

DECIZIA nr. 6/2020
privind solutionarea contestatiei formulata de
.X.,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/2016 si
reinregistrata sub nr. x/2019

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de catre ANAF-Directia Generala de solutionare a contestatiilor cu adresa nr. x/2019, prin care a fost delegata competenta de solutionare a contestatiei, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2019, cu privire la cererea de reluare a procedurii de solutionare a contestatiei, formulata de **.X.**, cu sediul in x, **CUI-x** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015 de organele de inspectiei fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice.

Prin Decizia nr. x/2016 emisa de D.G.R.F.P.Bucuresti a fost suspendata solutionarea contestatiei formulata de **.X.** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015 de organele de inspectiei fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice pentru suma de **x lei**, reprezentand TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare, urmand ca solutionarea contestatiei sa fie reluata la data la care motivul care a determinat suspendarea a incetat in conditiile legii.

La data de x/2017, Parchetul de pe langa Judecatoria sectorului 3 Bucuresti a emis Ordonanta de clasare nr. x/2016 prin care a fost dispusa clasarea cauzei cu privire la infractiunea de tentativa la evaziunea fiscala prevazuta de art. 8 alin. (1) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Recursul formulat de Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti impotriva Ordonantei de clasare nr. x/2016 din data de x/2017 a Parchetului de pe langa Judecatoria sectorului 3 Bucuresti a fost respins ca neintemeiat in temeiul art. 339 din Codul de procedura penala prin Ordonanta nr. x/2017 din data de x2018 pronuntata in dosarul x/2017 de catre Parchetul de pe langa Judecatoria sectorului 3 Bucuresti.

Prin adresa nr. x/2019, inregistrata la D.G.R.F.P.B.-Serviciul solutionare contestatii sub nr. x/2019, Serviciul Juridic 3 din cadrul D.G.R.F.P.B. a transmis faptul ca hotararea de clasare a cauzei a ramas definitiva.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 277 alin.(3) și art. 272 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data reluării procedurii de soluționare a contestației si in baza adresei nr. x/2019 a ANAF-Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti va relua procedura de soluționare a contestației formulată de **.X.** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale

suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, pentru suma de **x lei**, reprezentand TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare.

I. Prin contestatia formulata .X. solicita anulara partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, in ce priveste suma de **x lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar.

In sustinerea contestatiei societatea aduce urmatoarele argumente:

In data de x/2014, .X. achizitioneaza un teren construibil de la persoanele fizice .Y. si .Y.

In baza contractului de vanzare cumparare, autentificat sub nr. x din x/2014, vanzatorii cedeaza societatii contestatare toate avizele, acordurile, documentatia tehnica pentru obtinerea autorizatiilor de construire, precum si drepturile si obligatiile ce decurg din acestea.

In baza contractului de vanzare cumparare a terenului, .X. a preluat contractul cu .Y., contract de antrepriza generala nr. x/2014.

In baza acestui contract, antreprenorul general a prestat serviciile si .X. si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in baza facturilor emise de antreprenorul general, facturi care au anexate situatii de lucrari.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de x/2013, vechiul proprietar al terenului a depus la Inspectoratul pentru Constructii Bucuresti Ilfov adrese prin care aduce la cunostinta faptul ca vor incepe lucrarile de constructii pentru imobilul achizitionat ulterior de contestatara.

In vederea clarificarii situatiei, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise administratorului .X., care exercita aceasta functie incepand cu data de x/2015, deci nu era in masura sa cunoasca modul de derulare a tranzactiilor.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca in continutul situatiilor de lucrari se regasesc lucrari de constructie executate anterior dreptului de proprietate de catre contribuabil si anterior incheierii contractului de antrepriza generala cu .Y.

Societatea contestatara considera ca suma de x lei a fost stabilita in mod aleatoriu, pe baza unor aprecieri personale, a datelor inscrise in situatiile de lucrari, fiind acordat partial dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor situatii de lucrari.

In baza contractului de vanzare cumparare, vanzatorii au cedat societatii .X. toate avizele, acordurile, documentatia tehnica pentru obtinerea autorizatiilor de construire, precum si drepturile si obligatiile ce decurg din autorizatiile respective.

La data vanzarii, vanzatorii aveau incheiat un contract de antrepriza generala cu .Y., contract care a fost cesionat contestatarei odata cu toate celelalte drepturi si obligatii.

In timp ce antreprenorul general efectua lucrari pentru prima faza a proiectului imobiliar, beneficiarul lucrarii a devenit .X.

Astfel, prima receptie de lucrari a efectuat-o antreprenorul general cu .X. in calitate de beneficiar, in data de x/2014, conform proceselor verbale de receptie.

Contestatarul mentioneaza ca faptul generator a intervenit la data proceselor verbale de receptie acceptate de beneficiar in luna martie 2014.

Societatea indeplineste toate conditiile de exercitare a dreptului de deducere:

- exigibilitatea taxei a intervenit la data de x/2014;
- taxa aferenta achizitiilor este destinata utilizarii in scopul realizarii de operatiuni taxabile;
- detine o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155.

Organele fiscale au incalcat si principiul neutralitatii TVA, principiu prevazut in Directiva 2006/112/CE a Uniunii Europene din 28.11.2006 privind sistemul comun al TVA, conform caruia taxa nu trebuie sa reprezinte un cost pentru afacere.

Contestatarul invoca si cazul C-95/07/ ECOTRADE SpA al Curtii Europene de Justitie.

Prin nerespectarea prevederilor Codului Fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au prejudiciat societatea cu suma de x lei respinsa la rambursare.

In concluzie, .X. solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a deciziei contestate.

II. Ca urmare a inspectiei fiscale partiale vizand perioada x/2014-x/2015 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice – Activitatea de Inspectie Fiscala au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. x/2015 in baza caruia au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, prin care au stabilit TVA suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. a dedus TVA aferenta unor lucrari care au fost executate anterior dobandirii dreptului de proprietate de catre contribuabila asupra terenului pe care s-a construit ansamblul rezidential si anterior incheierii contractului de antrepriza generala pentru proiectul imobiliar.

III. Luând în considerare motivele invocate de organele de inspecție fiscală, suținerile contestatarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabila datoreaza taxa pe valoarea adugata in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala

In fapt, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice – Activitatea de Inspectie Fiscala au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. x/2015 in baza caruia au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, prin care au stabilit TVA suplimentar si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. x/2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, organele de inspectie fiscala au constatat ca .X. a dedus TVA aferenta unor lucrari care au fost executate anterior dobandirii dreptului de proprietate de catre contribuabila asupra terenului pe care s-a construit ansamblul rezidential si anterior incheierii contractului de antrepriza generala pentru proiectul imobiliar.

In drept, potrivit prevederilor art. 11 alin. (1), art. 134 alin. (1), art. 134¹, art. 134² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile 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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, ***principiul prevalentei economicului asupra juridicului***, al realitatii economice, in baza caruia ***autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului economic urmarit de contribuabil***. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

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

“Art. 134²-(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, și așa cum s-a consemnat la situația de fapt, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În perioada supusa inspecției fiscale, respectiv x/2014-x/2015, .X. a dezvoltat un proiect imobiliar constând în 6 blocuri de locuințe cu spații comerciale și servicii, amplasate pe terenul situat în x. Terenul a fost achiziționat de la persoanele fizice .Y. și .Y. , în baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/2014.

În vederea construirii obiectivului au fost emise de către Primăria sectorului 4 următoarele autorizații:

- Autorizația de construire nr. X/2012 emisă pentru construirea unui imobil format din două tronsoane, C și D, în regim de înălțime S+P+4E, lucrări în valoare de x lei;
- Autorizația de construire nr. X/2012 emisă pentru construirea unui imobil format din două tronsoane, respectiv A și B, în regim de înălțime S+P+4E, lucrări în valoare de x lei;
- Autorizația de construire nr. X/2012 emisă pentru construirea unui imobil format din două tronsoane, respectiv E și F, în regim de înălțime de S+P+4E, lucrări în valoare de x lei.

Astfel cum menționează și organele de inspecție fiscală, aceste autorizații de construire au fost emise pe numele proprietarilor de la acea dată a terenului, dar odată cu vânzarea terenului către societatea contestată, au fost preluate de către aceasta.

În contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. X/2014, prin care contribuabilul a devenit proprietarul terenului situat în x se menționează că “totodată, noi, vânzătorii, cedăm SOCIETĂȚII .X., în calitate de cumpărătoare, toate avizele, acordurile, documentația tehnică pentru obținerea autorizațiilor de construire, precum și drepturile și obligațiile ce decurg(...)”

În contractul de vânzare-cumpărare nr. X/2014 se menționează că obiectul contractului l-a constituit doar vânzarea unor suprafețe de teren formate din 4 loturi, având categoria de folosință arabil, de către proprietarii persoane fizice către .X., fără a se face mențiunea că pe acest teren se afla o construcție în curs.

Totodată, deși societatea menționează prin contestația formulată că, la data vânzării, vânzătorii, în baza autorizațiilor de construire, aveau încheiat un contract de antrepriză generală cu .Y., act care, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. X/2014, a fost cesionat către .X., în acest contract de vânzare-cumpărare a terenului nu se

mentioneaza acest fapt.

Din analiza proceselor verbale de receptie a lucrarilor, organele de inspectie fiscala au retinut urmatoarele:

- Lucrarile au fost receptionate de .Y. in calitate de antreprenor general;
- In procesele verbale de receptie a suprastructurii de la blocurile 1-6, incheiate in data de x/2014, se mentioneaza ca s-a efectuat receptia lucrarilor privind suprastructura acestor blocuri si ca se pot continua lucrarile de compartimentari interioare la aceste blocuri.

S-a constatat, astfel, ca parte din lucrarile de constructii executate in vederea realizarii ansamblului rezidential au fost efectuate in perioada cand domnul .Y. era proprietar al terenului si detinator al autorizatiilor de construire si nu .X.

Pentru finalizarea imobilelor, contestatara a obtinut, ulterior, urmatoarele autorizatii de construire, in completarea celor existente:

- Autorizatia de construire nr. X/2014 emisa pentru executarea lucrarilor de construire pentru recomandari interioare la imobilele din tronsoanele E si F, in regim de inaltime S+P+4E;
- Autorizatia de construire nr. X/2014 emisa pentru executarea lucrarilor de construire pentru recompartimentari interioare la imobilele din tronsoanele A si B, in regim de inaltime S+P+4E;
- Autorizatia de construire nr. X/2014 emisa pentru executarea lucrarilor de construire pentru recompartimentari interioare la imobilele din tronsoanele C si D, in regim de inaltime S+P+4E.

In vederea realizarii obiectivului, societatea contestatara a contractat lucrari de constructii de la .Y., in baza contractului de antrepriza generala nr. x/2014, avand ca obiect construirea de catre antreprenorul general a proiectului cu toate aspectele pe care le implica.

Valoarea contractului este in suma de x lei, la care se adauga TVA, si cuprinde contravaloarea tuturor lucrarilor executate, a constructiilor edificate si a serviciilor prestate in vederea finalizarii proiectului. Ulterior, prin actul aditional la contractul de antrepriza generala nr. x/2014, incheiat la data de x/2014, valoarea contractului s-a modificat la x lei, fara TVA, suplimentandu-se si lucrarile ce urmeaza a fi efectuate.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca, pentru aceste lucrari de constructii efectuate de antreprenor, .X. a prezentat documente justificative, respectiv situatii de lucrari.

Din analiza situatiilor de lucrari, se constata urmatoarele:

- In situatia de lucrari nr. 3, in baza careia a fost emisa factura nr. X/2014, in valoare totala de x lei, din care TVA in suma de x lei, la rubrica "categorie de lucrari" este inscrisa "sapatura beton egalizare", iar in continutul acesteia se mentioneaza tipurile de lucrari, pretul unitar al materialelor, manopera, utilaj, transport, folosite in efectuarea lucrarilor de sapatura beton egalizare;
- In situatia de lucrari nr. 4, in baza careia a fost emisa factura nr. X/2014, in valoare totala de x lei, din care TVA x lei la rubrica "categoria de lucrari" este inscrisa

“sapatura beton egalizare si rezistenta structura”, iar in continutul acesteia se mentioneaza tipurile de lucrari, pretul unitar al materialelor, manopera, utilaj, transport, folosite in efectuarea lucrarilor de sapatura beton egalizare si rezistenta structura;

- In situatia de lucrari nr. 5, in baza careia a fost emisa factura nr. X/2014, in valoare totala de x lei, din care TVA in suma de x lei, la rubrica “categorie de lucrari” este inscrisa “rezistenta structura, arhitectura, instalatii electrice, canalizare terasa, instalatii apa rece+caldă, instalatii termice, instalatii scurgeri+aer conditionat, camera tehnica+centrala termica, centrale termice+grade pompare, elemente prefabricate-parcare subterana”, iar in continutul acesteia se mentioneaza tipurile de lucrari, pretul unitar al materialelor, manopera, utilaj, transport, folosite in efectuarea lucrarilor de constructii executate.

Astfel cum au mentionat si organele de inspectie fiscala, s-a constatat ca situatiile de lucrari mai sus prezentate contin lucrari de constructie executate anterior dobandirii dreptului de proprietate de catre contribuabila si anterior contractului de antrepriza generala incheiat cu .Y., respectiv:

- In situatia de lucrari nr. 3 in care se mentioneaza ca tip de lucrare “sapatura beton egalizare si rezistenta structura”, lucrare ce a fost executata anterior dobandirii dreptului de proprietate de catre contestatara si anterior incheierii contractului de antrepriza generala, valoarea totala a acestor lucrari este de x lei, din care TVA aferenta in suma de x lei;

- In situatia de lucrari nr. 4 in care se mentioneaza ca tip de lucrare “sapatura beton egalizare si rezistenta structura”, lucrare ce a fost executata anterior dobandirii dreptului de proprietate de catre contestatara si anterior incheierii contractului de antrepriza generala, valoarea totala a acestor lucrari este de x lei, din care TVA aferenta in suma de x lei;

- In situatia de lucrari nr. 5 in care se mentioneaza ca tip de lucrare “rezistenta structura, arhitectura, instalatii electrice, canalizare terasa, instalatii apa rece+caldă, instalatii termice, instalatii scurgeri+aer conditionat, camera centrala termica, centrale termice+grade pompare, elemente prefabricate-parcare subterana”, parte din aceste lucrari au fost executate anterior dobandirii dreptului de proprietate de catre contestatar si anterior incheierii contractului de antrepriza generala, respectiv lucrarile de rezistenta structura si elemente prefabricate-parcare subterana, iar valoarea totala a acestor lucrari este de x lei, TVA aferenta acestor lucrari fiind in suma de x lei.

Total TVA aferenta acestor lucrari care au fost executate anterior dobandirii dreptului de proprietate de catre contribuabila si anterior incheierii contractului de antrepriza generala si pentru care societatea contestatara si-a exercitat dreptul de deducere este in suma de x lei.

In conformitate cu prevederile art. 134¹ alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in speta, faptul generator si exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata a intervenit in momentul prestarii efective a acestor lucrari de constructii.

.X. a mentionat in punctul de vedere formulat cu ocazia incheierii inspectiei fiscale urmatoarele:

- Constructia ansamblului rezidential a fost inceputa in data de x/2013 de catre

domnul .Y., proprietar al terenului, in baza contractului de antrepriza nr. X/2013 incheiat cu .Y.

- Conform prevederilor contractuale, constructorul va factura lucrarile executate atat pe faze de executie cat si la receptia finala. In contract se prevede ca proprietatea constructiilor executate de catre antreprenor va trece de la acesta la beneficiar numai la data achitarii integrale a contravalorii acestora;

- In data de x/2014 domnul .Y. a vandut terenul catre .X., data la care a incheiat si un proces verbal de predare-primire, avand ca obiect predarea-primirea imobilului si a terenului in suprafata de x mp. si a constructiilor la nivel de structura de rezistenta, nereceptionate;

- Contractul de antrepriza nr. X/2013 a fost cesionat printr-un act aditional la acesta, iar .X. a continuat lucrarile astfel ca lucrarile efectuate si nereceptionate pana la acel moment au fost preluate de societatea contestatara impreuna cu toate drepturile si obligatiile ce decurg din acest contract, inclusiv obligatia de a le achita si de a le continua.

In concluzie, .X. considera ca faptul generator si exigibilitatea TVA in aceasta situatie a intervenit in momentul intocmirii situatiilor de lucrari, anexe la facturile emise si acceptate la plata de catre contestatara.

Urmare analizarii punctului de vedere, organele de inspectie fiscala au retinut ca in contractul de antrepriza nr. X/2013 anexat punctului de vedere, la pct. 5.3, se mentioneaza ca "Antreprenorul General va prezenta Beneficiarului lunar o situatie de lucrari, urmand ca situatia sa fie verificata si aprobata de catre acesta", iar la pct. 5.4 se mentioneaza ca "dupa aprobarea unei situatii de lucrari, conform prevederilor pct. 5.2, Antreprenorul General va proceda la emiterea unor facturi pe baza respectivelor situatii de lucrari". S-a constatat ca Antreprenorul general nu a respectat aceste prevederi, neintocmind situatii de lucrari lunare, ci doar procese verbale de receptie partiale.

Astfel cum au constatat si organele de inspectie fiscala, in procesul verbal de predare-primire incheiat la data de x/2015 se mentioneaza ca domnul .Y., in calitate de vanzator, a declarat ca a predat in data de x/2015 terenul si constructiile, iar .X., in calitate de cumparator, a declarat ca a preluat terenul si constructiile la data de x/2015, cu toate ca vanzarea terenului s-a efectuat la data de x/2014.

In actul aditional la contractul de antrepriza nr. X/2013 se mentioneaza ca la momentul incheierii contractului de vanzare-cumparare avand ca obiect terenul, lucrarile executate nu au fost receptionate, fiind in proprietatea .Y., nefiind facturate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca documentele prezentate de .X. contineau inadvertente in ceea ce priveste data intocmirii acestora si prin urmare, nu au putut obtine informatii pertinente care sa sustina punctul de vedere al societatii contestatara.

In urma inspectiei fiscale, situatia TVA se prezinta astfel:

- TVA de rambursat solicitata la rambursare x lei;
- TVA de rambursat conform inspectiei fiscale x lei;
- TVA ce nu se justifica a fi rambursata x lei.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că .X. a dedus TVA aferentă unor lucrări ce au fost executate anterior dobândirii dreptului de proprietate de către contribuabilă asupra terenului pe care s-a construit ansamblul rezidențial și anterior încheierii contractului de antrepriză generală pentru acest proiect imobiliar.

Invocarea de către .X. a Cazului C-95/07 Ecotrade SpA nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, acesta nefiind aplicabil spetei.

Cu privire la invocarea de către contestatara a principiului neutralității TVA, se rețin următoarele:

Persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiilor 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 operațiilor taxabile respective.**

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.

În sfârșit, **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 langa 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.

Totodată, 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, **simpliciter prezentarea 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 contribuabilului (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 **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.

Prin urmare, în raport de cele anterior reținute, urmează a se respinge ca neintemeiată contestația formulată de .X. cu privire la **TVA stabilită suplimentar în suma de x lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 11 alin. (1), art. 134 alin. (1), art. 134¹ alin. (1) și art. 134² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE :

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **.X.** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015 de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice pentru suma de **x lei**, reprezentand **taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar**.

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.