA x lei;

- devizul nr. x, care cuprinde numai urmatoarele precizari:

- amorsa, x mp, PU material x, PU manopera x, total x lei;

- vopsea lavabila, x mp, PU material x, PU manoperax, total x lei.

B - referitor la lucrarile executate de SC x SRL:

- factura fiscala nr. x, la denumirea serviciilor achizitionate fiind mentionat numai: “deviz tencuiala”, 1 buc, pret unitar fara TVA x lei, valoarea x lei, valoarea TVA x lei;

- devizul din data de 26.09.2013, care cuprinde numai urmatoarele precizari:

- tencuiala interioara, x mp, PU material x, PU manopera x, total x lei (material x lei si manopera x lei).

C - referitor la lucrarile executate de SC x SRL:

- factura fiscala nr. x, la denumirea serviciilor achizitionate fiind mentionat numai: “facturare conform deviz anexat - bloc x”, 1 buc, pret unitar fara TVA x lei, valoarea x lei, valoarea TVA x lei;

- devizul din data de 21.09.2013, care cuprinde numai urmatoarele precizari:

- tencuiala interioara, x mp, PU material x, PU manopera x, total x lei (material x lei si manopera x lei).

Trebuie subliniat ca in legatura cu activitatile anterior enumerate, respectiv cu toate serviciile (lucrarile) achizitionate de la SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL, contribuabilul **nu a depus** situatii detaliate din care sa rezulte ca achizitiile sunt efectiv prestate si ca sunt efectuate în scopul propriilor operatiunii taxabile, respectiv din care sa rezulte numarul de ore prestate pentru fiecare operatiune in parte, resursele umane si materiale folosite in vederea efectuarii lucrarilor si prestarii serviciilor, modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a.

Mai mult, potrivit precizarilor organelor de control din cuprinsul referatului cauzei si din raportul de inspectie fiscala:

A. Referitor la lucrarile executate de SC x SRL:

In data de 13.04.2016, AS4FP a solicitat AJFP Ilfov efectuarea unui control incrucisat la SC x SRL. Drept urmare, potrivit Procesului-verbal nr. x, s-au constatat urmatoarele:

- contractul de executie x nu are clauza privind valoarea totala a contractului si nu precizeaza detalii despre imobilul la care s-au executat lucrarile respective, astfel incat prestatiile mentionate nu pot fi identificate cantitativ si valoric;

- societatea nu a prezentat niciun altfel de document, respectiv proiect de executie, deviz de antecalcul din care sa rezulte aceste elemente;

- societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv pontaje, state de plata, date referitoare la personalul si calificarea acestuia din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor care au constituit obiectul contractului;

- societatea nu detine documente de evidenta financiar contabila aferente anului 2013, respectiv fise analitice de cont, balante lunare de verificare, jurnale de vanzari si cumparari, registre contabile.

De asemenea, in data de 14.04.2016, prin adresa nr. x, desi i s-a solicitat domnului x, prezentarea in mod expres a urmatoarelor documente:

- intelegerea prealabila referitoare la pretul contractului,

- situatii de lucrari intocmite de prestatorul de servicii pentru justificarea efectuarii lucrarilor;

- procese-verbale de receptie a lucrarilor,

- alte documente care sa justifice raporturile contractuale cu SC x SRL, acesta nu a dat curs solicitarilor respective.

Mai mult, din analiza bazei de date a ANAF, organele de control au constatat si faptul ca o parte dintre furnizorii societatii din anul 2013, precum si cei aflati pe lantul 2 de tranzactionare au un comportament fiscal neadecvat, in sensul ca nu au depus declaratia 394.

B - Referitor la lucrarile executate de SC x SRL:

Urmare verificarii aplicatiei Revisal, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata SC x SRL nu a avut angajati.

Drept pentru care, in data de 13.04.2016, AS4FP a solicitat AJFP Ilfov efectuarea unui control incrucisat la SC x SRL. Astfel, conform precizarilor organelor de control din cadrul AJFP Ilfov, societatea respectiva nu a putut fi verificata pe motiv ca invitatia

transmisă reprezentanților legali a fost returnată de poșta cu mențiunea “firmă necunoscută la adresa indicată”, aspect precizat în cuprinsul Procesului-verbal nr. x, atașat la dosarul cauzei.

C - Referitor la lucrările executate de SC x SRL:

Urmare verificării aplicației Revisal, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată SC x SRL nu a avut angajați.

Drept pentru care, în data de 13.04.2016, AS4FP a solicitat AJFP Ilfov efectuarea unui control încrucișat la SC x SRL. Astfel, conform precizărilor organelor de control din cadrul AJFP Ilfov, societatea respectivă nu a putut fi verificată pe motiv că invitația transmisă reprezentanților legali a fost returnată de poșta cu mențiunea “firmă necunoscută la adresa indicată”, aspect precizat în cuprinsul Procesului-verbal nr. x, atașat la dosarul cauzei.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contribuabilului cu privire la acest capăt de cerere, având în vedere următoarele considerente:

1. Simpla contractare a serviciilor de către contestatar **nu este suficientă** pentru a demonstra scopul achiziției acestora, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident rambursarea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege. Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întarească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă.**

Mai mult, în cazul furnizorilor SC x SRL și SC x SRL, așa cum am arătat anterior, contractele prezentate organelor de inspecție fiscală (atașate la dosarul cauzei) au ca obiect prestarea unor servicii (efectuarea unor lucrări) în legătură cu alt imobil decât cele edificate de contribuabil.

2. Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei invocarea de către contestatar a faptului că sancțiunea neexercitării dreptului de deducere a TVA este contrară jurisprudenței comunitare în materie degajată din cazul C-324/11 Gabor Toth, căta vreme aceeași jurisprudență comunitară recunoaște și principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri, motiv pentru care legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă atât a condițiilor de fond, cât și a celor legate de formă. În acest sens, prin hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a recunoscut faptul că legislația comunitară da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din hotărâre).

Prin urmare, este **obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale** pentru acordarea deducerii și că respectă principiul prevalenței substanței asupra formei, care reprezintă principiul fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară. Prin urmare, jurisprudența comunitară în materie, obligă

persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, **acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente**, care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor servicii si prezentarea facturilor emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA aferenta.

3. Mai mult, spetei sunt ii aplicabile si concluziile CJUE din cauza C-18/13 Maks Pen EOOD, potrivit carora "Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că **se opune ca o persoană impozabilă să deducă taxa pe valoarea adăugată care figurează pe facturile emise de un furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare**, că costurile pentru prestarea serviciului nu au fost înscrise în registrele lor contabile sau că identitatea persoanelor care au semnat anumite documente în calitate de furnizori s-a dovedit inexactă, cu condiția dublă ca astfel de fapte să constituie un comportament fraudulos și să se dovedească, având în vedere elementele obiective furnizate de autoritățile fiscale, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată ca temei pentru dreptul de deducere era implicată în această fraudă, ceea ce revine instanței de trimitere să verifice."

Trebuie subliniat ca organele de inspectie fiscala din cadrul AS4FP si AJFP Ilfov au constatat ca furnizorii de servicii SC x SRL si SC x SRL nu au avut salariati pe perioada supusa verificarii.

4. In speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în:
- Decizia nr. 1325/2012: „urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „**efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate**”.

- Decizia nr. 1261/12.03.2014: „(...) **pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. [...]**”

- Decizia nr. 398/16.02.2016: „(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 alin. 5 Cod fiscal).

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

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

5. In ceea ce priveste principiile reliefate in jurisprudenta europeana in materie de TVA se retine ca principiul neutralitatii TVA nu este unul absolut, el actionand doar atunci cand cumparatorii sunt persoane impozabile care achizitioneaza **in mod efectiv** bunuri si servicii al caror cost sa se regaseasca in elementele de pret ale bunurilor livrate si serviciilor prestate in etapa urmatoare, astfel ca **persoanele impozabile care achizitioneaza bunuri ori servicii sunt obligate sa demonstreze ca acestea sunt efective si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile proprii**. In acest context, **principiul neutralitatii taxei nu poate fi aplicat unor tranzactii artificiale**, fara legatura cu activitatile taxabile proprii ale persoanelor impozabile.

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

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului**.

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

Nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici in sustinerea contestatiei contribuabilul nu a depus documente care sa justifice prestarea **efectiva** a serviciilor achizitionate de la SC x SRL (perioada 01.03.2013 - 30.09.2013), SC x SRL (perioada 01.09.2013 - 30.09.2013) si SC x SRL (perioada 01.09.2013 - 30.09.2013). Pe cale de consecinta, nu se poate stabili daca achizițiile respective sunt destinate operatiunilor taxabile ale contestatarei.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca este nedeductibila TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de la SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata de domnul x urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 885, art. 916, art. 1399, art. 1404, art. 1658, art. 1673, art. 1674, art. 1676, art. 1693 din Codul civil, art.134¹, art. 140, art. 146, art. 147¹, art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 23 din HG nr. 44/2004, art. 119, art. 120, art. 120¹ si art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat

DECIDE

1. Respinge ca nemotivata contestatia formulata de domnul **x** cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de **x lei** individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS4-AIF x emisa de AS4FP .

2. Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de domnul **x** cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de **x lei** individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS4-AIF x emisa de AS4FP.

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