

DECIZIA nr. 560 din 2015
privind solutionarea contestatiei
formulata de **S.C. XXX S.A.**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia X a Finantelor Publice cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015 cu privire la contestatia **S.C. XXX S.A.**, avand CIF ROxxx, cu sediul in X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/2015, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-X/2015, emisa de Administratia X a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2015 si comunicate la data de 06.03.2015, prin care organele fiscale au stabilit **TVA suplimentara in suma de X lei**.

Constatand că, in speță, 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, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice X este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. XXX S.A..

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

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

Potrivit contractului de prestari servicii din 01.11.2012 XX Romania SA (XX) a emis factura nr. X/2014 in valoare totala de X lei cu TVA deductibil in suma de X lei, TVA dedus de societate. Echipa de inspectie fiscala a respins dreptul de deducere exercitat pentru suma de X lei, astfel:

a) pentru TVA in suma de X lei in legatura cu serviciile facturate de XX pentru activitatea prestata de dl. P.B. si dna F.V.;

b) pentru TVA in suma de X lei in legatura cu serviciile facturate de XX pentru activitatea prestata de dl. T.G. in lunile februarie-aprilie 2014;

c) pentru TVA in suma de X lei in legatura cu serviciile facturate de XX pentru costul cu salariul platit doamnei X X;

d) pentru TVA in suma de X lei aferenta cheltuielilor de misiune (bilete de avion, cazare, masa, transport aeroport-birou) dupa cum urmeaza :

- X lei dl. P.B.;

- X lei dna I.S.;

- X lei dl. T.G..

e) pentru TVA in suma de X lei (din care X lei reprezinta TVA aferenta adaosului comercial perceput de XX)

Motivatia organelor fiscale a fost ca nu s-au prezentat explicatii sau documente justificative care sa ateste prestarile de servicii in scopul activitatii economice a societatii.

Societatea nu este de acord cu opinia echipei de inspectie fiscala deoarece serviciile mentionate au fost achizitionate in scopul direct al operatiunilor sale taxabile.

Se enumera documentele puse la dispozitia echipei de inspectie fiscala care justifica ca serviciile in cauza au fost in folosul operatiunilor sale taxabile. Din analiza acestor documente si informatii reiese prestarea efectiva a serviciilor si faptul ca acestea au fost necesare si in beneficiul societatii.

Fata de faptul ca societatea a prezentat toate documentele necesare in sustinerea deductibilitatii TVA pentru serviciile achizitionate considera ca organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile art. 49 alin. (3), art. 64, art. 65 alin. (1) si art. 105 din Codul de procedura fiscala, intrucat nu au analizat toate documentele prezentate, aprecierea probelor prezentate (inscrisuri) nefiind corespunzatoare cu continutul acestora, astfel concluzia organelor de inspectie fiscala este lipsita de just teme.

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 Finantelor Publice au efectuat in perioada 24.11.2014 - 24.02.2015 o inspectia fiscala partiala la S.C. XXX S.A., in privinta taxei pe valoarea adaugata solicitata la rambursare in suma de X lei, pentru perioada 01.02.2014-31.08.2014 aprobandu-se la rambursare suma de X lei si fiind respinsa la rambursare suma de X lei ca TVA stabilita suplimentar.

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/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X/2015 si referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala au retinut urmatoarele:

S-a analizat factura nr X/2014, de refacturare a unor cheltuieli, emisa de XX Romania SA (XX) catre XXX S.A., in valoare fara TVA de X lei si TVA dedus de X lei, pe baza explicatiilor prezentate de societate, a anexelor la factura si a documentelor prezentate. Organele de inspectie fiscala au retinut din analiza documentelor precizate aspecte in favoarea, respectiv in defavoare prestarii serviciilor in folosul activitatilor economice ale societatii, stabilind ca nedeductibila suma de X lei reprezentand TVA dedusa din factura nr X/2014.

1. Cu privire la TVA in suma de X lei, neadmisa la deducere, in legatura cu serviciile facturate de XX pentru activitatea prestata de dl. P.B. si dna F.V.:

Pentru suma cheltuielilor de X lei (cuprinsa in suma de X lei ce figureaza la pozitia 3 din factura) cu TVA de X lei, aferenta serviciilor refacturate prestate de persoanele din Belgia, respectiv dl. P.B. si dna F.V., societatea a prezentat rapoartele de activitate si proiectele intocmite de acestia numai pentru lunile martie, aprilie si mai 2014, aferente misiunilor nr. 46, 53, 61, 70 si 76. Aceste luni cumuleaza valoarea de X lei cu taxa aferenta in suma de X lei, pentru care se acorda drept de deducere. Pentru celelalte luni, in care apar cheltuieli refacturate in suma de X lei cu TVA dedusa in suma de X lei, nu se admite deducerea, deoarece nu au fost prezentate dovezi obiective care sa justifice serviciile efectiv prestate in scopul activitatii economice ale societatii verificate.

2. Cu privire la TVA in suma de X lei, neadmisa la deducere, in legatura cu cheltuielile de misiune (cheltuieli cu deplasari, cazarea, transportul unor persoane), aferenta sumei de X lei, regasita ca atare in anexele la factura (rd. 2- mission expenses si rd.-Other, mai putin rd. 2 = x lei din anexa G - Buildings Rehabilitation):

S-a retinut, ca aspecte ce au determinat aceasta solutie, faptul ca nu toate persoanele au calitatea de angajati ai societatii ce emite factura, nu au fost prezentate ordine de deplasare, drept urmare suma a fost considerata nedeductibila. Documentele primare prezentate de societate la discutia finala (bilete de avion, mailuri, cazare, carburanti, masa, etc) nu se refera la persoane angajate ale societatii verificate,

neexistand rapoarte de activitate ale fiecărei persoane, care să ateste necesitatea și realitatea efectuării diverselor servicii în scopul activității economice a societății verificate. Se arată că au fost anexate bilete de avion Geneva-Budapesta, bonuri de carburanți auto, facturi ce cuprind taxe de spălătorie, consumații bar, etc., emise pe numele SC XX SA și refacturate către societatea verificată.

Se detaliază parțial aceste cheltuieli de misiune, astfel: suma de X lei cu TVA de X lei referitoare la deplasarea d-lui P.B. suportate de XX Belgia; suma de X lei cu TVA de X lei referitoare la deplasarea d-lui P.B., suportate de XX România.

3. Cu privire la TVA în suma de X lei, neadmisa la deducere, în legătura cu cheltuielile în suma de X lei nu au fost prezentate de societate explicații sau documente.

4. Cu privire la TVA în suma de X lei, neadmisa la deducere, în legătura cu adaosul de 5% în suma de X lei (anexele la factura, randul "margins"), acest adaos nu este justificat deoarece emitentul facturii precizează că aceste costuri sunt doar refacturări de la societatea din Belgia sau ale costurilor proprii.

5. Cu privire la TVA în suma de X lei, neadmisa la deducere, în legătura cu suma de X lei:

Pentru suma de X lei societatea nu a prezentat rapoarte de activitate din care să rezulte că salariații respectivi au prestat o activitate în favoarea societății (asa cum a prezentat pentru dl. XX).

Mentionează că au fost prezentate doar "timesheeturile" cu procente de lucru din timpul de lucru al fiecărui angajat al SC XX SA iar în anexa la factura se precizează sumele în lei și valuta refacturate, fără a fi prezentate rapoarte de activitate întocmite de aceste persoane, serviciile efectiv prestate și cum acestea au fost utilizate în realizarea de operațiuni taxabile ale societății verificate.

6. Cu privire la TVA în suma de X lei, neadmisa la deducere, în legătura cu serviciile facturate de XX pentru activitatea prestată de dl. T.G. în lunile februarie-aprilie 2014:

În suma de X lei ce apare la poziția nr. 1 din factura sunt incluse cheltuieli lunare, în suma de X euro/lună, pentru perioada ianuarie-iunie 2014, în suma totală de X euro/X lei, pentru care societatea a prezentat unele documente justificative cum că serviciile au fost prestate de T.G., angajat al societății din Belgia. Pentru cheltuielile refacturate pentru lunile februarie-aprilie 2014 în valoare de X lei, cu TVA aferentă în suma de X lei, nu au fost prezentate documente care să ateste prestarile de servicii ale dl. T.G., în scopul activității economice a societății.

Suma facturată lunar reprezintă o sumă fixă, pentru care nu există clauze contractuale și nu au fost prezentate detalii din care să rezulte componenta acestei sume pe servicii necesare realizării obiectului de activitate al societății verificate.

În referatul privind propunerile de soluționare a contestației, întocmit de organele de inspecție fiscală, se precizează că documentele depuse de societate în susținerea contestației nu sunt documente suplimentare față de cele prezentate cu ocazia inspecției fiscale și de care au ținut cont în stabilirea TVA fără drept de deducere.

III. Față de constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile societății, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se țin următoarele:

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 achizițiilor de la societati afiliate, reprezentand refacturarea unor cheltuieli, 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 cheltuieli refacturate de un prestator - societate afiliata, considerandu-se ca din documentele prezentate nu rezulta ca sumele refacturate 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. 146 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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

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

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

“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.”

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 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;

- 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 netulburată a dreptului de deducere, societatea trebuind să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizării 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, Curtea 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 autoritățile 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.

Revenind la prezenta cauza se retine ca taxa neadmisa la deducere de organele de inspectie fiscala, in suma de X lei, reprezinta o parte a TVA inscrisa in **factura nr X/2014**, de refacturare a unor cheltuieli, emisa de XX Romania SA (XX) catre XXX S.A., in valoare fara TVA de X lei si TVA aferenta de X lei. Factura cuprinde trei pozitii privind denumirea serviciilor intitulate "**Refacturare cheltuieli/costuri** aferente ...conform anexa" pe urmatoarele obiective:

- achizitii G;
- reabilitare baza de stocare;
- culturile energetice.

Factura, care nu are nici o referire la vreun contract incheiat intre parti, are trei anexe in limba engleza, cate una pentru fiecare pozitie/obiectiv. In cele trei anexe, pentru fiecare din cele sase luni aferente semestrului I al anului 2014, apare o anumita detalieri a cheltuielilor/costurilor refacturate. Deasemenea la finalul fiecarei anexe apare aplicare unei marje sau adaos ("margins") in cota de 5%, ce se adauga la costul serviciilor refacturate.

Intre furnizorul de prestari de servicii XX Romania S.A. si beneficiarul XXX S.A. exista contractul (fara numar) de prestari servicii de management si suport tehnic, valabil din 01.11.2012 (pagina 1) sau 1 noiembrie 2013 (pagina 3, clauza 6), conform formularului tradus in limba romana. Ca pret al contractului la clauza 2-TAXE se prevede o taxa de X euro/luna, precum si suplimentar contravaloarea cheltuielilor de transport si cazare suportate de prestator precum si costurile tertilor contractati de prestator in beneficiul clientului pe parcursul executarii serviciilor. Obiectul contractului este prevazut in anexa 1 la contract, unde se prevede la modul general ca "*serviciile vor consta in servicii administrative, tehnice si agricole, inclusiv toate aspectele legate de obiectul de activitate al XXX One, asistenta in procesul de monitorizare, sprijin in operatiunile agricole de zi cu*

zi si in operatiuni similare”. Se mentioneaza si servicii de consultanta in probleme legate de achizitii sau proiecte speciale.

In analiza datelor completate in factura nr. X/2014 precizam ca din datele existente la dosar rezulta ca G este o comuna situata în partea de sud - vest a judetului TIMIS, unde societatea detine terenuri agricole si o ferma. Baza de stocare se afla la ferma G. Societatea are activitati in domeniul agricol, cultivand terenurile detinute in proprietate sau in arenda si realizeaza achizitii sau schimburi de terenuri agricole.

Contestatară arata ca serviciile contractate au fost prestate fie de X Services Belgium - Xx (firma din Belgia) prin personalul sau propriu, fie de prestatorul XX Romania SA (XX) prin angajatii sai, in beneficiul si scopul activitatii XXX.

Cu privire la TVA in suma de X lei, neadmisa la deducere, in legatura cu serviciile facturate de XX pentru activitatea prestata de dl. T.G. in lunile februarie-aprilie 2014:

La pozitia 1 din factura s-au refacturat cheltuieli aferente achizitiei G in valoare de X lei cu TVA in suma de XX lei, reprezentand conform sustinerilor de la pagina 4 litera a) din contestatie “servicii de consultanta tehnica pentru proiectul de achizitii de terenuri, consolidarea acestora si proiectul stereo 70”. Serviciile au fost prestate de societatea Xx (firma din Belgia) prin intermediul salariatului acestuia dl. T.G., cu implicarea anumitor angajati ai prestatorului roman XX. In anexa la factura intitulata G - Aquisition apare pentru Xx (firma din Belgia) un tarif lunar de X euro plus cheltuieli de misiune. Pentru dl. T.G. exista la dosar un “Raport de activitate pentru XXX S.A.” aferent perioadei 01.01.2014 - 08.05.2014, cuprinzand activitati desfasurate lunar in beneficiul contestatară. Astfel dl. T.G. a lucrat pentru societate din birourile sale din Belgia, Timisoara sau G, prezentandu-se activitatile la care a participat si perioadele cand s-a aflat in Romania. Activitatea acestuia a constat in consultatii in achizitia de terenuri si coordonarea relatiei cu furnizorul de servicii G, a coordonat proiectul Stereo 70, a pregatit documentatia necesara inregistrării la Oficiul de Cadastru.

Proiecția Stereografică 1970 (Stereo 70) este proiectia cartografică oficiala pe teritoriul României pentru hărți , planuri cadastrale, harti topografie etc.

Din TVA in valoare de X lei ($X \text{ lei} * 24\%$) aferenta serviciilor prestate prin dl. T.G., in valoare de X lei conform pozitiei “Xx-Fees” din anexa la factura intitulata “G - Aquisition”, se precizeaza la pagina 16 a RIF-ului din 03.03.2015, ca s-a admis de organele de inspectie fiscala deducerea TVA in suma de X lei pentru o valoare a serviciilor in suma de X lei, servicii prestate in folosul operatiunilor economice ale societatii in lunile ianuarie si mai 2014. Motivul admitterii deducerii a fost acela ca “*au fost prezentate rapoarte de activitate ale dlui T.G.*”. In acelasi paragraf al RIF-ului se mentioneaza neadmiterea dreptului de deducere pentru TVA aferenta serviciilor prestate prin dl. T.G., pentru cheltuielile refacturate pentru lunile februarie-aprilie 2014, in valoare de X lei si taxa pe valoare adaugata in suma de X lei, deoarece “*nu au fost prezentate documente justificative care sa ateste prestarile de servicii ale dlui T.G., in scopul activitatii economice a societatii verificate.*”

A = B+C	B = A-C	C = A - B
Valoare refacturata/TVA refacturat -lei-	Valoare admisa/TVA admis -lei-	Valoare neadmisa/TVA neadmis -lei-
X lei/Y	X/Y	X/Y

In privinta activitatilor desfasurate de dl. T.G., in dosarul contestatiei se afla un raport de activitate cumulativ pentru perioada ianuarie - mai 2014, raport ce cuprinde activitatea desfasurata lunar de acesta in perioada ianuarie - mai 2014, insotit de un borderou de predare/raport intocmit de TG in mai 2014, cuprinzand "instrumentele necesare pentru continuarea consolidarii Exploatatiei Agricole G".

In prezentarea generala a activitatilor desfasurate de domnul T.G. se retine ca, in raportul aflat la dosar, acestuia i se atribuie desfasurarea a doua activitati:

- coordonarea proiectului Stereo 70, proiect realizat prin Societatea G, care s-a ocupat de pregatirea documentatiei si inregistrarea suprafetelor de teren detinute la Oficiul de cadastru;

- activitati legate de achizitii de noi terenuri sau schimburi de terenuri.

In desfasurarea acestor activitati, in raportul de activitate pentru lunile februarie - aprilie 2014 se fac afirmatii referitoare la interactiunile d-lui T.G. "cu colegii de la XX Romania SRL si XX Belgia SA" locurile in care acesta a lucrat, respectiv Belgia, Timisoara si G, perioadele in care s-a aflat in Romania, facandu-se si precizarea ca acesta a avut o serie de intalniri externe si interne.

Se retine astfel ca nu s-au depus la dosarul contestatiei dovezi din care sa rezulte activitatile concrete desfasurate de domnul T.G., in perioada februarie- aprilie 2014, cum ar fi inscrisuri intocmite de acesta sau in care sa fie mentionat, din care sa rezulte activitatile concrete desfasurate si faptul ca aceste activitati au fost in folosul operatiunilor impozabile ale societatii. Afirmatiile la modul general, ca a coordonat proiectul Stereo 70, ca a avut intalniri externe sau interne, ca a participat la achizitia de terenuri, nu sunt detaliate in activitati concrete desfasurate insotite de dovezi care sa ateste desfasurarea acestor activitati si ca activitatile respective sunt in folosul activitatilor economice ale societatii. Aceasta in conditiile in care societatea avea asigurata prestarea unor servicii necesare proiectului Stereo 70 prin firma de specialitate G, iar in actele de achizitii terenuri (2 achizitii in perioada ianuarie - iunie 2014) nu se precizeaza ca este mentionata prezenta d-ului T.G.. In plus nu s-a depus la dosar contractul in baza caruia s-a desfasurat colaborarea cu firma din Belgia, in conditiile in care emitentul inscrie in factura ca refactureaza cheltuieli si nu servicii prestate, iar in factura nr. X/2014 nu sunt precizate contractele ce au stat la baza intocmirii acesteia.

In concluzie, nu s-a dovedit de societate in ce au constat in concret serviciile prestate de domnul T.G., in perioada februarie- aprilie 2014, de ce acestea ar fi fost necesare si in folosul operatiunilor impozabile ale contestatarei, astfel nu se poate retine indeplinirea conditiilor de deducere aratate anterior, respectiv indeplinirea conditiei de deducere ca achizitiile in suma de X lei cu TVA aferenta dedusa in suma de X lei sa fie efectuate in folosul operatiunilor impozabile.

Cu privire la TVA in suma de X lei, neadmisa la deducere, in legatura cu serviciile facturate de XX pentru activitatea prestata de dl. P.B. si dna F.V.:

Contravaloarea serviciilor facturate de XX pentru activitatea prestata de dl. P.B. si dna F.V., in valoare totala de X lei, se regasesec la pozitia "Xx-Fees" din anexa la factura intitulata "G - Energy Crops", prin aplicarea cotei de TVA de 24%, rezultand total TVA dedusa in suma de X lei.

Oganele de inspectie fiscala **au admis deducerea TVA** aferenta prestarilor de servicii mentionate in rapoartele de activitate si proiectele intocmite pentru/de dl. P.B. si pentru dna F.V., din valoare totala de X lei cu TVA aferenta in suma de X lei, aferente perioadei ianuarie - iunie 2014, **numai pentru** lunile martie, aprilie si mai 2014, aferente misiunilor nr. 46, 53, 61, 70 si 76, in suma de X lei cu TVA dedusa in suma de X lei si au respins dreptul de deducere pentru celelalte luni (ianuarie, februarie si iunie 2014), in care

apar cheltuieli refacturate in suma de X lei cu TVA dedusa in suma de X lei, neadmitand TVA dedusa de societate in suma de X lei, deoarece nu au fost prezentate dovezi obiective care sa justifice serviciile efectiv prestate in scopul activitatii economice ale societatii verificate.

A = B+C	B = A-C	C = A - B
Valoare refacturata/TVA refacturat -lei-	Valoare admisa/TVA admis -lei-	Valoare neadmisa/TVA neadmis -lei-
X/Y	X/Y	X/Y

In privinta activitatilor desfasurate in lunile pentru care nu s-a admis deducerea, in rapoartele prezentate se arata:

-pentru luna ianuarie 2014 se prezinta intalniri ale domnului P.B. in cadrul "misiunii 9", "cu parteneri de afaceri si oameni de specialitate din domeniu in vederea dezvoltarii culturilor energetice", inclusiv participarea "la Conferinta a 4-a de biomasa din Europa Centrala, timp de trei zile, in Austria, in calitate de reprezentant al XX Belgia SA."

Nu rezulta de ce participarea la o Conferinta, a angajatului unui firme din Belgia, cu care contestatara nu are un contract de colaborare, constituie o prestare de serviciu in folosul operatiunilor impozabile ale contestatarii sau cu ce i-a folosit societatii, in scopul activitatilor sale economice desfasurate, intalnirile domnului P.B.- angajatul unei firme cu care nu are un contract de colaborare.

- pentru luna februarie 2014 se precizeaza doar ca este vorba de misiunea 24 care a fost 100% pentru culturi energetice.

Nu se arata obiectivele acestei misiuni, ce activitati s-au desfasurat si cum au fost in folosul activitatii economice a societatii.

- pentru luna iunie 2014 se precizeaza doar ca este vorba de misiunea 82 care a fost 100% pentru culturi energetice, misiunea 91 in proportie de 60% pentru culturi energetice.

Nu se arata obiectivele acestor misiuni, ce activitati s-au desfasurat in concret si cum au fost prestate in folosul activitatii economice a societatii.

In concluzie, nu s-a dovedit de societate, cu inscrisuri corespunzatoare, in ce au constat in concret serviciile prestate de dl. P.B. si dna F.V., in lunile ianuarie, februarie si iunie 2014, de ce acestea ar fi fost necesare si in folosul operatiunilor impozabile ale contestatarii, astfel nu se poate retine indeplinirea conditiilor de deducere aratate anterior, respectiv indeplinirea conditiei de deducere ca achizitiile in suma de X lei cu TVA dedusa in suma de X lei sa fie efectuate in folosul operatiunilor impozabile ale societatii.

Cu privire la TVA in suma de X lei, neadmisa la deducere aferenta cheltuielilor de misiune (bilete de avion, cazare, masa, transport aeroport-birou)

Societatea detaliaza in contestatie aceasta taxa, pe cheltuieli dupa cum urmeaza :

- X lei dl. P.B.;
- X lei dna I.S.;
- X lei dl. T.G..

S-au anexat contestatiei facturi emise catre X Services Romania SA, sau catre alte persoane, fara a se intocmi o situatie din care sa rezulte TVA dedus din refacturarea acestora, coroborat si cu faptul ca in unele situatii chiar societatea a precizat ca persoanele in cauza au prestat activitati catre mai multe firme.

In majoritatea cazurilor documentele de cheltuieli anexate contestatiei nu cuprind numele persoanelor care au beneficiat de serviciul respectiv. Ca exemplu s-a anexat contestatiei, in copie, factura seria SPIRE nr. X/2014 in valoare de X euro, emisa de

Tarom SA catre X Services Romania SA, pentru contravaloare bilet avion intern seria X, dar nu s-a depus si biletul intern mentionat. Astfel nu se poate sti cand si pe ce ruta a avut loc zborul, cine a fost nominal calatorul, respectiv nu rezulta care a fost serviciul prestat si daca a fost in folosul operatiunilor impozabile ale contestatarei. Dealtfel o analiza a documentelor anexate contestatiei se putea face daca contestatoarea depunea o situatie cuprinzand identificarea tuturor documentelor cuprinzand cheltuielile refacturate, ce procent din cheltuiala inscrisa in acel document a fost refacturat, caci numai asa se putea sti ca documentul depus in dosarul contestatiei se refera la o cheltuiala refacturata. Practic aceasta situatie, insotita de documentele aferente, trebuia solicitata de societate emitentului facturii nr. X/2014, caci refacturarea unor cheltuieli intre parteneri trebuie justificata cu documente. Cele trei situatii anexate facturii nu ofera informatii privind provenienta cheltuielilor refacturate si nu au referiri la documentele prin care X Services Romania SA ar fi efectuat cheltuielile refacturate.

Justificarea indeplinirii conditiei privind deducerea TVA de dovedirea faptului ca serviciile refacturate au fost in folosul operatiunilor impozabile nu poate fi realizata decat prin prezentarea documentelor emise de furnizorul acestor servicii. Astfel este necesara existenta unei piste fiabile de audit intre factura prin care se refactureaza cheltuielile si facturile initiale si celelalte documente emise de prestatori, in care sunt consemnate aceste cheltuieli . Astfel este evident, in cazul de fata, ca factura prin care se refactureaza cheltuielile trebuia sa contina prevederi si sa fie insotita de situatii care sa permita identificarea cheltuielilor refacturate, a prestatorilor si facturilor sau altor documente emise de acestia, numai astfel putandu-se stabili care au fost in realitate serviciile refacturate si valoarea acestora.

In concluzie, nu s-a dovedit de societate, cu inscrisuri corespunzatoare, cum ca cheltuielile de misiune au fost efectuate pentru dl. T.G., dl. P.B. si dna I.S., coroborat cu faptul ca nici activitatile acestora nu au fost considerate ca fiind in intregime in folosul operatiunilor impozabile ale contestatarei, astfel ca nu se poate retine indeplinirea conditiei de deducere ca achizitiile aferente cheltuielilor de misiune, cu TVA dedusa in suma de X lei, sa fie efectuate in folosul operatiunilor impozabile ale societatii.

Cu privire la TVA in suma de X lei in legatura cu serviciile facturate de XX pentru costul cu salariul platit doamnei EF:

Doamna X X apare in anexa la factura X/2014 intitulata "G - Aquisition" fiindu-i atribuita din valoarea cheltuielilor refacturate suma de X lei la care prin aplicarea cotei de TVA de 24% rezulta TVA aferenta dedusa in suma de X lei.

Organele de inspectie fiscala au mentionat ca pentru aceasta persoana nu au fost prezentate documente din care sa rezulte activitatile prestate in folosul activitatilor economice ale contestatarei.

Contestatarul nu precizeaza in ce au constatat activitatile prestate de doamna X X.

Prin urmare se retine ca nu s-a dovedit de societate, cu argumente si inscrisuri corespunzatoare activitatile prestate in folosul activitatilor economice ale contestatarei.

Cu privire la TVA in suma de X lei, neadmisa la deducere, in legatura cu adaosul de 5%:

Adaosul in suma de X lei apare in anexele la factura, la randul "margins", cu TVA aferenta dedusa in suma de X lei s-a stabilit de organele de inspectie fiscala ca nu este justificat deoarece emitentul facturii precizeaza ca aceste costuri sunt doar refacturari de la societatea din Belgia sau ale costurilor proprii. Prin urmare nu este in folosul activitatii economice a contestatarei practicarea unui adaos la refacturarea unor cheltuieli cuprinse in tariful serviciilor prestate.

In contractul de prestari de servicii din 01,11,2012 incheiat intre prestatorul XX Romania S.A. si beneficiarul XXX S.A. se prevede numai decontarea cheltuielilor de transport si cazare suportate de prestator precum si a costurilor tertilor contractati de prestator in beneficiul clientului pe parcursul executarii serviciilor. Aplicarea unei marje, adaos la aceste costuri/cheltuieli nu este prevazuta in contract, prin urmare nu a fost respectat nici macar contractul, care este "legea partilor".

In cuprinsul contestatiei societatea nu formuleaza argumente privind folosul sau din acceptarea unei cote de adaos, la care nu era obligata prin clauzele contractuale.

In concluzie se retine ca ca nu s-a dovedit de societate, cu argumente si inscrisuri corespunzatoare, ca adaosul facturat a fost in folosul activitatilor sale economice.

Cu privire la TVA in suma de X lei, neadmisa la deducere, reprezentand diferenta intre suma totala a TVA neadmisa la deducere, de X lei si sumele enumerate anterior:

Singurul argument incident cuprins in contestatie referitor la aceasta suma este ca societatea nu este de acord cu opinia echipei de inspectie fiscala deoarece serviciile mentionate au fost achizitionate "*in scopul direct al operatiunilor sale taxabile.*"

Astfel nu pot fi retinute in solutionarea contestatiei argumente concrete insotite de dovezi, formulate si depuse de societate, prin care sa se motiveze cererea formulata de anulare a deciziei contestate.

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

„ 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**, *in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa 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, sa anexeze contestatiei inscrisurile doveditoare, organul de solutionare analizand contestatia si in functie **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 să probeze motivele sale, privind folosul obținut din achiziția constând în refacturarea unor costuri sau cheltuieli de către prestator, nu pot fi reținute ca întemeiate argumentele societății cu privire la aceste aspecte.

Asa fiind nu se poate reține ca societatea a dovedit o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală, privind neindeplinirea condițiilor de deducere a TVA, respectiv a condiției ca achizițiile să fie efectuate în folosul operațiunilor sale impozabile, contestația **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA stabilită suplimentar în suma de X lei.**

Pentru considerentele ce preced și în temeiul 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 neîntemeiată contestația formulată de XXX S.A. împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. nr. F-X/2015, emisă de Administrația X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X/2015, pentru TVA suplimentară în suma de X lei.

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

Director General,