

DECIZIA nr. 513 din 2017
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC x**,
inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/09.05.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii 1 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii, cu adresa nr. x/05.05.2017 inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/09.05.2017, asupra contestatiei formulata de SC x CUI - x cu sediul in x, Bucuresti.

Obiectul contestatiei inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/27.04.2017, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.x/16.03.2017, comunicata sub semnatura de primire in data de 20.03.2017 prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plata in suma totala de x lei.

Suma contestata este TVA suplimentar de plata in suma de **x lei**.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art.270, 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 **SC x**.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea contestatiei.

I. Prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/27.04.2017, **SC x** a formulat contestatie impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.x/16.03.2017, aducand in sustinerea contestatiei urmatoarele argumente:

1. Referitor la suma de **x lei** reprezentand TVA colectata suplimentar aferenta serviciilor achizitionate in vederea promovarii brandurilor „x” si „x”, contestatara arata ca aceste marci apartin societatii x, iar societatea nu avea obligatia refacturarii acestor cheltuieli catre o alta entitate.

O parte din aceste cheltuieli au fost pentru activitati de creatie pentru produsele sub marcele detinute de contestatara si trebuie sa ramana la societate deoarece:

- sunt legate de activitatea independenta a firmei si nu exista justificare pentru ca ele sa fie refacturate;

- sunt efectuate pentru actiuni de trade marketing, independente de detinatorul marcii, avand drept scop promotii punctuale la punctul de vanzare si crestea vanzarilor in beneficiul distribuitorului, nu al producatorului sau detinatorului marcii.

Organele de inspectie fiscala au retinut eronat ca toate cheltuielile au fost efectuate pentru promovarea produselor care apartin x, aspect contrazis de faptul ca si aceasta este titulara marcilor inregistrate „x” si „x”, astfel incat nu ii este aplicabila structura de comisionar.

Societatea face activitati de promovare si dezvoltare atat pentru produsele altor societati, caz in care le-a refacturat cheltuielile, cat si pentru marcele proprii.

De asemenea, societatea a initiat campanii ocazionale de promovare, din proprie initiativa, prin care a impachetat diferit si a cumulat diverse produse per pachet (marci proprii si ale altora), caz in care a suportat cheltuielile cu ambalajele suplimentare, fiind in interesul societatii sa stimuleze si sa creasca volumul vanzarilor produselor distribuite.

Suma de x lei rezulta din facturile urmatoare:

- facturile de servicii creatie ambalaje nr.x/21.05.2014, nr.x/25.06.2014 si nr.x/02.04.2014 – reprezinta contravaloarea serviciilor pentru produsele sub marca „x” si „x”;

- factura nr. x/02.06.2014 care contine valori referitoare atat la servicii DTP pentru brandul apartinand **SC x**, cat si pentru brandul ce apartine xtar;

- facturile nr. x/24.02.2014, nr.x/04.03.2014 si nr.x/10.04.2014- reprezinta servicii de productie si etichetare necesare exportului de produse efectuat de societatea contestatara in calitate de distribuitor in Cipru. Etichetele sunt aplicate pe produsele din loturile exportate. Identificarea clientului din Cipru, negocierile si pregatirea exportului este o actiune decisa numai de **SC x** si nu constituie activitati efectuate in beneficiul societatii x.

- facturile nr.x/10.04.2014, nr.x/10.04.2014, nr.x/03.04.2015 si nr.x/21.09.2015 - reprezinta contravaloarea realizarii materialelor de promovare la punctul de vanzare, necesare campaniilor initiate si desfasurate de contestatara in calitate de distribuitor, independent de detinatorii brandurilor x si x. Pentru aceste activitati care nu au fost efectuate in numele sau beneficiul altei societati, contestatara arata ca nu ii erau aplicabile prevederile legale referitoare la structura de comisionar.

2. In ceea ce priveste suma de x lei reprezentand TVA neacceptata la deducere aferenta serviciilor achizitionate de la SC x SRL (x lei), respectiv de la x SA si SC x SRL (x lei):

Contestatara arata ca achizitionarea acestor servicii au in contrapartida realizarea de operatiuni taxabile potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003.

Acordarea dreptului de deducere a TVA e conditionat de indeplinirea cerintelor de fond si a cerintelor de forma (art.146 coroborat cu art.155 din Codul fiscal), iar contestatara arata ca a dovedit indeplinirea conditiilor de forma si de fond pentru acordarea deducerii TVA, prin documentele depuse la solicitarea organului de control si explicatiile din anexa nr.15 la RIF, fiind in sarcina organelor de control sa probeze implicarea intr-o eventuala frauda ori caracterul pur formal al operatiunilor. In sustinere invoca decizia ICCJ nr.x/2013.

Neadmiterea deducerii TVA aduce atingere principiului neutralitatii TVA potrivit caruia TVA nu trebuie sa reprezinte un cost pe lantul de productie si distributie, ci doar la nivelul consumatorului final.

2.1. Referitor la TVA in suma de **x lei**, contestatara arata ca din analiza anexei nr.11 la RIF rezulta ca suma totala neacceptata la deducere este aferenta serviciilor prestate de SC x SRL si o considera neintemeiata pentru motivele;

- SC x SRL reprezentata prin dl. x a indeplinit atributii de general manager asa cum au fost prevazute in actul constitutiv al societatii;

- in primul an de activitate-anul 2013, pe parcursul contractului cu SC x SRL, societatea a realizat venituri totale de x lei;

- detine documente si evidente care justifica realitatea si necesitatea acestor prestari;

- SC x SRL a urmarit realizarea planului operational descris in documentul business x, a elaborat matricea componentelor pentru pozitiiile cheie din organigrama;

- ca dovezi ale prestarilor in vederea realizarii obiectului de activitate, contestatara aduce ca argumente si evidente : titlurile emailurilor trimise de SC x SRL managerilor sau personalului x, registrul x de intrari/iesiri de documente ce cuprinde x pozitii, respectiv documente semnate de dl. x reprezentand decizii, contracte cu furnizori si anexe , contracte de munca , imputerniciri, adrese, acte aditionale, adeverinte, notificari, somatii de plata,regulamente de organizare campanii, confirmari de solduri, procese verbale de acceptanta sa;

- pentru realizarea obiectului de activitate prevazut in contract la cap. II 2.1 f): training si seminarii pentru personalul de vanzari si aprovizionare, justificarea o face cu contractul negociat si semnat de SC x SRL cu x SRL;

- rapoarte de activitate ale SC x SRL;

- alte evidente cu privire la activitatile prestate de SC x SRL.

2.2. In ceea ce priveste TVA neadmisa la deducere in suma de **x lei** pentru servicii training facturate de x SA si SC x SRL, contestatara arata urmatoarele:

- factura nr.x/30.06.2014 emisa de x SA se refera la cazarea a 20 de participanti pe durata intalnirii cu echipa de vanzari si alti manageri operationali din cadrul societatii;

- facturile nr.x/21.02.2014 si nr.x/25.02.2015 emise de SC x SRL reprezinta cumpararea de pachete nenominale pentru participarea a doua persoane la conferinta anuala a revistei x al carui profil priveste domeniile de marketing, trade marketing si vanzari si la care au participat angajatii societatii cu contract de munca individual pe perioada nedeterminata;

- in calitate de angajator are obligatia de a asigura participarea la programe de formare profesionala pentru toti salariatii si dictate de necesitatea de adaptare rapida la o piata extreme de emergenta cum este cea alimentara;

- natura serviciilor dovedeste faptul ca achizitia a fost necesara in cresterea performantelor societatii, iar organele de inspectie fiscala nu pot analiza oportunitatea acestor servicii de training.

Cata vreme nu s-a dovedit obiectiv ca societatea stia sau ar fi trebuit sa stie ca operatiunile erau implicate intr-o eventuala frauda comisa de emitentul facturilor , asa cum ICCJ a cerut in mod expres in decizia nr.x/2013, nu i se poate refuza dreptul de deducere.

Contestatarul invoca in sustinere si principiul neutralitatii TVA si a jurisprudentei CJUE aplicabile care sunt aplicabile cu prioritate in dreptul national.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.x/16.03.2017 emisa in baza RIF nr. x/16.03.2017, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii a stabilit in sarcina **SC x SA** TVA suplimentar de plata in suma totala de x lei astfel:

-x lei stabilita pe perioada 01.04.2013 - 30.04.2016, prin majorarea TVA colectata cu suma de x lei si diminuarea TVA deductibila cu suma de x lei;

- x lei stabilita pe perioada 30.04.2016 - 31.07.2016 prin diminuarea TVA deductibila.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, motivatiile contestatarei si actele normative in vigoare pe perioada supusa impunerii se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la TVA colectata suplimentar în suma de x lei pentru serviciile achizitionate de SC x SA și nerefacturate către SC x SA

Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au procedat legal stabilind obligatia colectarii TVA și refacturarii serviciilor primite de contestatoare în numele său dar în contul altei persoane, în conditiile în care din motivele contestatiei nu rezulta o alta situatie de fapt și de drept decât cea retinuta de organele de inspectie fiscala.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.x/16.03.2017, Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii a stabilit TVA colectata suplimentar in suma de x lei pentru urmatoarele servicii achizitionate de societate în nume propriu dar în contul SC x SA și nerefacturate catre SC x SA:

- x lei – TVA colectata aferenta serviciilor reprezentand simulari 3D ambalaje biscuiti pentru produse sub brand Terrabisco („x” si „ x”);

- x lei – TVA colectata aferenta serviciilor reprezentand servicii DTP ambalaje biscuiti pentru produse sub brand Terrabisco;

- x lei – TVA colectata aferenta serviciilor reprezentand servicii de productie de etichete necesare livrării de produse x in Cipru;

-x lei – TVA colectata aferenta serviciilor reprezentand etichete cod bare, postere, shelflinere, infosheeturi pentru campanii organizate pentru produse x (x, xx, xxx).

Prin contractul de distributie nr.x/16.10.2013 incheiat intre SC x SA si **SC x SA** este prevazut ca etichetarea si ambalarea produselor se efectueaza de furnizorul SC x SA in baza solicitarii distribuitorului **SC x SA**.

In drept, potrivit art. 128 alin (2), art. 129 alin. (2), art. 137, alin. (1) lit. a) si alin. (2) lit. a) si art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și normele metodologice de aplicare a art. 128 alin (2), pct. 19, alin. 4) din HG 44/2004 privind Normele de Aplicare ale Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal

„ART. 128 Livrarea de bunuri

[...]

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.”

Norme metodologice ART. 128 alin. 2:

„6.[...] (3) În sensul **art. 128** alin. (2) din Codul fiscal, **persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului.** Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, **la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client.** Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.

(4) Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4).”

Codul fiscal

„ART. 129 Prestarea de servicii

[...]

(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

Norme metodologice art. 129:

7. (1) În sensul art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, **atunci când nu există un contract de comision sau intermediere între părți și nu se refacturează cheltuielile conform pct. 19 alin. (4), dar pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, se consideră că fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.**

(2) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (3) și (4) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal.

Codul fiscal

„ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Normele metodologice pentru art. 137:

„Pct. 19 alin. (4) „În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.”

Din prevederile anterioare rezulta ca în cazul persoanei impozabile care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, prin lege se considera ca persoana a primit și a prestat în nume propriu serviciile respective. Astfel, pentru serviciile respective, persoana are atât drept de deducere a taxei cât și corelativ obligatia de a colecta taxa. În cazul în care s-ar

considera ca persoana ce actioneaza în nume propriu ar beneficia de serviciile respective în contul propriu, ar trebui dovedit ca acestea sunt în folosul operatiunilor sale impozabile, ori la achizitionarea produselor x acestea sunt ambalate si etichetate, astfel incat se retine ca aceste servicii erau în folosul operatiunilor impozabile ale SC x SA.

Pentru **persoana impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane**, în Codul fiscal exista prevederi specifice în privința TVA, exemplificate anterior. Având în vedere punctul de vedere al contestarei ca *aceste servicii ii apartin* se impune clarificarea termenului/sintagmei „**persoana impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane**”, observand astfel ca nu avem în cuprinsul Codului fiscal o definitie legala a termenului/sintagmei. Din prevederile pct. 6 alin. (3) *din* normele metodologice de aplicare a art. 128 alin. (2) se reține ca „**Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.**” Totodata *Normele metodologice de aplicare art. 129 prevad la pct. 7. (1) „atunci când nu există un contract de comision sau intermediere între părți...dar pentru aceeași prestare de servicii interven mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, se consideră că fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv.”*

Rezulta astfel ca pentru ca o persoana să fie considerată ca acționează în nume propriu, dar în contul sau pe seama altei persoane nu se impune existența unui contract scris incheiat cu persoana în contul careia actioneaza, atâta timp cât normele metodologice prevad ca „**fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv.**”

În prezenta cauza, efectele serviciilor contractate de contestatoare se produc în patrimoniul SC x SA, prin urmare contestatara nu putea contracta și beneficia în cont propriu de servicii aferente produselor x care nu-i aparțineau și asupra carora nu avea nici un drept.

Costul de productie reprezinta, in forma baneasca, toate cheltuielile, pe care le suporta agentul economic respectiv, atat pentru producerea propriu-zisa de bunuri economice, cat si pentru desfacerea lor (cheltuieli de sortare, ambalare, depozitare, transport, etc).

Astfel, costurile privind ambalarea produselor sunt componenta a costului de productie, fiind suportate de agentul economic in vederea desfacerii acestora.

Din cele precedente rezulta ca pentru a se stabili daca serviciile au fost achizitionate in cont propriu sau in contul altei persoane, in lipsa unui contract cu beneficiarul final in contul caruia s-au prestat serviciile, se impune analizarea serviciilor in sine, respectiv daca acestea pot fi in cont propriu in caz contrar rezultand ca sunt in contul altei persoane.

Societatea sustine ca serviciile au fost achizitionate în nume propriu și în cont propriu, fiind servicii pentru produse aflate sub marcele, marci (branduri) care ii apartin si sustine ca nu avea nici obligatia de a refactura serviciile.

Conform constatarilor inscrise în RIF nr/16.03.2017, organul de inspectie fiscala a efectuat verificarea TVA in perioada 01.04.2013-30.04.2016 si a stabilit TVA colectata suplimentar in suma totala de x lei din care suma de x lei reprezinta TVA aferenta serviciilor achizitionate pentru produse sub branduri x si brand x efectuate in beneficiul SC x SA, fapt care il transforma pe **SC xSA** in intermediar, respectiv in cumparator revanzator din punct de vedere al TVA, cu obligatia de refacturare a acestor cheltuieli.

Deși contestara sustine ca nu avea obligatia de a refactura către SC x SA societatea nu probeaza realitatea și temeinicia sustinerilor sale din contestatie, și ca aceasta nici nu putea sa beneficieze în cont propriu de prestari de servicii aferente produselor pentru care, la momentul prestarii serviciilor, beneficiarul era x SA, acesta din urma fiind proprietarul lor de drept.

În concluzie, serviciile prestate în perioada 24.02.2014 – 21.09.2015 de SC x, xx, x SRL si x SRL, către **SC xSA**, angajate în numele său în baza contractelor incheiate cu prestatorii, servicii în vederea promovarii brandurilor care apartin x au fost în contul, în folosul, pe seama x

SA, și contestatara avea obligatia de a colecta TVA pentru aceste servicii.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarei**. Se reține că contestatara nu a formulat motive de natura sa infirme cele stabilite prin decizia contestata.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că contestatara, deși contestă taxa stabilita prin decizia atacata, nu aduce motivații bazate pe dovezi și argumente privind starea de fapt și **de drept**, din care să rezulte o situație diferită față de cea stabilită în actele fiscale contestate, conform prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, **se va respinge ca neintemeiata contestația pentru TVA colectata suplimentar în suma de x lei**.

3.2. Referitor la TVA nedeductibila in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a stabilit corect ca este nedeductibila TVA in suma de x lei, in conditiile in care, pe de-o parte societatea nu a facut dovada faptului ca serviciile sunt achizitionate pentru nevoile societatii si in folosul operatiunilor taxabile pe perioada verificata, iar, pe de alta parte, argumentele societatii nu sunt de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. x/16.03.2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.x/16.03.2017, cu privire la TVA contestata de societate in suma de x lei, rezulta urmatoarele:

SC x SA a solicitat la rambursare prin deconturile de TVA nr.x/23.05.2016 si nr.x/24.08.2016 suma totala de x lei reprezentand TVA deductibila inregistrata in lunile aprilie 2016 si iulie 2016.

Urmare a verificarii efectuate in perioada 01.04.2013-31.07.2014 organele de inspectie fiscala au stabilit TVA neadmisa la deducere in suma totala de x lei, din care societatea contesta TVA in suma de x lei reprezentand:

- x lei –TVA aferenta serviciilor de management general achizitionate de la SC x SRL pe perioada mai- decembrie 2013 (conform anexa nr.11 la RIF);
- x lei – TVA aferenta serviciilor de organizare evenimente achizitionate de la SC x si x SA (conform anexa nr.11 la RIF).

Pentru a justifica necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate, în timpul inspecției fiscale, organele de control au solicitat prin adresa nr.x/25.11.2016 documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate in folosul operatiunilor sale taxabile ale SC x SA, documente care nu au fost prezentate de contestatoare până la data finalizării inspecției fiscale și nici ulterior în susținerea contestației.

Cu privire la achiziția serviciilor, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei, pe motiv ca nu sunt indeplinite conditiile legale prevazute la art. 145 alin. (2) lit a) din Codul fiscal, respectiv art.297 alin.(4) lit a) din Legea nr.227/2015, cu modificarile si completarile ulterioare, diminuand TVA deductibila cu aceasta suma.

In contestatia formulata, contestatara sustine ca achizițiile in cauza indeplinesc conditiile legale de fond si forma in vederea deducerii TVA si au fost efectuate in vederea desfasurarii de activitati taxabile constand in prestarea de general management ce a urmarit realizarea planului operational descris in documentul x SA, precum si servicii training si considera ca, organele de inspectie fiscala din eroare au stabilit drept nedeductibila TVA aferenta serviciilor achizitionate, solicitand astfel, recunosterea dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.134¹, art.145, art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, și normele HG 44/2004 privind Normele de Aplicare ale Codului fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, care dispun:

“Art. 134¹. – (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.134² –*Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

(1) *Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.* ”

“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;*”

“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;*”

“Art. 147¹. - (1) *Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145-147.*

(2) *În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, **persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.***

(3) *Prin norme se vor preciza condițiile necesare aplicării prevederilor alin. (2), pentru situația în care dreptul de deducere este exercitat după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept ia naștere.*”

Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(1) *Prevederile art. 147¹ alin. (2) și (3) din Codul fiscal se aplică de persoanele impozabile și ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziții era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.*

(2) *În aplicarea art. 147¹ alin. (3) din Codul fiscal, persoana impozabilă va notifica organele fiscale competente printr-o scrisoare recomandată, însoțită de copii de pe facturi sau alte documente justificative ale dreptului de deducere, faptul că va exercita dreptul de deducere după mai mult de 3 ani consecutivi după anul în care acest drept a luat naștere.*

(4) *Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2).”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate este deductibilă doar în condițiile în care serviciile au fost efectiv prestate și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Se reține totodată că, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei iar exigibilitatea intervine la data la care are loc faptul generator. În ceea ce privește prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt

cele de consultanță și alte servicii similare, acestea 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.

De asemenea, orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar 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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că 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, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al 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.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Cu alte cuvinte, persoana impozabilă pentru a avea drept de deducere a TVA aferentă unui serviciu, trebuie să facă în primul rând dovada achiziționării acestuia, respectiv obținerea serviciului urmare operațiunii de prestare, operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele :

1. Referitor la suma de x lei reprezentand TVA aferenta serviciilor de management general:

SC x SA in calitate de „Beneficiar” a încheiat cu SC xSRL in calitate de „Prestator”, contractul de prestari servicii nr.x/28.05.2013.

Din analiza Contractului de prestari servicii nr.x/28.05.2013 se reține că, obiectul contractului prevede:

„2.1. Contractul are ca obiect prestarea de catre SC x SRL a unor servicii constand in:

a)- stabilirea tacticii si a strategiei comerciale si de marketing a Beneficiarului;

b)- stabilirea structurii organizatorice a Beneficiarului si a numarului de posturi, precum si normativul de constituire a compartimentelor functionale ale Beneficiarului;

(...)”.

2.2. Prestatorul desemneaza un reprezentant autorizat al său, pe dl. x .”

Se reține totodată că, potrivit punctului 4.1.-Obligatiile partilor din contract:

„(a) dreptul de a solicita Prestatorului rapoarte, situatii de lucrari, puncte de vedere cu privire la activitatea si la operatiunile desfasurate sau in curs de desfasurare, precum si lamurirea oricaror aspecte legate de activitatea sa;

(...)(c) obligatia de a pune la dispozitia Prestatorului toata documentatia si informatiile necesare pentru indeplinirea obiectului contractului, precum si de a asigura sprijin logistic Prestatorului, in masura in care este necesar”.

În ceea ce privește remunerația pentru serviciile prestate, se reține că în sarcina **SC x SA** a fost stabilită obligația de plată a unei remunerații lunare în valoare de x euro exclusiv TVA la cursul oficial al BNR din ziua emiterii facturii, iar potrivit clauzelor contractuale, suplimentar față

de remunerație, mandantul se obligă să plătească prestatorului toate costurile și cheltuielile suportate în numele și pentru beneficiar, altele decât celelalte firești decurgând din desfășurarea propriu-zisă a activității, pe baza documentelor justificative, agreeate în prealabil de Beneficiar.

Se reține că, societatea a prezentat în scopul justificării activității efectuate în baza contractului documente în copie, constând în contracte de prestări servicii încheiate cu aceasta, un business plan și rapoarte de activitate trimestriale care prezintă o enumerare de activități de general management și coordonare prestate de SC x SRL prin reprezentant x, la care au fost anexate diverse materiale privind servicii de management.

Totodată, din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține că în perioada 2013-2014, prestatorul SC x SRL a emis facturi în favoarea beneficiarului, la care s-au atașat materiale denumite „rapoarte de activitate”.

Din analiza Rapoartele de activitate aprilie- iunie 2013 și octombrie-decembrie 2013 (pg.81-84 din dosarul cauzei) emise de SC x SRL se reține că acestea prezintă o înșiruire de activități privind activitatea managerială, fără însă a fi însoțite de documente justificative privind activitatea desfășurată de societate în baza acestui contract.

De asemenea, se reține că în ceea ce privește facturile emise de prestator, la „denumirea produselor sau a serviciilor” s-a menționat contravaloarea serviciilor, iar în rapoartele de activitate atașate acestora au fost menționate serviciile fără precizarea distinctă a valorii acestora, neputând stabili nicio corelație cu valoarea facturată .

Aceste documente nu întrunesc condițiile pentru a fi considerate documente justificative privind activitatea desfășurată de SC x SRL în baza contractului de prestări servicii, așa cum au fost prevăzute la punctul 2.2. din contract.

Așadar, sintetizând cele reținute mai sus, pentru a avea drept de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC x SA, în baza contractului de prestări servicii nr.x/28.05.2013, societatea trebuie să facă dovada prestării serviciilor respective și măsura în care sunt efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, or, potrivit celor constatate de către organele de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente care să justifice prestarea serviciilor în cauză, din care să rezulte modul și perioada de efectuare a serviciilor, valoarea serviciilor, precum și rapoarte de lucru, studii, analize, planuri de concepere a strategiei privind managementul general, situații privind recepționarea și finalizarea unor lucrări, grafic de lucrări, recepția provizorie la terminarea lucrărilor, recepția finală, proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor, proces verbal de recepție finală, sau orice alte servicii de consultanță sau management care ar fi putut include cheltuielile cu desfășurarea acestor activități, din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii și faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție prin Decizia nr.x/2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare 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”*.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.x/12.03.2014, potrivit căroră:

„(...) 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.

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv 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.

În ce privește conținutul rapoartelor de activitate se reține că acestea au enumerat o serie de activități fără a se menționa modul în care s-au concretizat în legătură cu activitatea clientului SC x SA și fără să fie prezentate materiale corespunzătoare din care să rezulte prestarea efectivă și necesitatea serviciilor facturate de SC x SRL, în interesul său.

De asemenea, **în ceea ce privește cheltuielile cu personalul** ale SC x SRL, se reține că potrivit informațiilor preluate din baza de date ANAF a bilanțurilor depuse, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioadele fiscale 2013 – 2014, SC x SRL nu a avut salariați, tipul de activitate conform clasificării CAEN este „activități de consultanță pentru afaceri și management” iar veniturile înregistrate au fost obținute numai din serviciile prestate către **SC x SA**.

Totodată, se reține că toate contractele prezentate, respectiv cele încheiate cu x SRL, x SRL, x SRL, x SRL, precum și contractele individuale de muncă pentru salariații SC x SA, sunt semnate de dl. x în calitate de director general al SC x SA și nu în calitate de reprezentant al SC x SRL.

Spre exemplificare, contractul individual de muncă încheiat și înregistrat sub nr.x/31.10.2013 în registrul general de evidență a salariaților este încheiat între angajator – persoana juridică **SC x SA** reprezentată legal prin x în calitate de Director General și salariații x.

În fapt, pe perioada derulării contractului de prestări servicii, x a acționat atât în calitate de director general al **SC x SA** cât și în calitate de reprezentant legal al SC x SRL, serviciile facturate de SC x SRL fiind efectuate de către aceeași persoană dl. x, care dispunea de toate informațiile, calitățile și cunoștințele necesare și autoritatea să inițieze, negocieze, semneze și să execute serviciile facturate.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația societății potrivit căreia cheltuielile făcute de societate cu serviciile prestate de SC x SRL au avut ca scop obținerea de venituri impozabile, deci operațiuni taxabile în înțelesul legii fiscale, deoarece serviciile cuprinse în rapoartele de activitate intra în atribuțiile directorului general al **SC x SA**.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.x/16.03.2017, se reține că pentru justificarea prestării și utilității serviciilor efectuate în baza contractului de prestări servicii, organele de inspecție fiscală au solicitat societății contestată prezentarea de documente justificative, potrivit prevederilor art.56 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se specifică:

“Prezentarea de înscrisuri:

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

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții sunt efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC x SRL în baza contractului nr.x/28.05.2013.

Totodată, se reține că emiterea și înregistrarea în contabilitate a unor facturi și a unor

contracte nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât, TVA devine exigibilă numai în măsura în care societatea justifică prestarea efectivă a serviciului cu documente.

Față de cele ce preced, se reține că societatea nu a justificat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, prestarea efectivă a serviciilor efectuate în baza contractului de prestări servicii nr.x/28.05.2013 de către prestator, necesitatea efectuării acestora prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, prin documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Se reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligatia** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligatia** persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-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 activități taxabile, iar la paragraful 24 din cauza C-110/94 INZO, se precizează că, în cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt, urmărește să achiziționeze/dobândească bunuri proprii pentru care să poată obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replota sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe bază de declarații false.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.x/2013, aceasta nu poate fi reținută întrucât se referă la dreptul de deducere aferent TVA înscrisă în facturi în situația în care au fost îndeplinite toate condițiile de fond, iar societatea a derulat în mod efectiv operațiunile taxabile în desfășurarea obiectului sau de activitate.

Or, în speța supusă soluționării, societatea nu beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor emise de SC x SRL, întrucât nu a justificat cu documente prestarea serviciilor de către prestator.

Având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute argumentele contestației.

2. În ceea ce privește suma de **x lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor de organizare evenimente achiziționate de la SC x și x SA:

Organul fiscal a constatat că societatea a dedus TVA aferentă unor prestări de servicii de închiriere sală, pe care a justificat-o ca reprezentând servicii de cazare a 20 de participanți pe perioada a două zile în vederea întâlnirii semianuale cu echipa de vânzări și alți manageri operaționali din cadrul societății, servicii facturate de x SA.

Societății i s-a solicitat prezentarea de explicații însoțite de documente justificative referitoare la scopul organizării evenimentelor/conferințelor și cine sunt participanții, pentru facturile referitoare la organizarea de eveniment/manifestare /banchet, explicații însoțite de documentele aferente.

SC x SA a prezentat ca documente în justificarea deducerii: lista personalului angajat care nu a beneficiat de tichete de masă și state de salarii pe lunile februarie-martie 2014 și februarie-martie 2015, documente care nu fac dovada participării la conferința a salariaților societății și nu prezintă relevanță în identificarea organizatorului de curs, a perioadei de desfășurare a cursului.

În ceea ce privește facturile emise de SC x SRL contestația nu a prezentat formulare de înscriere nominală pentru cei doi participanți la conferința și dovada calității de salariați ai acesteia.

Deducerea TVA se acorda societatii în masura în care serviciile achizitionate, pentru care s-a achitat taxa, sunt utilizate de catre persoana impozabila pentru operatiuni aferente activitatii sale economice pentru care persoana impozabila ar fi fost îndreptatita sa deduca taxa daca aceste operatiuni ar fi fost efectuate.

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

Astfel, **contrar sustinerilor contestatarei, simpla achizitie de catre persoana impozabila a unui bun sau a unui serviciu, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic.**

Societatea are obligatia legala de a justifica faptul ca achizitiile sunt destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile.

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea/rambursarea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv pentru rambursare.

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicitadeducerea/rambursarea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv pentru rambursarea TVA.**

De asemenea, **jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere/rambursare a taxei pe valoarea adaugata.**

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere/rambursare a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere/rambursare nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat/solicitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere/rambursare a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

Dupa cum s-a subliniat anterior, desi organul fiscal i-a solicitat societatii prezentarea documente si informatii privind achizitia de prestari servicii si scopul utilizarii acestora, care au stat la baza intocmirii facturilor (*inclusiv cele care fac obiectul acestui caput de cerere*) pentru care s-a solicitat rambursarea TVA, aceasta nu a dat curs solicitarilor respective nici cu ocazia intocmirii deciziei de impunere contestata, nici cu ocazia depunerii contestatiei.

Principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea/rambursarea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma, a conditiilor de fond (intentia declarata a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii).

Cu alte cuvinte, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere/rambursare a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile avand obligatia de a prezenta **dovezi obiective** care sa sustina intentia declarata a persoanei impozabile **cu privire la scopul unei achizitii.**

In concluzie, simpla achizitie de catre persoana impozabila a unui bun sau a unui serviciu, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic.

Motivatia contestatarei referitoare la faptul ca necesitatea achizitionarii serviciilor in

discutie, cadrul normativ aplicabil in speta, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu permite organului de inspectie fiscala sa aprecieze oportunitatea unor cheltuieli avand in vedere ca acolo unde legiuitorul a considerat ca anumite cheltuieli sunt nedeductibile a precizat expres aceasta, nu se justifica, intrucat, inspectia fiscala a avut ca obiect "verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale privind taxa pe valoarea adaugata, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor în legătură cu stabilirea obligatiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata si a situatiilor de fapt aferente, stabilirea diferentelor de obligatii fiscale principale" in conformitate cu prevederile art.113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Conform prevederilor art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, "organul fiscal are obligatia sa examineze starea de fapt în mod obiectiv si în limitele stabilite de lege (...) si decide asupra felului si volumului examenilor, în functie de circumstantele fiecarui caz în parte si de limitele prevazute de lege."

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși formuleaza contestația împotriva sumei de **x lei**, reprezentând TVA stabilita suplimentar de plată prin decizia de impunere nr.x/16.03.2017, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspectie fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.", coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr.3741/2015,

Avand in vedere cele mai sus prezentate si tinand cont de dispozitiile art. 13 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala conform carora "**interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege**", documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in vigoare in perioada verificata, precum si faptul ca societatea nu prezinta documente care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala, se retine ca in mod legal au constatat ca nu este deductibila TVA inscrisa in aceste facturi pe perioada supusa verificarii, fapt pentru care contestatia formulata de **SC x SA** pentru TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in valoare de **x lei** va fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.129 alin.(2), art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulată de **SC x SA** împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.x/16.03.2017, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr.x/16.03.2017, **TVA stabilita suplimentar** in suma de **x lei**.

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

