

**DECIZIA nr.902/20.11.2019**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC PSRL**  
înregistrată la DGRFPB sub nr. xxx/2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de către Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. xxx/2019 cu privire la contestația societății **SC P SRL, CUI .....**, cu sediul în București, .....

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. xxx1/2019 îl constituie, anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S2 Y/2019, emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S2 Y1/2019, comunicate prin semnare de primire la data de 11.06.2019, prin care organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare reprezentând TVA în sumă de **x lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de SC PSRL.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

**I. Prin contestația formulată SC PSRL** solicita anularea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-S2 Y/2019, emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S2 Y1/2019, în privința sumei de x lei reprezentând TVA aferentă unei baze impozabile de y lei aferentă achizițiilor de servicii de asistență juridică de la furnizorul A SPARL și de la Societatea de Avocați B dau și achiziții diverse refacturate de C.

În susținerea contestației societatea invocă următoarele motive:

- din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu se desprind elemente care să probeze faptul că dreptul de deducere a fost invocat în mod fraudulos sau abuziv, organul fiscal a invocat doar aspecte legate de forma în care a fost redactat contractul de servicii juridice;

- legislația TVA condiționează exercitarea dreptului de deducere de îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:

- achiziția să fie destinată pentru realizarea de operațiuni taxabile - condiție substanțială;

- societatea să dețină o factură emisă potrivit reglementărilor legale - condiție formală;

- cheltuielile refacturate de către C sunt ocazionate în calitatea acesteia de manager de proiect, iar aceste acțiuni sunt realizate în scopul dezvoltării proiectelor

imobiliare și prin urmare costurile acestuia, ocazionate de prestarea serviciilor, sunt alocate corespunzător fiecărui proiect în parte. Participarea ca membru la diverse organisme atrage oportunități pentru C, de a prezenta și promova proiectele dezvoltate de către Grup în România, astfel că societatea consideră că aceste cheltuieli refacturate sunt în scopul operațiunilor realizate de către P SRL;

- serviciile juridice prestate de către Societatea de Avocații B sunt destinate dezvoltării activității Grupului C și are consecințe pentru toate entitățile care dezvoltă proiecte, inclusiv P SRL;

- serviciile achiziționate cu factura emisă de A SPARL au fost prestate în beneficiul societății, serviciile fiind în mod imperios necesare acordării finanțării proiectului imobilia dezvoltat de către P SRL;

- societatea este parte din contract, acesta fiind un act juridic tripartit asumat și convenit de toate părțile implicate în tranzacție, respectiv, A SPARL în calitate de prestator, D în calitate de client tradițional al societății de avocatură și P în calitate de beneficiar al serviciilor;

- societatea deține facturi corect întocmite pentru serviciile prestate în beneficiul P de către C, societatea de avocați B și A;

- concluziile organelor de inspecție fiscală nu sunt tocmai în spiritul preverilor Directivei TVA și a principiilor prevăzute de jurisprudența europeană, invocând principiul neutralității fiscale detaliat în mai multe cazuri precum C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, Garage Molenheide la punctele 46-48, principiul certitudinii impunerii reținut de CEJ în cauze precum Halifax, punctul 72 și prevăzut de art. 3 alin (1) din Codul fiscal și principiul eficacității joacă un rol important în stabilirea limitelor pe care legislația națională trebuie să le respecte în stabilirea condițiilor privind exercitarea dreptului de deducere al TVA, principiu instituit de CEJ prin cazuri precum C-62/00 Marks&Spencer;

- achizițiile în cauză sunt justificate de tipologia activității economice desfășurate de P, fondurile obținute de la D sunt utilizate pentru dezvoltarea proiectului prin care se vor efectua operațiuni taxabile viitoare;

- serviciile de asistență juridică au mai fost achiziționate și de alte entități din grupul C care au fost supuse controlului de TVA fără ca respectivele echipe de inspecție fiscală să refuze dreptul de deducere, denotând o înțelegere a naturii tranzacției și a legăturii cu operațiunile taxabile ale companiei respective.

În concluzie, societatea consideră neîntemeiate și nelegale concluziile echipei de inspecție cu privire la negarea dreptului de deducere al TVA din facturile de la C - Societatea de avocați B și A și solicită anularea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S2 Y/2019 pentru suma de x lei și restituirea sumei reprezentând TVA aferentă bazei impozabile de y lei.

**II. Organele de inspecție fiscală** din cadrul Administrației Sector 2 a Finanțelor Publice au efectuat o inspecția fiscală la SC PSRL, perioada verificată în privința taxei pe valoarea adăugată fiind 01.07.2018-31.03.2019. Inspecția a avut ca obiectiv soluționarea cererii de rambursare a TVA formulate prin Decontul cu suma negativă de taxa pe valoarea adăugată, cu opțiune de rambursare (DNOR) depus de societate sub nr. INTERNET – dddd/2018, nr. dddd/2019 și nr. dddd1/2019.

Prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S2 Y/2019, emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S2 Y1/2019 nu

a admis la deducere TVA în sumă de x lei, aferentă refacturării unor taxe către C P1 SRL de către C SRL și deducerea TVA în facturile de achiziție servicii de la societatea B SCA și de la A SPARL.

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

***Cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au procedat legal stabilind obligația colectării TVA, în condițiile în care din motivele contestației nu rezultă o altă situație de fapt și de drept decât cea reținută de organele de inspecție fiscală.***

**În fapt**, prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S2 Y/2019, emisă de Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S2 Y1/2019 nu a fost admis la deducere TVA în sumă de x lei, aferentă refacturării unor taxe către C P1 SRL de către C SRL și deducerea TVA în facturile de achiziție servicii de la societatea B SCA și de la A SPARL.

**În drept**, potrivit art. 11 alin (1), art. 297 alin. (1) și (4) litera a), art. 299, alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal și normele metodologice de aplicare:

**„Art. 11 - (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.(...)”**

**(12) În cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:**

**a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;**

**b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.”**

Prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa 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 care au drept de deducere 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 operațiunilor care au drept de deducere, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină o factură în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, ci și să demonstreze că bunurile și serviciile facturate sunt prestate efectiv și sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile.

**„Art. 297 -(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul 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”.**

Din interpretarea textelor de lege, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

**„Art.299** alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

**“(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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare,;**

iar potrivit pct 69 alin.(1) și ali.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**„(1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.**

**(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal [...].”**

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că cerințele de fond și formă trebuie îndeplinite în mod cumulativ, și anume orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unei achiziții intracomunitare de servicii, dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale

taxabile și dacă deține o factură și înregistrează taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea, îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Inspekția fiscală a avut ca obiect verificarea legalității și conformității deconturilor de taxă pe valoare adăugată întocmite în perioada 01.07.2018-31.03.2019, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

Inspekția fiscală a fost inițiată în vederea soluționării deconturilor de taxa pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare înregistrate la Administrația sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. dddd/2018, pentru suma de d lei, sub nr. dddd/2019 pentru suma de d1 lei și sub nr. dddd1/2019 pentru suma de d2 lei.

SC C P1 SRL are ca principal obiect de activitate dezvoltare ( promovare) imobiliară.

Societatea a solicitat rambursare TVA în sumă de f lei aferentă perioadei 01.07.2018-31.12.2018 din care suma de f1 lei a fost acceptată la rambursare, iar suma de x lei a fost respinsă la rambursare.

Societatea a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 13.07.2017.

Cu ocazia controlului, organul fiscal a analizat tranzacțiile derulate cu C, Colliers Internațional, SCA B, A SPARL, O, S, etc.

Pentru decontul de TVA dddd/2018 organul fiscal a majorat baza impozabilă cu suma de s lei și TVA aferentă în sumă de s1 lei compusă astfel:

- suma de s2 lei reprezintă TVA aferentă refacturării unor taxe către C P1 de către C înscrisă în factura nr. s2 lei ( refacturare cheltuieli cf. anexă în valoare totală de s3 lei din care TVA în sumă de s2 lei);

- b lei, reprezentând TVA aferentă serviciilor juridice facturate de Societatea de Avocați B, conform facturii nr. b/2018.

Pentru decontul de TVA dddd/2019 organul fiscal a majorat baza impozabilă cu suma de g lei și TVA aferentă în sumă de g1 lei, reprezentând servicii juridice prestate de A SPARL care nu au legătură cu acordarea sau neacordarea unui împrumut dat de D și conform contractului, documentația și consultanța juridică este exclusiv pentru client, respectiv D.

Referitor la suma de s2 lei reprezentând TVA aferentă "refacturării cheltuieli conform anexa" a căror bază impozabilă este în sumă de s3 lei.

C SRI a refacturat către C P1 SRL factura nr. s2 lei. În anexa la factura sunt enumerate facturile emise de către diferite organisme către C privind unele taxe și cotizații ( Camera de Comerț Britanică Română SRL Londra Marea Britanie Sucursala Română, Camera De Comerț și Industrie Romano-Germană, Asociația Camera de Comerț Americană în România, Ceo Club Internațional).

În speță sunt aplicabile prevederile art. 297 alin (4) din Codul fiscal care precizează următoarele:

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

**a) operațiuni taxabile;**

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296 ;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.”

„**Art. 268 - (1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278 ;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).”

„**Art. 292 - (1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:**

(...) k) prestările de servicii și/sau livrările de bunuri furnizate membrilor în interesul lor colectiv, în schimbul unei cotizații fixate conform statutului, de organizații fără scop patrimonial care au obiective de natură politică, sindicală, religioasă, patriotică, filozofică, filantropică, patronală, profesională sau civică, precum și obiective de reprezentare a intereselor membrilor lor, în condițiile în care această scutire nu provoacă distorsiuni de concurență; (...)”

Norme metodologice:

„45. În sensul art. 292 alin. (1) lit. k) din Codul fiscal:

a) cuantumul cotizațiilor este stabilit de organul de conducere abilitat, conform statutului propriu al organizațiilor fără scop patrimonial;

**b) activitățile desfășurate în favoarea membrilor în contul cotizațiilor încasate în baza art. 21 alin. (1) lit. a) din Legea camerelor de comerț din România nr. 335/2007, cu modificările și completările ulterioare, de către camerele de comerț, sunt scutite de taxă.”**

Față de cele prezentate anterior rezultă că achizițiile nu sunt efectuate în scopul operațiunilor taxabile desfășurate de SC C P1 SRL ci sunt în folosul operațiunilor taxabile efectuate de SC C SRL întrucât aceasta societate este membră a diferitelor organisme precum: Camera de Comerț Britanica, Camera de Comerț și Industrie

Romano Germană, Asociația Comerț Americană, etc... și nu SC C P1 SRL. Mai mult, această operațiune nu este impozabilă în sensul art. 268 din Legea nr. 227/2015.

În consecință, suma de s2 lei, reprezentând TVA aferentă înscrisă în factura nr. s2 lei nu este deductibilă din punct de vedere fiscal.

Referitor la suma de b lei, reprezentând TVA înscrisă în factura de achiziție seria PF nr. 658/2018 de la Societatea de Avocați B și neacceptarea la deducere de echipa de inspecția fiscală, se rețin următoarele aspecte:

Din analiza raportului de activitate anexat facturii respective rezultă faptul că beneficiarii acestor servicii sunt societățile C P1 și C P1 (P1) și se referă la "Vânzare O".

Serviciile descrise în raportul de activitate sunt:

- discuții cu autoritățile publice în vederea obținerii certificatului care atestă expirarea perioadei de opoziție pentru vânzarea părților sociale SC P1; Corespondența cu K în această privință;

- revizuirea listei de verificare și discuții cu departamentele financiar și tehnic ale Clientului pentru finalizarea CP și obligațiilor de semnare;

- revizuirea și modificarea variantei preliminare a contractului de prelucrare a datelor care va fi încheiat între P1 și C ca obligație ulterioară semnării în cadrul Contractului de vânzare cumpărare de părți sociale;

- discuții suplimentare cu departamentele financiar și tehnic ale Clientului în vederea Încheierii. Întocmirea listei de doare inițiale ale Societății și Proprietății. Întocmirea primei variante preliminare a notificării de Încheiere;

- discuții telefonice și corespondența cu clientul cu privire la chestiunile rămase nerezolvate în legătura cu Încheierea privind contractului de vânzare cumpărare de părți sociale și revizuirea și modificarea notificării de încheiere a tranzacției(...)

- întocmirea ulterioară a listei de dosare inițiale ale Societății și proprietății, conform indicațiilor Clientului furnizate la data de 7 iunie. Revizuirea primei variante preliminare a documentației care va fi atașată ca anexă la certificatul de Încheiere a tranzacției. Revizuirea variantei preliminare a Deciziilor Asociatului Unic cu privire la Încheierea tranzacției furnizate de K. Actualizarea Notificării de Încheiere a Tranzacției și corespondența cu Clientul în acest sens.

- întâlnire cu K în legătură cu principalele documente care vor fi emnate la data încheierii Contractului de vânzare cumpărare de părți sociale O, inclusiv discuții telefonice și corespondența cu clientul, etc (...)

Așa cum rezultă din descrierea pretărilor de servicii facturate de societate B SCA către SC C P1 SRL aceste servicii sunt destinate în principal acționarului PH și nu sunt efectuate realizării de operațiuni taxabile de către SC C P1 SRL.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 294 alin (1) și alin (4) din Codul fiscal , care stipulează:

„(1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul 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”.**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că dreptul de deducere ia naștere în momentul exigibilității taxei, iar orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinae utilizării în folosul opeațiunilor taxabile.

Acestea se coborează cu prevederile art. 299 alin (1) lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

*“(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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*

Din analiza rapoartelor de activitate și având în vedere legislația în vigoare se reține că societatea a dedus eronat TVA în sumă de b lei înscrisă în factura de achiziție de la SCA B, seria PF a/2018 reprezentând „onorarii servicii juridice conform contract de asistență juridică nr. A1/09.11.2017” și a cărei bază impozabilă este suma de a lei, aceasta nefiind deductibilă din punct de vedere fiscal.

Referitor la suma de a lei, reprezentând TVA aferentă serviciilor de asistență juridică facturate de A SPARL, în baza contractului din data de 16.01.2018 așa cum se menționează pe factura.

Conform contractului din data de 16.01.2018, clientul este D, iar serviciile de consultanță oferite clientului sunt în legătură cu acordarea unui împrumut către C P1 SRL în vederea dezvoltării unei clădiri de birouri.

În contract se prevede că A va emite o factură către împrumutat ( C P1) la încheierea serviciilor. Împrumutatul este de acord cu plata prin virament bancar al onorariilor și al plăților înscrise în facturi. SC C P1 SRL va răspunde de plata facturilor aferente serviciilor prestate în temeiul contractului.

Conform anexei 1 la contract, D va asista clientul D la servicii legate de proiect, respectiv servicii corporatiste - due diligence, autorizații, contracte-revizuirea contractelor de închiriere existente, finanțe.

Societatea a prezentat factura nr. DETA rrrr/30.10.2018 emisă de D în sumă de 116.912 lei din care TVA în sumă de r lei, situația serviciilor prestate de D, persoanele care au prestat serviciile, timpul destinat serviciilor prestate și tariful prestației.

Prin adresa nr. MBS2\_AIF xxxx2/10.05.2019 echipa de inspecție a solicitat explicații privind deducerea de TVA înscrisă în factura prezentată.

Prin adresa de răspuns a societății se menționează: „la data de 08.08.2018, s-a încheiat contractul de finanțare pentru dezvoltare proiectului O C între Companie, D și BCR, valoarea acestuia fiind de x Eur și x1 ron. Primele trageri bancare în Eur și Ron s-au efectuat în data de 24.10.2018.

Serviciile juridice aferente obținerii acestei finanțări au fost efectuate de către D SPARL și au constatat în principal în:

- corespondența teleconferințe și convorbiri telefonice între părțile contractului;
- redactarea, modificarea și revizuirea documentelor necesare;
- revizuirea autorizațiilor;
- obținerea documentelor necesare;
- redactarea, modificarea și revizuirea contractului de finanțare;



Obținerea de la Registrul comerțului a certificatului constataror și certificatul privind insolvența pentru companie;

- furnizarea documentelor suplimentare notraului public;
- participarea la semnarea contractului de facilitare...”

Potrivit documentelor prezentate, se reține că beneficiar al acestor servicii este D și nu SC C P1 SRL chiar dacă aceste servicii sunt legate de proiectul investițional al C P1.

Având în vederile prevederile legale stipulate la art. 297 din Codul fiscal, se reține faptul că dreptul de deducere ia naștere în momentul exigibilității taxei, iar orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Codul fiscal consacră la nivel de lege principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al relațiilor economice în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune ( tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic poate să nu fie luată în considerare din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa 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 care dau drept de deducere și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi ca serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor care dau drept de deducere, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină o factură în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, ci și să demonstreze ca bunurile și serviciile facturate sunt prestate efectiv și sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile.

Simpla prezentare a unor facturi nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor contribuabilul trebuie să demonstreze că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care dau drept de deducere.

Pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, contribuabilul trebuie să demonstreze că sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor care au drept de deducere.

Serviciile juridice prestate de A SPARL sunt în legătură cu acordarea ori neacordarea unui împrumut dat de D și conform contractului, documentația și consultanța juridică este exclusiv pentru client, respectiv D.

Astfel, se constată că serviciile prestate de D SPARL nu sunt în beneficiul C P1 cu al D, potrivit clauzelor contractuale, și nu pot fi considerate a fi destinate realizării de operațiuni taxabile ale societății verificate.

De asemenea, organul de soluționare a contestației 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 solicita 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.

În ceea ce privește încălcarea de către organele de inspecție fiscală a principiului certitudinii impunerii, se reține că acesta este reglementat la art. 3 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care în forma în vigoare în perioada de referință, stipulează:

*„certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale”*

Or, din analiza documentelor existente la dosarul contestației, rezultă că decizia de impunere atacată este fundamentată pe temeiuri legale clar exprimate, care se regăsesc și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii acesteia.

De asemenea, Curtea Europeană de Justiție prin Decizia pronunțată în cazul C-255/02 Halifax, a statuat faptul că tranzacțiile care au drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, neavând conținut economic, vor fi ignorate, astfel încât să se revină la situația normală care ar fi existat în absența tranzacțiilor respective.

Urmare celor prezentate și prevederilor legale citate, organul fiscal în mod corect nu a admis la deducere TVA în sumă de a lei, reprezentând TVA aferentă serviciilor facturate de A SPARL, care nu sunt prestate în beneficiul societății verificate, ci al D, potrivit clauzelor contractuale, și nu pot fi considerate a fi destinate realizării de operațiuni taxabile ale SC C P1 SRL.

Referitor la argumentele contestatarii cu privire la faptul că prin refuzarea dreptului de deducere a TVA a fost încălcat **principiul neutralității TVA**, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit jurisprudenței europene, Curtea Europeană de Justiție lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește **principiul proporționalității** aceasta vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare, stabilind potrivit literaturii de specialitate, faptul că impozitul se calculează prin aplicarea cotelor proportionale, fapt care asigură pastrarea raportului dintre venitul impozabil și suma impozitului, contribuind la realizarea echității fiscale. Or, în situația prezentă organele de inspecție fiscală au respectat prevederile legale și nu au impus societății condiții suplimentare care să îngreueze acesteia exercitarea dreptului de deducere .

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA suma de x lei, aferentă refacturării unor taxe către C P1 SRL de către

C SRL și deducerea TVA în facturile de achiziție servicii de la societatea B SCA și de la A SPARL.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de SC PSRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S2 Y/2019, cu privire la TVA respinsă la rambursare în sumă de **x lei**.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 11 alin (1), art. 297 alin. (1) și (4) litera a), art. 299, alin. (1) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal și normele metodologice de aplicare, și ale pct. 11.1 din Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015 prin care se aproba Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

### **DECIDE**

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **SC PSRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-S2 Y/2019, cu privire la TVA respinsă la rambursare în suma de **x lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.