

DECIZIA nr. 296 din 2016
privind solutionarea contestatiei
formulata de **S.C. XXX SRL**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X cu privire la contestatia **S.C. XXX SRL**, avand CIF RO X, cu sediul in Bucuresti,

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X, il constituie anularea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/X.Y.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/X.Y.2016 si comunicate sub semnatura la data de 27.11.2015, pentru suma totala de **X lei** reprezentand TVA suplimentara si accesorii, astfel:

- X lei TVA suplimentara;
- X lei accesorii, din care:
 - X lei dobanzi de intarziere;
 - X lei penalitati de intarziere.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborat cu prevederile art. 352 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. XXX SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. În susținerea contestatiei societatea arata, in esenta, urmatoarele motive:

Organele fiscale nu au acordat dreptul la deducerea TVA in suma de X lei aferenta serviciilor prestate de XSY. Printre motivele de fapt ale neadmiterii dreptului de deducere se afla faptul ca societatea nu ar fi prezentat documente justificative din care sa rezulte prin ce modalitati au fost prestate serviciile si care sa ateste ca serviciile respective au fost destinate realizarii de operatiuni impozabile. Pentru cele trei persoane mentionate ca ar fi prestat serviciile, societatea nu ar fi prezentat documente din care sa rezulte ca aceste persoane au prestat serviciile, numarul de ore/zile in care acestea au fost prestate.

Ca temei de drept s-au indicat prevederile art. 134¹ alin. (7) si art. 145 Cod fiscal.

Organele fiscale nu au acordat dreptul la deducerea TVA in suma de X lei aferenta serviciilor facturate de XXI Ltd. deoarece societatea nu ar fi prezentat documente justificative care sa ateste contributia XXI Ltd. la modificarea legislatiei interne.

Ca temei de drept s-au indicat prevederile art. 11 Cod fiscal.

1. Cu privire la TVA in suma de X lei aferenta serviciilor prestate de XSY:

Spre deosebire de legislatia privind impozitul pe profit (Titlul II din Codul fiscal), materia care reglementeaza TVA nu impune forma si tipul de documente necesare pentru a dovedi realitatea serviciilor. In orice caz XXX a pus la dispozitie in timpul controlului mai multe documente justificative pentru a demonstra atat realitatea cat si necesitatea serviciilor.

XSY a acordat, in baza contractului incheiat, consultanta tehnica in faza de realizare a proiectului energetic eolian CG. Prestarea si necesitatea serviciilor a fost demonstrata in timpul inspectiei fiscale prin prezentarea urmatoarelor documente justificative:

- facturile emise - anexa nr. 3;
- contractul nr. XY/07.12.2009 - anexa nr. 4;
- liste cu descrierea sumara a activitatilor de supervizare pe zile - anexa nr. 5;
- rapoartele sedintelor periodice referitoare la stadiul lucrarilor si coordonarea acestora, la care erau prezenti si domnii LO si JV din partea XSY - anexa nr. 6;
- minute ale intalnirilor saptamanale cu contractorii in care apar ca reprezentanti ai XSY domnii LO si JV - anexa nr. 7;
- e-mailuri cuprinzand corespondenta intre reprezentantii XEZ Romania (intre care si domnii LO si JV) si reprezentantii XCW - anexa nr. 8;
- foi de pontaj stampilate de XSY pentru domnii LO, JV si TG - anexa nr. 9;
- CV-uri pentru domnii LO, JV si TG - anexa nr. 10;

Aceste dovezi demonstreaza realitatea implicarii XSY in pregatirea si implementarea proiectului CG, reprezentantii XSY participand atat la supervizarea activitatilor desfasurate in parc, cat si in intalnirile legate de proiect, fiind de asemenea implicat in corespondentele purtate pe tema proiectelor.

Necesitatea prestarii serviciilor rezulta din faptul ca XSY are o expertiza tehnica foarte buna in domeniul energiei verzi si consultanta oferita a fost indispensabila in indeplinirea unor indicatori de eficienta si cost-beneficiu in legatura cu investitia CG.

Activitatile XSY au avut ca rezultat finalizarea cu succes a investitiei in Parcul Eolian CG. Si ca urmare a serviciilor prestate de XSY XXX a ajuns in prezent sa efectueze operatiuni taxabile, respectiv vanzarea de energie electrica si certificate verzi.

In combaterea unor constatari cuprinse in RIF se arata urmatoarele:

- faptul ca la sedintele pentru parcul eolian dezvoltat s-a permis accesul reprezentantilor XSY constituie o dovada ca s-a aprobat implicarea persoanelor respective;
- foile de pontaj nu reprezinta baza de calcul a pretului serviciilor prestate, intrucat in contract se prevede un tarif fix;
- potrivit jurisprudentei europene (C-463/14) atunci cand serviciile de consultanta sunt prestate in baza unui onorariu periodic fix, prestarea de servicii o constituie insusi faptul ca prestatorul se afla la dispozitie in perioada stabilita contractual, independent de prestarea unor servicii efective de consultanta in aceasta perioada.

2. Cu privire la TVA in suma de X lei aferenta serviciilor facturate de XXI Ltd.

Societatea a prezentat in timpul controlului mai multe documente justificative pentru a demonstra atat realitatea cat si necesitatea serviciilor.

XXI Ltd. a prestat catre XXX servicii de consultanta privind urmatoarele:

- elaborarea de analize, expertize referitoare la schema de ajutor privind certificatele verzi;
- promovarea brandului XEZ, din care face parte si contestatoarea;
- participarea la dezbateri publice privind legislatia referitoare la certificate verzi;
- participarea la intalniri organizate de autoritati implicate in elaborarea legislatiei referitoare la certificatele verzi;
- pregatirea unor materiale legislative elaborate de autoritatile altor state UE referitoare la certificatele verzi;

- colaborarea cu asociatii profesionale ale producatorilor de energie din surse regenerabile.

La atingerea obiectivelor stabilite contractual, XXI Ltd. a emis factura din 10.07.2015, in suma de X euro, reprezentand 50% din prima rata a comisionului de succes pentru indeplinirea obiectivelor 1.1. si 2.1. de la art. 2 din Contractul incheiat in 04.08.2014 si actul aditional nr. 1 la contract (atasat in anexa nr. 11), in baza careia s-a dedus TVA in suma de X lei.

Obiectivele de indeplinit de la art. 2 din Contractul incheiat in 04.08.2014 sunt urmatoarele:

“1.1. Amendarea legislatiei primare si secundare interne privind schema certificatelor verzi, in sensul extinderii la o durata de 24 de luni a acreditarii temporare cu o perioada aditionala de minimum 24 luni:

2.1. Amendarea legislatiei primare si secundare interne privind schema certificatelor verzi, in sensul acordarii dreptului producatorilor a caror acreditare temporara a expirat, sa li se acorde numarul integral de certificate verzi pentru perioada dintre data expirarii acreditarii temporare si legislatia amendata.

3.1 Emiterea de catre Comisia Europeana a unei aprobari formale individuale pentru CG in concordanta cu legislatia europeana, pentru intregul numar de certificate verzi.”

Justificarile prezentate pentru serviciile prestate aferenta acestui comision de succes au fost urmatoarele:

- adresa XXI inregistrata la XXX sub nr. X/28.07.2015, in care se precizeaza indeplinirea obiectivelor 1.1. si 2.1. de la art. 2 din Contract si modul de calcul al comisionului de succes;

- Legea nr. 122/29.05.2015 pentru aprobarea unor masuri in domeniul promovarii producerii energiei electrice din surse regenerabile, ce prevede la art. 1 posibilitatea obtinerii unei noi decizii de acreditare temporara;

- Ordinul A.N.R.E. nr. 138/01.09.2015 privind modificarea Regulamentului de acreditare a producatorilor de energie electrica din surse regenerabile, unde, la punctul 3. se precizeaza dreptul operatorului economic de a beneficia de sistemul de promovare a certificatelor verzi, indiferent daca au intervenit perioade de suspendare.

In plus, prin nota explicativa din 02.10.2015, XXX a prezentat urmatoarele documente:

- fisa de timp a d-lui J. W in care sunt descrise activitatile desfasurate de acesta: intalniri de lucru la Bruxelles, Limasol, Praga, Haga, cu oficiali UE si din Romania, intalniri de lucru cu echipa XEZ in Bucuresti;

- rapoarte privind serviciile oferite clientilor, din care rezulta activitatile desfasurate de XXI in perioada august 2014 - septembrie 2015: colectare documentatie, discutii, analize, sedinte desfasurate in Bruxelles, Praga, Bucuresti;

- raport privind legislatia UE in domeniul protectiei mediului intocmit in martie 2015;

- raport privind unele discutii intre DG Competition si oficiali din Romania in 25.11.2014;

- raport din data de 04.06.2015 privind vizita la Bucuresti a domnului TC - membru al parlamentului European, in perioada 21 - 23 iunie 2015 prin care XXI isi exprima disponibilitatea de a veni la Bucuresti pentru discutii;

- raport din noiembrie 2014 privind functionarea schemelor pentru energii regenerabile in Belgia, Germania si alte state UE.

In ciuda acestor documente organele de inspectie fiscala mentioneaza ca XXX nu ar fi dovedit contributia XXI Ltd. la modificarea legislatiei din Romania/prestarea serviciilor de catre XXI Ltd..

Se detaliaza si aportul XXI la emiterea de catre Comisia Europeana a unei aprobari formale individuale pentru CG.

Se arata ca si in ipoteza in care prestarea serviciilor nu ar fi fost de fapt justificata, organele de control nu ar fi trebuit sa respinga deducerea taxei, intrucat aceasta deducere s-a facut prin mecanismul taxarii inverse. Spre deosebire de situatia in care prestatorul factureaza si TVA, pentru serviciile prestate de persoane impozabile stabilite in afara Romaniei catre XXX, obligatia platii TVA revine beneficiarului, factura fiind emisa fara TVA. Beneficiarul face plata taxei prin mecanismul taxarii inverse, inscriind in decontul sau de taxa, atat ca taxa deductibila cat si ca taxa colectata, TVA aferenta achizitiilor intracomunitare. In cazul in care organele fiscale stabilesc ca serviciile nu sunt reale sunt obligate sa dispuna atat anularea taxei colectate cat si a taxei deductibile, efectul fiscal fiind neutru.

Ataseaza un raspuns al Directiei de legislatie in domeniul TVA din MFP in care se arata ca, pentru taxarea inversa, in cazul refuzului dreptului de deducere nu se mai poate mentine nici taxa colectata. Un alt raspuns, in privinta taxarii inverse, se regaseste pe site-ul MFP, la rubrica Info TVA - drept deducere.pdf.

Se arata aspecte ce deriva din jurisprudenta europeana in materie de TVA, respectiv considerente ale CEJ privind neutralitatea taxei, si limitele cerintelor impuse de autoritatile nationale pentru exercitarea dreptului de deducere, din cauzele Halifax si Mahageben.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au efectuat in perioada 24.11.2014 - 24.02.2015 o inspectia fiscala partiala la S.C. XXX SRL, in privinta taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare, pentru perioada 01.03.2013 - 30.06.2014.

Cu privire la sumele contestate de societate, reprezentand TVA neadmisa la deducere, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-X/X.Y.2016, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/X.Y.2016 si referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au retinut urmatoarele:

1. Cu privire la TVA in suma de X lei aferenta serviciilor prestate de XSY din Cehia:

In decizie se arata ca nu au fost prezentate justificari privind necesitatea efectuarii serviciilor in folosul operatiunilor taxabile.

In RIF se detaliaza astfel:

- se precizeaza documentele prezentate de contribuabil;
- se arata ca in vederea stabilirii serviciilor prestate de XSY a fost intocmita nota explicativa din 25.09.2015 prin care s-a solicitat societatii sa nominalizeze persoanele care au prestat serviciile, pregatirea de specialitate a acestora, activitatile desfasurate de acestea si cum s-au concretizat, care este relatia intre XSY si XCW, avand in vedere ca listele prezentate sunt cu sigla XCW.

Urmare documentelor si explicatiilor oferite nu a rezultat prin ce modalitati au fost efectuate serviciile. In rapoartele si minutele prezentate si care au sigla XCW, nu apare in coloanele "Description" si "Action" numele XSY din Cehia in calitate de consultant tehnic, asa cum apare in cazul XCW, in calitate de prestator de servicii de management de proiect.

Nu a fost acceptata la deducere TVA aferenta serviciilor facturate de XSY in perioada martie - septembrie 2013 in suma totala de X lei.

2. Cu privire la TVA in suma de X lei aferenta serviciilor facturate de XXI Ltd.

Nu s-a acceptat deducerea taxei pentru comisionul facturat de XXI Ltd., pentru care nu s-a justificat prestarea serviciilor si necesitatea efectuării acestora in scopul operatiunilor taxabile.

Pentru serviciile efectuate XXI Ltd. a emis facturi lunare, cu tariful fix de X euro, aferent carora organele fiscale au admis deducerea taxei, pe baza documentelor justificative prezentate.

Pentru factura primita de la XXI Ltd. emisa in data de 10.07.2015, in valoare de X euro, organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea taxei aferente, in suma de X lei. Factura reprezinta comision de succes pentru indeplinirea obiectivelor prevazute la pct. 1.1. si 2.1. de la art. 2 din Contractul incheiat in 04.08.2014 si actul additional nr. 2 la contract, obiective ce prevedeau modificarea legislatiei interne cu privire la certificatele verzi si energia regenerabila.

Din explicatiile date si documentele prezentate organele de inspectie fiscala au constatat ca nu rezulta aportul direct al XXI Ltd. din Cipru la modificarea legislatiei interne cu privire la certificatele verzi si energia regenerabila.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au procedat temeinic si legal la neacordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferenta unor achizitii de servicii considerate ca nefiind efectuate in folosul operatiunilor impozabile ale societatii, în condițiile în care din argumentele contestatarei si dovezile depuse nu rezulta o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

În fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea de către societate a TVA aferenta unor prestari de servicii, considerandu-se ca din documentele prezentate nu rezulta ca sumele facturate au fost aferente unor servicii prestate în folosul operatiunilor impozabile ale contribuabilei.

În drept, cu privire la deductibilitatea TVA, sunt incidente urmatoarele prevederi din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;[...]”

“ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

[...]

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

“Art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Rezulta din textele de lege citate, ca pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, deoarece din documentele prezentate de contribuabilul trebuie sa rezulte indeplinirea unor conditii prevazute de lege pentru deducerea taxei:

- taxa dedusa trebuie sa fie aferenta unor achizitii destinate utilizarii, deci implicit serviciile trebuie atat sa fie prestate cat si prestarea sa fie in beneficiul celui ce efectueaza deducerea taxei, caci numai astfel pot fi destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile;

- taxa este deductibila la momentul exigibilitatii. Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc **faptul generator** iar faptul generator intervine **la data prestării serviciilor**. Pentru serviciile de consultanta, si alte servicii similare dreptul de deducere al taxei, exigibilitatea si faptul generator intervin la data la care sunt emise situatii 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;

- factura detinuta trebuie sa fie aferentă serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său;

- factura detinuta trebuie sa contina elementele prevazute de art. 155 din Codul fiscal cum ar fi denumirea serviciilor si descrierea acestora, care să permită stabilirea unei piste fiabile de audit între factură și prestare.

Argumentul contestatoarei cu privire la faptul că achizițiile de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale firmei și, în consecință, taxa aferentă achiziției este deductibilă la calculul TVA, fapt demonstrat prin facturi, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât simpla prezentare a unor facturi nu asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere, societatea trebuind să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizarii în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere aspectele menționate, coroborate cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Cureta Europeană de Justiție a stabilit că "este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii", respectiv coroborat cu art.4 din Directiva 112/2006/CE care stipulează că autoritațile fiscale pot solicita dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

III.1. Cu privire la TVA in suma de X lei aferenta serviciilor prestate de XSY din Cehia, neadmisa la deducere:

XSY din Cehia a emis facturi cu TVA romanesc, fiind inregistrata in scopuri de TVA in Romania. Facturile depuse in copie la dosarul contestatiei (in limba engleza) cuprind TVA in euro si in lei si prevad ca descriere a serviciilor:

- X lei TVA - factura X/29.03.2013 - "contract XY/07.12.2009 si minuta intalnirii din 19.09.2012";

- X lei TVA - factura X/30.04.2013 - "contract XY/07.12.2009 si minuta intalnirii din 19.09.2012";

- X lei TVA - factura X/31.05.2013 - "contract XY/07.12.2009 si minuta intalnirii din 19.09.2012";
 - X lei TVA - factura X/28.06.2013 - "contract XY/07.12.2009 si minuta intalnirii din 19.09.2012";
 - X lei TVA - factura X/31.07.2013 - "contract XY/07.12.2009 si amendamentul nr. 3";
 - X lei TVA - factura X/30.08.2013 - "contract XY/07.12.2009 si amendamentul nr. 3";
 - X lei TVA - factura X/30.09.2013 - "contract XY/07.12.2009 si amendamentul nr. 3";
- in total TVA in suma de X lei.

Atasate facturilor sunt foi de pontaj zilnic pentru 1-3 persoane, intocmite de LO, cu stampila XSY, pentru proiectul eolian CG.

Din documentele justificative depuse de contestatoare rezulta:

- lista cu descrierea sumara a activitatilor de supervizare pe zile - anexa nr. 5. cuprinde activitati desfasurate in zile in care in fisele de pontaj nu apare nici o activitate desfasurata de cele 3 persoane. Spre exemplu in lista apar activitati desfasurate in datele de 04.09.2013, 06.09. 2013 fara ca in pontaj sa apara vreo persoana care sa desfasoare activitate in aceste zile si viceversa, in pontaj apar persoane care desfasoara activitate in zilele de 9, 10, 12, 16,17,18, 23, 24, 25 si 26 septembrie 2013 fara ca in lista sa apara activitati desfasurate in aceste zile. Prin urmare chiar documentele depuse de contestatoare cuprind date contradictorii, aparand ca documente intocmite *pro causa*, ce nu pot fi avute in vedere;
- rapoartele sedintelor periodice referitoare la stadiul lucrarilor si coordonarea acestora, la care erau prezenti si domnii LO si JV din partea XSY - anexa nr. 7, nu prevad in ce a constat activitatea reprezentantilor XSY;
- e-mailuri cuprinzand corespondenta intre reprezentantii XEZ Romania (intre care si domnii LO si JV) si reprezentantii XCW - anexa nr. 8, se refera in special la aprobarea platii unor facturi emise de furnizori, atributie ce nu rezulta din contractul de prestari servicii-consultanta din 07.12.2009;
- CV-uri pentru domnii LO, JV si TG - anexa nr. 10, nerezultand din aceste CV-uri ca vreuna din cele trei persoane ar mai fi desfasurat activitati de specialitate in proiectarea, constructia si exploatarea de parcuri eoliene, altele decat CG: prin urmare nici argumentul contestatoarei, ca necesitatea prestarii serviciilor rezulta din faptul ca XSY are o expertiza tehnica foarte buna in domeniul energiei verzi, nu poate fi retinuta in solutionarea contestatiei in favoarea sa, din moment ce persoanele ce au reprezentat XSY nu au desfasurat anterior activitati in domeniul energiei verzi.

In contractul nr. XY/07.12.2009, ce este mentionat in facturile emise de XSY, asa cum se stipuleaza la pct. 4.1, pretul contractului este stabilit conform anexei nr. 1 la contract - "Asistenta XSY CG". In aceasta anexa sunt prevazute remuneratii lunare pentru perioada august 2009 - mai 2011, prin urmare contractul initial si anexa nr. 1 la contract nu ofera informatii cu privire la tariful convenit pentru perioada ce intereseaza in cauza (anul 2013), raportat si la sustinerile contestatarei ca foile de pontaj nu reprezinta baza de calcul a pretului serviciilor prestate, intrucat in contract se prevede un tarif fix. Cum societatea nu a depus documentele intitulate "minuta intalnirii din 19.09.2012" si nici "amendamentul nr. 3" mentionate in facturile emise de XSY, mentionate anterior, ce au stat la baza deducerii TVA, aspectele invocate de contestatoare nu se sustin si nu pot fi analizate.

In privinta invocarii de catre contestatoare a jurisprudentei europene (cauza C-463/14) se retine ca in cauza invocata este vorba de un contract de abonament pentru prestarea unor servicii nedefinite, principala obligatie asumata de prestator fiind de a se

pune la dispozitia clientului pentru a-i oferi consultanta in cazul in care o va solicita, indiferent daca serviciile sunt sau nu prestate, pe cand in prezenta cauza sunt prevazute servicii concrete de prestat, cu obiective de atins si bonus aferent. Prin urmare, fiind vorba de o situatie total diferita decat cea solutionata prin Decizia CJUE pronuntata in cauza C-463/14, hotararea in cauza nu este incidenta in solutionarea prezentei cauze.

În speta sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d), și art. 213 alin (1) și (5) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„ Art. 206 Forma și conținutul contestației

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

- a) *datele de identificare a contestatorului;*
- b) *obiectul contestației;*
- c) *motivele de fapt și de drept;*
- d) *dovezile pe care se întemeiază;* ”

“Art. 213 Soluționarea contestației

(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților**, de dispozițiile legale invocate de acestea și **de documentele existente la dosarul cauzei**. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) **neîntemeiata**, *în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, să anexeze contestației înscrisurile doveditoare, organul de soluționare analizând contestația și în funcție **de documentele existente la dosarul cauzei**.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

precum și de art. 65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) *Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura

administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

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

Cum contestatara nu a depus documente sau nu a formulat argumente care sa probeze motivele sale, privind necesitatea, realitatea si faptul ca serviciile achizitionate au fost prestate in folosul operatiunilor sale impozabile, nu pot fi retinute ca intemeiate argumentele societatii cu privire la aceste aspecte.

Asa fiind, nu se poate retine ca societatea a dovedit o alta situatie decat cea retinuta de organele de inspectie fiscala, privind neindeplinirea conditiilor de deducere a TVA, respectiv a conditiei ca achizitiile sa fie efectuate in folosul operatiunilor sale impozabile, contestatia **urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA neadmisa la deducere si stabilita suplimentar in suma de X lei.**

III.2. Cu privire la TVA in suma de X lei aferenta serviciilor facturate de XXI Ltd., neadmisa la deducere:

In fapt, pentru factura nr. X/2015, emisa de XXI Ltd. din Cipru, in valoare de X euro, organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea taxei aferente (rezultata din aplicarea mecanismului taxarii inverse), in suma de X lei. Factura reprezinta comision de succes pentru indeplinirea obiectivelor prevazute la pct. 1.1. si 2.1. de la art. 2 din Contractul incheiat in 04.08.2014 si actul aditional nr. 2 la contract, obiective ce prevedeau modificarea legislatiei interne cu privire la certificatele verzi si energia regenerabila.

Motivul de fapt pentru neadmiterea deducerii taxei deduse de societate il reprezinta faptul ca, din explicatiile date si documentele prezentate, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu rezulta aportul direct al XXI Ltd. din Cipru la modificarea legislatiei interne cu privire la certificatele verzi si energia regenerabila.

Sustinerile contestatarei sunt ca a prezentat in timpul controlului mai multe documente justificative pentru a demonstra atat realitatea cat si necesitatea serviciilor prestate ce au determinat plata onorariului de succes. Suplimentar se sustine ca, independent de cele sustinute anterior, in cazul achizitiilor intracomunitare, pentru care se aplica mecanismul taxarii inverse, neadmiterea deducerii taxei presupune simultan si anularea colectarii taxei, efectul fiscal fiind astfel neutru.

In drept, potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau 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.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

Se retine ca speta priveste prestarea unor servicii de firma din Cipru, al caror obiectiv a fost modificarea legislatiei interne in privinta energiei regenerabile. Prestarea serviciilor si atingerea obiectivelor contractate, pentru care se stabilea prin contract plata comisionului de succes, se prezinta de contestatoare ca fiind emiterea Legii nr. 122/29.05.2015 pentru aprobarea unor masuri in domeniul promovarii producerii energiei electrice din resurse regenerabile si a Ordinului A.N.R.E. nr. 138/01.09.2015 privind modificarea Regulamentului de acreditare a producatorilor de energie electrica din resurse regenerabile.

Efectuand o analiza a procesului legislativ ce a dus la publicarea Legii nr. 122/2015, din datele publice disponibile pe site-ul Parlamentului (senat si camera Deputatilor), rezulta ca legea a fost adoptata la initiativa Guvernului. Prima camera sesizata a fost Senatul unde proiectul de lege initiat de guvern a fost inregistrat sub nr. L589/2014. Proiectul de lege a primit anterior avizul Consiliului Legislativ nr. 1141/08.10.2014.

Asa cum rezulta din Expunerea de motive intocmita de Guvern pentru initiativa legislativa, in scopul asigurarii transparentei decizionale, proiectul de act normativ a fost publicat in data de 01.10.2014 pe site-ul Departamentului pentru Energie (www.energie.gov.ro).

Inca din faza initiala, respectiv forma publicata in 01.10.2014 pe site-ul www.energie.gov.ro, proiectul de lege a cuprins prevederea regasita in forma finala a legii nr. 122/29.05.2015, la art. 1, privind posibilitatea solicitarii unei noi decizii de acreditare temporara, pentru a beneficia de numarul de certificate verzi prevazut la art. 6 alin. (2) din Legea nr. 220/2008, republicată, cu modificările și completările ulterioare, până la data emiterii deciziei de autorizare din partea Comisiei Europene.

In privinta activitatilor desfasurate de firma din Cipru, privind indeplinirea obiectivului privind modificarea legislatiei interne in domeniul in cauza, contestatoarea nu a depus documente din care sa rezulte activitatile concrete desfasurate prin care a impulsionat emiterea proiectului de lege de catre Guvernul Romaniei. La dosarul contestatiei nu s-au depus factura si adresa XXI inregistrata la XXX sub nr. X/2015, in care se precizeaza indeplinirea obiectivelor 1.1. si 2.1. de la art. 2 din Contract si modul de calcul al comisionului de succes.

Prin urmare se retine ca nu se face dovada prestarii unor servicii de catre XXI Ltd. din Cipru care sa duca la modificarea legislatiei interne cu privire la certificatele verzi si energia regenerabila, in perioada cuprinsa intre incheierea contractului de prestari servicii si publicarea proiectului de lege (04.08.2014 - 01.10.2014) sau ulterior. In consecinta TVA aferenta comisionului de succes din factura nr. X/2015 nu poate fi atribuit unor servicii prestate contestatoarei in folosul operatiunilor sale impozabile. Astfel nu sunt indeplinite conditiile de deducere a taxei prevazute de art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, TVA dedusa nefiind aferenta achizitiei unor servicii efectuate in folosul operatiunilor impozabile, atata timp cat nu s-a dovedit nici macar prestarea acestora.

In privinta sustinerilor contestatoarei ca in cazul aplicarii mecanismului taxarii inverse pentru serviciile intracomunitare, neadmiterea deducerii taxei presupune simultan si anularea colectarii taxei, efectul fiscal fiind astfel neutru, acestea nu pot fi retinute ca intemeiate. In argumentarea situatiei sustinute contestatoarea se intemeiaza pe interpretarea unor puncte de vedere ale directiilor de specialitate din cadrul MFP, coroborat cu Decizii ale curtii Europene de Justitie, care considera ca ii sunt aplicabile. Or, aceste puncte de vedere se refera la situatia in care sanctiunea neadmiterii dreptului de deducere se datoreaza nerespectarii unor obligatii contabile sau de declarare. In cauza de fata nu este vorba de nerespectarea unor obligatii contabile sau de declarare, ci de servicii facturate a caror prestare nu a avut loc si nici nu pare probabila prestarea unor astfel de servicii de modificare a legislatiei interne, cu atat mai mult cu cat aceasta

modificarea a legislației interne s-a inițiat de Guvernul României chiar în perioada în care s-a încheiat contractul de prestări servicii.

Prin urmare, având în vedere și prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în mod legal și temeinic organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia.

În speta sunt aplicabile prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neintemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,

contestația urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA în suma de X lei aferenta serviciilor facturate de XXI Ltd.

În privința accesoriilor în suma de X lei, avându-se în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora și că se respinge contestația împotriva debitelor suplimentare ce au generat calculul accesoriilor, prin aplicarea regulii *accesoriul urmează principalului* se va respinge contestația pentru accesoriile în suma de X lei.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul art. 11 alin. (1), art. 134¹ alin. (1) și alin. (2), art. 134² alin. (1), art. 145 alin. (1) și alin. (2); art. 206 alin.(1), art. 213 alin.(1) , art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

DECIDE

Respinge ca neintemeiată contestația formulată de XXX SRL împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. nr. F-X/X.Y.2016, emisă de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X/X.Y.2016, pentru suma contestată de X lei reprezentând TVA suplimentară și accesorii, astfel:

- X lei TVA suplimentară;
- X lei accesorii, din care:
- X lei dobânzi de întârziere;
- X lei penalități de întârziere.

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.

Director General,