

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 595 din 2019

Cu adresa nr..... din2019, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. din2019, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 2019* emisă de A.J.F.P. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... din 2019.

Obiectul contestației îl constituie suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

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

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...] 2. Actele administrativ-fiscale contestate sunt nelegale și netemeinice

2.1. Societatea a îndeplinit condițiile de fond și formă prevăzute de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal ("Cod fiscal 2015") pentru deducerea TVA în sumă de lei

TVA în sumă de lei este aferentă facturii nr. /..... emise de J SRL pentru serviciile de mandat realizate pentru Societate în baza contractului nr. /....., prin intermediul angajaților săi D.C. și A.A.. Aceste persoane au efectuat următoarele activități în beneficiul Societății, pentru îndeplinirea mandatului asumat de J SRL:

- *Activități desfășurate de către D.C., pentru semnarea următoarelor antecontracte /....., /....., /.....:*

- a. *Identificarea potențialilor vânzători de teren agricol, întâlnirea și negocierea cu aceștia cu privire la termenii vânzării în numele și pe seama Societății;*

- b. *Întocmirea, modificarea și semnarea documentelor necesare finalizării tranzacțiilor;*

- c. *Programarea semnării tranzacțiilor la notariate, obținerea tuturor documentelor necesare realizării operațiunilor de vânzare-cumpărare, plata taxele notariale, urmărirea procedurii de înregistrare a contractelor în Cartea Funciară și obținerea extraselor.*

- *Activități desfășurate de către A.A., pentru semnarea antecontractului /.....:*

- a. *Identificarea potențialilor vânzători de teren agricol, întâlniri și negocieri cu aceștia cu privire la termenii vânzării în numele și pe seama Societății;*

- b. *Modificarea și discutarea documentelor necesare finalizării tranzacțiilor;*

- c. *Obținerea documentelor de proprietate pentru terenurile obiect al vânzării și verificarea acestora.*

- *Activități desfășurate de către D.C., pentru semnarea antecontractului /.....:*

- a. *Programarea semnării tranzacțiilor la notariate, verificarea și semnarea documentelor necesare finalizării tranzacțiilor;*

- b. *Plata taxelor notariale, urmărirea procedurii de înregistrare a contractelor în Cartea Funciară și obținerea extraselor;*

În primul rând, desfășurarea acestor activități este dovedită de corespondența purtată de aceste persoane precum și de antecontractele de vânzare cumpărare de terenuri semnate de Societate, atașate în Anexa nr. 2 la prezenta contestație. De asemenea, atașăm în Anexa nr. 3 la prezenta contestație extrase din Revisal care confirmă calitatea de angajați ai J SRL a persoanelor (D.C. și A.A.) care au îndeplinit serviciile de mandat asumate de J SRL prin contractul de mandat nr. /..... Serviciile de mandat prestate de J SRL prin intermediul angajaților săi au fost efectuate în vederea realizării activității comerciale a Societății, ce generează operațiuni taxabile.

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Prin urmare, Societatea a îndeplinit condiția de fond privind deducerea TVA menționată de art. 297 alin. 4 lit. a) din Codul fiscal 2015. [...]

În al doilea rând, factura nr. / emisă de J SRL conține elementele obligatorii prevăzute de art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal 2015 și prin urmare Societatea a respectat condiția de formă pentru deducerea TVA aferentă serviciilor prestate de J SRL.

2.2. Acțiunea autorităților de a respinge Societății dreptul de deducere a TVA în sumă de lei menționată la pct. 2.1. de mai sus încalcă principiul neutralității TVA statuat de legislația europeană [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 2019 încheiat de A.J.F.P. la S.C. "....." S.R.L. din, s-au stabilit următoarele:

"[...] La actuala inspecție fiscală parțială, agentul economic solicită soldul de sumă negativă de TVA prin decontul înregistrat la AFP sub nr. INTERNT-..... din [...]

La încheierea controlului s-au stabilit următoarele:

TVA solicitată la rambursare de societate = lei

TVA de rambursat stabilită la control = lei

Diferența TVA stabilită la control = lei; [...]

Diferența în sumă de lei reprezintă:

- lei TVA dedusă în mod eronat în baza facturii / emisă de J SRL, reprezentând comision conform contract nr. / Contravaloarea acestei facturi reprezentând comision a fost înregistrată de societate în contul 211 – Terenuri. Conform contractului nr. / încheiat între SC SRL în calitate de mandat și J SRL în calitate de mandatar părțile convin un onorariu de agent în sumă de euro/ha pentru terenul pe care J SRL îl cumpără cu carte funciară și euro/ha pentru terenul pe care J SRL îl cumpără inițial fără carte funciară și pentru care acesta ulterior face și carte funciară și transferat la SC SRL. La verificare s-a constatat că persoana care a cumpărat terenurile, respectiv D.C., este împuternicită prin procură specială de către SC SRL, ca în numele și pe seama societății separate și nu împreună să "cumpere terenuri extravilane, având categoria de folosință arabilă de pe teritoriul României", fără a menționa dacă este sau nu reprezentant al societății SC SRL. Societatea a încălcat prevederile art. 297 alin (4) lit a) din Legea nr. 227/2015.

- lei TVA dedusă în mod eronat în baza facturii nr. / emisă de C.H. SA [...].

- lei TVA dedusă în mod eronat în baza facturii nr. / emisă de D.A. SRL, [...]."

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

Raportul de inspecție fiscală nr. din 2019 încheiat de A.J.F.P. a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit de S.C. "....." S.R.L. și înregistrat la organul fiscal sub nr. INTERNT-..... /, prin care societatea comercială a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de lei.

Urmare verificării, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, respinsă la rambursare și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de lei.

Din TVA stabilită suplimentar în sumă de lei, societatea comercială **contestă** suma de lei, care reprezintă TVA deductibilă aferentă achizițiilor de servicii de la J SRL, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere întrucât nu s-a dovedit că achiziția este utilizată de societate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, echipa de inspecție fiscală a constatat că în perioada verificată societatea comercială și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei înscrisă în factura nr. din emisă de J SRL, reprezentând comision conform contract nr. din

Potrivit Contractului nr. / încheiat între S.C. S.R.L. în calitate de mandant și J SRL în calitate de mandatar, părțile au convenit un onorariu de agent în sumă de euro/ha pentru terenul pe care J SRL îl cumpără cu carte funciară și euro/ha pentru terenul pe care J SRL îl cumpără inițial fără carte funciară și pentru care acesta ulterior face și carte funciară, teren transferat ulterior la S.C. S.R.L..

Din verificarea documentelor prezentate la inspecția fiscală de către societatea verificată, s-a constatat că persoana care a cumpărat terenurile, respectiv D.C., este

împuternicită prin procură specială de către S.C. S.R.L. ca în numele și pe seama societății separate și nu împreună să "cumpere terenuri extravilane, având categoria de folosință arabil de pe teritoriul României", fără a se menționa dacă această persoană este sau nu reprezentant al societății J SRL.

În aceste condiții, la inspecția fiscală s-a concluzionat că pentru prestările de servicii înscrise în factura nr. din nu sunt îndeplinite prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de lei, stabilită ca TVA suplimentară, respinsă la rambursare.

Societatea comercială **contestă** neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de lei, sustinând următoarele:

- În data de au fost facturate serviciile de mandat realizate de J SRL pentru Societate în baza contractului nr. /, prin intermediul angajaților săi D.C. și A.A.. Desfășurarea acestor activități a fost dovedită de corespondența purtată de aceste persoane, precum și de antecontractele de vânzare cumpărare de terenuri semnate pentru societate. În susținerea contestației au fost prezentate extrase din Revisal, care confirmă calitatea de angajați ai societății J SRL a celor două persoane de mai sus. Se concluzionează că serviciile de mandat prestate de J SRL prin intermediul angajaților săi au fost efectuate în vederea realizării activității comerciale a Societății, ce generează operațiuni taxabile, fiind îndeplinită astfel condiția de fond pentru deducerea TVA menționată la art.297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

- Factura nr. / emisă de J SRL conține elementele obligatorii prevăzute de art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, fiind astfel respectată și condiția de formă pentru deducerea TVA aferentă serviciilor prestate de J SRL.

- Acțiunea autorităților de a respinge Societății dreptul de deducere a TVA în sumă de lei încalcă principiul neutralității TVA statuat de legislația europeană.

În drept, **Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 281 - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii [...]

(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. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la nașterea momentului exigibilității taxei. [...]

(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]

Art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

Art. 319 - Facturarea [...]

(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: [...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, [...]."

Conform prevederilor legale menționate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și serviciile respective.

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

De asemenea, potrivit prevederilor legale sus menționate, faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege. În cazul serviciilor de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, aceste servicii 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.

Totodată, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți, cu respectarea clauzelor contractuale obligatorii impuse de legislația în vigoare privind măsurile pentru întărirea disciplinei contractuale și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator în scopul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole de lege, pentru a se putea stabili legătura de cauzalitate dintre serviciul prestat și contrapartida obținută.

Pentru a dovedi dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de servicii de la prestatorul J SRL, societatea a prezentat la inspecția fiscală următoarele documente:

- Contractul de mandat nr. / încheiat între S.C. S.R.L. în calitate de mandant, reprezentată legal de administrator H.D. și J SRL în calitate de mandatar, reprezentată legal de administrator E.J., având ca obiect: încheierea și semnarea de către mandatar a unor contracte de vânzare-cumpărare în formă autentică sau a unor pre-contracte de vânzare-cumpărare pentru cumpărarea unei suprafețe de 1.000 ha teren agricol ce va fi finanțat de către Bancă și încă 100 ha de teren în fiecare an din surse proprii ale mandantului; să efectueze toate actele și operațiunile legale premergătoare și ulterioare încheierii contractelor de vânzare-cumpărare în formă autentică necesare pentru îndeplinirea mandatului. Contractul este în vigoare până la atingerea sumei cumulative a hectarelor, dacă părțile nu agreează altfel.

La pct. 2.1. subpct. 2.1.1 din Contract, se prevede:

"2.1. Mandantul împuternicește pe Mandatar să execute, în numele și pe seama Mandantului, următoarele acte și operațiuni legale:

2.1.1. să încheie și să semneze contracte de vânzare-cumpărare în formă autentică [...] / sau pre-contracte de vânzare-cumpărare [...]."

iar la pct. 3.1. din Contract se prevede:

"3.1. Prețul estimat al terenului plătit de agent în numele (Societății) către proprietarul inițial [...] este [...]. A fost agreeat ca J SRL să poată cumpăra terenuri [...] fără nicio altă aprobare de la (Societate). [...]."

La pct. 5.1. lit. a) din Contract, astfel cum a fost modificat prin Actul adițional nr. /, se prevede:

"5.1. Părțile au convenit cu privire la următoarele onorarii și condiții de plată pentru J SRL ("onorarii de agent"):

a) Un onorariu de agent pentru toate și fiecare din terenurile transferate de la terțe persoane la (Societate) de către J SRL în baza prezentului contract ("onorariu de agent") în sumă de EUR/ha exclusiv TVA, pentru terenul pe care J SRL l-a cumpărat pentru (Societate) cu carte funciară și EUR/ha exclusiv TVA, pentru terenul pe care J SRL l-a cumpărat pentru (Societate) inițial fără carte funciară (Aceasta înseamnă că la data la care J SRL a cumpărat terenul pe bază de procură și/sau antecontract de vânzare-cumpărare de la vânzătorul inițial parcelele menționate în aceste acte nu erau înregistrate în cartea funciară și a fost sarcina ulterioară a J SRL să facă aceste înregistrări în numele și pe seama vânzătorului inițial). Onorariul de agent include întreaga asistență acordată de J SRL către (Societate) referitor la îndeplinirea mandatului său.

iar la pct. 5.1. lit. b) din Contract se prevede:

"b) Onorariul agentului va fi plătit către J SRL în baza unei facturi emise de către J SRL cu un termen de plată de 8 zile. JD are dreptul să factureze onorariul de agent pentru fiecare suprafață de teren cumpărată în baza prezentului contract și înregistrată în cartea funciară în numele (Societății) și liberă de orice sarcini și servituți."

Din prevederile contractuale mai sus citate rezultă că **mandatarul J SRL a fost împuternicit să achiziționeze terenuri** în numele și pe seama mandantului S.C. S.R.L., **prețul de achiziție a terenului fiind plătit de agent** în numele S.C. S.R.L.

Onorariul de agent se plătește de către S.C. S.R.L. **pentru terenurile transferate de la terțe persoane la S.C. SRL, de către J SRL, onorariul fiind diferit** în funcție de situația terenurilor la data achiziției, respectiv: euro/ha fără TVA pentru terenul cu carte funciară cumpărat de către J SRL pentru S.C. SRL și euro/ha fără TVA pentru terenul fără carte funciară cumpărat de către J SRL pentru S.C. SRL dar pentru care ulterior cumpărării J SRL se ocupă cu înregistrarea în cartea funciară.

J SRL are dreptul să factureze onorariul de agent doar pentru suprafețele de teren cumpărate în baza acestui contract și înregistrate în cartea funciară în numele S.C. SRL, libere de orice sarcini și servituți.

• Factura nr. din prin care s-a facturat "*Comision conform contract nr/.....*", la care s-au atașat următoarele documente:

- trei promisiuni bilaterale de vânzare-cumpărare, nefinalizate (draft-uri) încheiate între diverși promitenți vânzători și societatea S.R.L. *"în calitate de societate promitent cumpărătoare, reprezentată la semnarea prezentului contract prin mandatar D.C. [...], împuternicit prin Procura specială autentificată sub nr. din data de [...]."*

- trei cereri adresate unui notar pentru autentificarea unor promisiuni bilaterale de vânzare-cumpărare, nefinalizate (draft-uri) formulate de diverși promitenți vânzători și societatea S.R.L. *"în calitate de societate promitent cumpărătoare, reprezentată la semnarea prezentului contract prin mandatar D.C. [...], împuternicit prin Procura specială autentificată sub nr. din data de [...]."*

- un contract de constituire a dreptului de preemțiune (draft)

- corespondență prin e-mail provenind de la D.C. sau adresată acestuia, cu referire la diverse documente *"către S.C. SRL prin D.C."*

- corespondență prin e-mail provenind de la D.C. sau adresată acestuia, cu referire la plățile care trebuie facturate și efectuate de către S.C. SRL către promitenții vânzători

- corespondență prin e-mail provenind de la D.C. și adresată unui promitent vânzător, semnată *"D.C. - S.C. SRL"*

- două e-mail-uri provenind de la A.A. și adresate unui promitent vânzător, cu referire la *"Acte necesare S.C. SRL"* și la *"SC. C.A. SRL"*

- un extras de cont de la Banca din care rezultă o plată efectuată în data de de către S.C. SRL – prin P.B., către C.A. SRL

- extras din Revisal (raport per salariat) din care rezultă că dl D.C. este angajat la J SRL cu contract individual de muncă, pe durată nedeterminată, începând cu data de, în funcția de consilier juridic

- extras din Revisal (raport per salariat) din care rezultă că d-na D.C.E. este angajată la J SRL cu contract individual de muncă, pe durată nedeterminată, începând cu data de, ca funcționar economic – însă numele acestei persoane nu se regăsește în niciun document din cele prezentate ca justificare la factura nr./.....

- extras din Revisal (raport per salariat) din care rezultă că d-na R.O.M. este angajată la J SRL cu contract individual de muncă, pe durată nedeterminată, începând cu data de, în funcția de manager proiect – însă numele acestei persoane se regăsește doar în cele două e-

mail-uri provenind de la A.A. și adresate unui promitent vânzător, la rubrica Cc (carbon-copy – spre știință)

- extras din Revisal - Registru salariați la, angajator J SRL din care, contrar celor susținute în contestație, nu rezultă că d-na A.A. ar fi salariaata acestei societăți, numele respectivei persoane neregăsindu-se în Registru.

Din toate documentele prezentate mai sus nu rezultă care au fost serviciile prestate pentru S.C. S.R.L. de către societatea J SRL în luna, aferent cărora a fost emisă factura nr. din

Din contră, din documentele prezentate rezultă că domnul D.C. a acționat în numele S.C. S.R.L. în baza mandatului dat de această societate prin Procura specială autentificată sub nr. din data de și nicidecum nu a acționat în numele societății J SRL, în calitate de salariat al acesteia. Faptul că domnul D.C. este angajat cu contract individual de muncă la o societate comercială nu înseamnă automat că acesta nu poate presta diverse servicii pentru alți beneficiari, în baza unor contracte încheiate conform Codului civil.

Mai mult, toate documentele prezentate de societate anexat facturii în cauză contrazic prevederile Contractului de mandat nr. /, respectiv:

- Așa cum am citat mai sus, contractul de mandat se referă la încheierea și semnarea de contracte sau pre-contracte de vânzare-cumpărare teren, de către mandatarul J SRL în numele și pe seama mandantului S.C. S.R.L.. Însă, din toate Promisiunile bilaterale de vânzare-cumpărare rezultă că parte în contract este S.C. S.R.L. - prin mandatar D.C., și nicidecum J SRL.

- Plățile pentru teren au fost efectuate direct de către S.C. S.R.L., mandatarul J SRL nefigurând pe documentele de plată.

- Nu există terenuri transferate de la J SRL la S.C. S.R.L., astfel că nu se justifică onorariul de agent.

- La cap. 5 "Onorarii" din Contractul de mandat nr. / sunt prevăzute două sume distincte, respectiv euro/ha exclusiv TVA pentru terenul cumpărat de J SRL cu carte funciară și euro/ha exclusiv TVA pentru terenul cumpărat de J SRL fără carte funciară dar pentru care întreprinde demersurile înregistrării în cartea funciară. Din factura nr. din nu rezultă care dintre aceste două sume a fost avută în vedere la facturarea serviciilor.

- Conform prevederilor pct. 5.1. lit. b) din Contractul de mandat nr. /, "[...] J SRL are dreptul să factureze onorariul de agent pentru fiecare suprafață de teren **cumpărată** în baza prezentului contract și **înregistrată în cartea funciară în numele Societății și liberă de orice sarcini și servituți**". Însă onorariul de agent înscris în factura nr. din nu corespunde niciunei cumpărări de teren și niciunei înregistrări în cartea funciară.

Amintim că în justificarea achiziției serviciilor de la prestatorul J SRL, societatea contestată nu a prezentat niciun contract de vânzare-cumpărare autentificat notarial, care să dovedească faptul că aceasta a intrat în posesia unor terenuri, și nici nu au fost prezentate documente care să justifice implicarea efectivă a societății J SRL în realizarea Contractului de mandat nr. /, în baza căruia a fost emisă factura nr. din aferent căreia s-a dedus TVA în sumă de lei.

Trebuie precizat faptul că, a contracta servicii de către o societate nu este suficient pentru a demonstra că achiziția acestora este în beneficiul societății achizitoare și că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile achizitoare, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficient doar îndeplinirea condiției privind deținerea facturii ca document justificativ pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor. Or, potrivit dispozițiilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, deductibilitatea taxei aferente achizițiilor este condiționată în mod evident de alocarea lor unor

destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "*dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile [...]*".

Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere și în beneficiul persoanei impozabile.

Existența și prezentarea unor contracte încheiate nu este suficientă pentru a justifica deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise în baza acestora, în condițiile în care aceasta devine exigibilă numai în măsura în care societatea justifică cu documente prestarea efectivă în folosul operațiunilor sale taxabile și în beneficiul persoanei impozabile a achizițiilor de servicii facturate, elemente necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate.

Totodată, se reține că potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispozițiile legiuitorului se interpretează în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul operațiunilor taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

Prin urmare, rezultă că S.C. S.R.L. nu a prezentat nicio dovadă concludentă și obiectivă din care să rezulte că serviciile facturate de J SRL au fost prestate, că acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile și în beneficiul său. Mai mult, societatea nu demonstrează cum respectivele servicii au participat la realizarea de operațiuni taxabile la nivelul societății. Astfel, condiția de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile de servicii, prevăzută la art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu a fost îndeplinită.

Tot prin contestația formulată societatea comercială susține că prin acțiunea autorităților de a-i respinge societății dreptul de deducere a TVA se încalcă principiul neutralității cuprins în legislația armonizată a Uniunii Europene în materie de TVA.

Învederăm că în cadrul procedurii de soluționare a contestației s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în situația în care, ulterior aderării, în vederea aplicării uniforme a legii, România este obligată, printre altele, să respecte acquis-ul comunitar în domeniul TVA.

În acest sens, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea posibilității contribuabililor de exercitare a dreptului de deducere a 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. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrija se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompelman, unde 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 exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective și să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că prestările de servicii achiziționate de societate au fost utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile, iar în cauza în speță nu s-a demonstrat acest lucru.

Este adevărat că în hotărârile sale Curtea Europeană de Justiție face trimitere la principiul neutralității taxei, respectiv la dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa pentru bunurile achiziționate și serviciile primite însă, tot Curtea Europeană de Justiție a pus accentul pe buna-credință a persoanei impozabile și pe inexistența unei fraude sau a unui avantaj fiscal rezultat din deducerea taxei. Astfel, Curtea a statuat în repetate rânduri că este obligația persoanei impozabile să demonstreze că dreptul de deducere a TVA a fost exercitat în mod legal și nu se interzice autorităților fiscale să solicite dovezi în acest sens.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au analizat toate informațiile și documentele (evidența financiar-contabilă, documentele puse la dispoziție de societatea contestatară), necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În speță, coroborând jurisprudența europeană cu legea specială care guvernează raporturile de drept fiscal, respectiv art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: "*Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*", rezultă că este obligația persoanei impozabile care solicită acordarea dreptului de deducere a TVA să prezinte dovezi obiective care să confirme utilizarea acestor bunuri sau servicii în folosul operațiunilor sale taxabile.

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

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea contestatară nu a făcut dovada că a beneficiat în mod efectiv de servicii din partea prestatorului J SRL, în condițiile în care nu s-au prezentat documente corespunzătoare și concludente în raport cu activitățile descrise a fi prestate, ceea ce denotă caracterul formal și pro-causa al documentației prezentate.

Astfel, în mod legal la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă achizițiilor de servicii înscrise în factura nr. / emisă de J SRL, pentru care nu s-a dovedit realitatea, necesitatea și oportunitatea, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C. "....." S.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din* emisă de A.J.F.P., în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL