



MINISTERUL FINANTELOR

Agenția Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel.: 021.319.97.54  
Email: contestatii.anaf@anaf.ro

## DECIZIA nr. 000/03.2021

privind soluționarea contestației formulate de

**X**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor - Agenția  
Națională de Administrare Fiscală  
**sub nr. 000/2020**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice **Y**, AJFP **Z**, prin adresa nr. **000/2020**, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **000/2020**, asupra contestației formulate de **X**, înregistrată la Oficiul Național al Registrului Comerțului sub nr. **000**, CUI **000**.

Societatea contesta parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **000/2020**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020** de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Z**, pentru suma de **000 lei**, reprezentând TVA.

De asemenea, **X** contestă și accesoriile aferente TVA stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. **000/2020**, în sumă totală de **000 lei** și prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. **000/2020** în sumă de **000 lei**, emise de **A**.

Prin contestația formulată, societatea a solicitat în temeiul art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației, aceasta fiind acordată în data de **00.00.2021**, conform procesului verbal încheiat în acest sens, anexat în copie la dosarul cauzei.

Prin adresa înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **000/2020**, **B**, cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura în **B**, a formulat cerere de intervenție voluntară în soluționarea contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2020**.

Prin adresa nr. **000/2020**, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a comunicat societății **B**, faptul că cererea de intervenție voluntară a fost admisă de principiu.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. **000/2020**, la data de **00.00.2020**, potrivit confirmării de primire postala aflată în copie la dosarul cauzei, respectiv de data emiterii Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. **000/2020** și a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. **000/2020**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la data de **00.00.2020**, așa cum reiese din ștampila postala aplicată pe plicul de corespondenta aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin.(5) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **X**.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2020 emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2020 de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Z, X precizează următoarele:***

**A. 1)** Organele de inspecție fiscală au considerat ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma de **000 lei**, aferenta facturii nr. **000/2018**, reprezentând servicii consultant extern prestate de **C**, întrucât documentele prezentate de societate nu justifică prestarea efectivă a serviciilor facturate, în sensul că nu reflectă care a fost contribuția partenerului la procesul de achiziție (justificări timp afectat activității de negociere, studii efectuate care au susținut obținerea pretului final negociat, minute sau procese verbale încheiate de către echipa de negociatori etc.).

De asemenea organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu a pus la dispozitie alte documente care sa justifice prestarea de servicii, mai ales ca aceasta este facuta catre o societate cu care **X** este in relatii de afiliere.

Prin urmare organele de inspectie fiscala au apreciat ca prestarea de servicii nu a fost realizata in mod efectiv si au stabilit ca nedeductibila TVA în suma de **000 lei** aferenta facturii nr. **000/2018**.

Fata de aceste constatari ale organelor de inspectie fiscala societatea, în sustinerea contestatiei, invoca prevederile Legii nr. 227/ 2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, respectiv art. 268 alin. (1) lit. a), art. 271 alin. (1), art. 297<sup>8</sup> alin. (4), art. 299 alin. (1) lit. b) și Normele metodologice de aplicare a acestor articole aprobate prin HG nr. 1/2016, respectiv pct. 3 alin. (2) lit. a) si b), pct. 69 alin. (1) și (2), pct. 67 alin. (1) și (2).

De asemenea, societatea invoca regulile și principiile trasate în cadrul hotararilor emise de CJUE, obligatorii la nivelul statelor membre UE, respectiv principiul fundamental al sistemului comun de TVA care se aplica imediat la achizițiile realizate de persoana impozabila și principiul neutralității TVA care presupune degrevarea completă a comerciantului de TVA datorata sau platita pentru activitățile economice pe care le desfășoară.

Cu privire la documentele necesare pentru deducerea TVA societatea invoca hotărârea CJUE din data de 04.06.2020 într-o cauza romaneasca și hotărârea CJUE în cauza C-286/94 – Garage Molenheide.

Societatea considera ca în materie de deducere a TVA, factura este singurul element justificativ necesar care reprezintă dovada unei operațiuni economice și care permite autoritatilor fiscale sa monitorizeze plata și declararea TVA de către emitent și existența dreptului de deducere a TVA pentru beneficiar.

Documente suplimentare ar putea fi solicitate de autoritatea fiscala doar în caz de abuz de drept/frauda în materie de TVA și doar dacă aceasta dispune de elemente obiective/clare pentru o astfel de acuzatie.

În speta supusa solutionarii neutralitatea tranzactiei rezulta din faptul ca **C** a emis o factura cu TVA pe care a declarat-o, iar **X** a procedat la plata TVA către **C** și la declararea facturii prin includerea valorii TVA deductibile în decontul de TVA.

În plus, în același sens societatea invoca și Sentința civila nr. 857/14.03.2014 (*Nidera*) a CA Bucuresti, ramasa definitiva prin Decizia ICCJ nr. 1281/2015, care confirma ca dreptul de a deduce TVA se justifica pe baza facturii.

Societatea considera ca din factura se poate deduce fără îndoială ca este vorba de servicii de consultanta în ceea ce privește procesul de achiziție al

pachetelor de active ale **D**, servicii care nu pot fi considerate ca având alte scopuri decât cele economice.

Astfel, societatea arata ca indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere, atât cele de fond, care rezulta din insasi natura serviciilor, cât și cele de forma, prin detinerea facturii pentru serviciile primite.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala nu se pot pronunța cu privire la necesitatea/utilitatea serviciilor și nici nu pot contesta un preț negociat de părți sau a-l compara cu sumele angajatilor proprii, aceste aspecte fiind integral decizia economica a contribuabilului asupra modului cum își deruleaza afacerea.

Organele de inspectie fiscala au încălcat principiul proportionalitatii atunci când au solicitat alte documente, având în vedere ca statele membre nu pot depasi ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului constand în colectarea TVA, în acest sens fiind și hotărârea CJUE în cauzele C-110/98 și C-147/98.

Societatea a explicat natura activitatilor intreprinse de **C** în desfasurarea procesului de achiziție, în completarea atributiilor membrilor echipei **X** și a prezentat documente suficiente pentru ca organele de inspectie fiscala sa poată determina natura achizitiei pentru operațiuni taxabile și nu pentru alte scupuri, respectiv Hotărârea AGA din **00.00.2017**, Deciziile **000/2017** și **000/2018** ale Consiliului de administratie al **X**, Referatul **000/2018**, un document excel din care rezulta sumele acordate întregii echipe de negociatori.

În plus, societatea a prezentat un raport de lucru intocmit de **C** în care sunt sumarizate categoriile de acțiuni, respectiv numărul de ore petrecut în legătura cu acestea.

Societatea sustine ca dispune de dreptul legal de deducere a TVA în suma de **000 lei**, în baza documentelor justificative prezentate, iar în cazul în care acest drept nu-i va fi acordat, **C** este îndreptățită sa emita o factura de storno pentru a rectifica aplicarea eronata a TVA, în lipsa unei operațiuni impozabile și de a se prevala de dreptul prevăzut de art. 275 din Codul de procedura fiscala.

**2) Organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma de **000 lei**, aferenta garantiilor depuse de **C** în baza Conventiilor nr. **000/2017** si nr. **000/2018**.**

Potrivit acestor conventii **C**, în calitate de garant, isi asuma angajamentul de garantare a executarii de catre **X** a obligatiilor asumate de catre aceasta in contractul de vanzare incheiat cu **D**, iar **X** se obliga sa achite catre **C** o remuneratie in valoare totala de 3,5 % din valoarea garantata a contractului de vanzare cu **D**.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca serviciile facturate aferente respectivelor conventii nu sunt in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, garantiile si orice operatiuni cu astfel de garantii fiind scutite de TVA. Prin urmare, societatea a dedus eronat TVA facturata de catre **C**.

Fata de aceste constatari ale organelor de inspectie fiscala, în sustinerea contestatiei, societatea invoca art. 268 alin. (1) lit. a), art. 271 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, precum și jurisprudenta CJUE în cauzele C-235/19, pct. 29 și C-40/15, pct. 30.

Astfel, societatea arata ca termenii utilizati pentru a desemna scutirile financiare de TVA sunt de stricta interpretare, scopurile urmărite fiind, fie de natura tehnica (imposibilitatea determinarii bazei de impozitare în cazul operatiunilor financiare complexe), fie legate de costul creditarii (impovararea debitorului).

În acest sens, societatea arata ca în anul 2017 a fost declarata castigatorul licitatiei pentru achiziționarea pachetelor de active de la **D**, iar incheierea contractului de vanzare a fost conditionata de prezentarea unui garant, acesta fiind **C**.

Conform Conventiei nr. **000/2017**, **C** s-a angajat în calitate de garant in ceea ce privește obligatiile contractuale ale **X** în relația cu **D**, iar ca remuneratie, părțile au convenit ca **C** sa primeasca un procent de 3,5% din valoarea garantata, respectiv suma de **000** euro fără TVA, facturata în doua transe.

Conform Conventiei nr. **000/2018**, **C** s-a angajat în a garanta indeplinirea de către **X** a obligatiilor asumate de aceasta prin contractele de finanțare incheiate cu diversi investitori în vederea efectuării plății pachetelor de active ale **D**.

Remuneratia pentru serviciile de garantare prestate de **C** a constat în suma de **000** euro, în doua transe, respectiv suma de **000** euro plus TVA achitata și suma de **000** euro plus TVA ce urmează a fi achitata într-un termen de 7,5 ani de la data semnării conventiei.

Societatea arara ca se afla în situația în care stabilirea bazei de impozitare și respectiv a sumei de TVA deductibila nu este o sarcina dificila, aceasta fiind calculata ca remuneratie fixa sau ca procent, conform prevederilor legale.

Totodata, societatea afirma ca contravaloarea este data de valoarea subiectiva a tranzactiei respectiv de contravaloarea efectiv primita și decisa în mod liber de părți.

În plus, **C** a declarat și colectat TVA prin indicarea sumei aferente în facturile emise, și prin urmare, societatea are dreptul de deducere a TVA

aferenta facturii primite și platita către **C** pentru operațiunea în cauza, statul roman nefiind prejudiciat.

Societatea considera ca serviciile de garantare nu îndeplinesc condițiile de scutire de TVA invocand în acest sens art. 271 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal, astfel ca are drept de deducere a TVA pentru achizițiile de servicii, care intra în categoria operațiunilor taxabile.

Totodata, societatea arata ca in cazul în care i se refuza acest drept, **C** este îndreptățită la emiterea unei facturi de storno pentru a rectifica aplicarea eronata a TVA în cazul unei tranzactii de tip financiar scutita de TVA și de a se prevala de dreptul prevăzut de art. 275 din Codul de procedura fiscala.

Societatea, în baza argumentelor și documentelor prezentate, solicita anulara Deciziei de impunere nr. **000/2020**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2020** pentru suma de **000 lei**, reprezentând TVA neadmisa la deducere și în temeiul principiului *accessorium sequitur principale*, anulara partiala a Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2020** si a Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. **000/2020**, pentru accesoriile aferente in suma totala de **000 lei**.

**B.** Prin cererea de intervenție voluntară în soluționarea contestației formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2020**, **C**, aduce argumente similare celor precizate de **X** prin contestatie, în sensul ca:

-in cursul perioadei **00** 2017 – **00** 2018, **C** a facturat către **X** suma de **000 lei** plus TVA în suma de **000 lei**, ca urmare a Conventiilor nr. **000/2017** și nr. **000/2018** incheiate cu aceasta, în baza cărora a prestat servicii de garantare financiara în legătura cu Contractul de vanzare active încheiat de **X** cu **D**.

TVA din facturile emise a fost declarata și colectata, considerand operațiunile de garantare ca fiind prestari de servicii taxabile.

**C** arata ca în funcție de decizia de solutionare a contestatiei formulata de **X** va putea sa aibă certitudinea tratamentului TVA aplicat (regim taxabil, cota standard), dacă sunt luate în considerare argumentele prezentate de **X** prin contestatie cu privire la aplicabilitatea TVA, sau sa corecteze tratamentul fiscal aplicat tranzactiilor, prin stornarea facturilor emise cu TVA și emiterea pe viitor a facturilor aplicand scutirea de TVA, dacă se menține decizia organelor de inspectie fiscala conform careia tranzactiile în cauza se incadreaza în excepția/ scutirea de TVA de la art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 2 din Legea nr. 227/2015.

-in luna **00** 2018 **C** a emis factura **000/2018** în valoare de **000 lei**, cu TVA în valoare de **000 lei**, pentru serviciile de consultanta prestate către **X**.

**C** a declarat TVA în decontul de TVA aferent lunii **00** 2018.

**C** considera ca dacă nu vor fi admise argumentele prezentate de **X** prin contestatie, si dacă se va reține ca documentele prezentate nu sunt suficiente pentru a demonstra legătura directa intre plata efectuata de **X** și un serviciu identificabil (de consultanta) realizat de **C**, în aceasta situație nu sunt indeplinite conditiile pentru aplicarea TVA, nefiind vorba de o tranzactie în sfera TVA, conform art. 268 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și a normelor metodologice incidente.

Pe cale de consecinta, **C** solicita admiterea cererii de intervenție, dat fiind ca decizia de solutionare a contestatiei formulata de **X** are efecte asupra sa, în calitate de furnizor, în conditiile în care tratamentul TVA aplicabil unei operațiuni trebuie să fie unitar la nivelul ambelor părți din tranzactie.

**II. Urmare inspecției fiscale desfășurată la X, prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2020, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. 000/2020, organele de inspecție fiscală au constatat urmatoarele:**

**A. 1)** Societatea a incheiat doua conventii cu **C**, respectiv Conventia nr. **000/2017** si Conventia nr. **000/2018** prin care aceasta, în calitate de garant, isi asuma angajamentul de garantare a executarii de catre **X** a obligatiilor asumate prin Contractul de vanzare incheiat cu **D**. S-a constatat ca potrivit conventiilor, **X** se obliga sa achite catre **C** o remuneratie in valoare totala de 3,5 % din valoarea garantata a Contractului de vanzare cu **D**, astfel ca, in cursul perioadei **00** 2017 - **00** 2018, **C** a facturat catre **X** suma totala de **000 lei** plus TVA.

Organele de inspectie fiscala au constatat din documentele prezentate de societate ca serviciile facturate aferente respectivelor conventii nu sunt in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, garantiile si orice operatiuni cu astfel de garantii fiind scutite de TVA. Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adugata facturata de catre **C**, astfel ca au stabilit în sarcina societății diferente suplimentare de plata reprezentând TVA, după cum urmează:

- in perioada **00** 2017 - **00** 2018, TVA în suma de **000 lei**;
- in perioada **00-00** 2018, TVA în suma de **000 lei**;
- in perioada **00-00** 2018, TVA în suma de **000 lei**.

**2)** In luna **00** 2018 societatea a inregistrat in evidenta contabila factura nr. **000/2018**, reprezentand servicii consultant extern, emisa de **C**, valoarea facturii fiind în suma de **000 lei**, din care TVA în suma de **000 lei**.

Societatea a prezentat Deciziile nr. **000/2018** si nr. **000/2018** ale Consiliului de administratie al **X**, prin care se aproba acordarea unei parti din sumele economisite de membrii echipei de negociatori la procesul de vanzare a unor pachete de active ale **D**.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca documentele prezentate de societate nu justifica prestarea efectiva a serviciilor facturate in sensul ca nu reflecta care a fost contributia partenerului **C** la procesul de achiziție, respectiv nu rezulta care a fost timpul afectat activitatii de negociere și nu contin studii efectuate pentru obtinerea pretului final negociat sau procese verbale incheiate de catre echipa de negociatori etc.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca o parte din membrii echipei de negociere au fost retribuiti prin deciziile Consiliului de administratie al **X**, iar achitarea unei prestatii suplimentare catre partener este efectuata printr-o decizie suplimentara, fara alte detalii care sa justifice plata.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat alte documente care sa justifice prestarea de servicii, iar factura a fost emisa de către o societate cu care **X** este in relatii de afiliere.

Totodata, organele de inspectie fiscala au apreciat ca prestarea de servicii nu a fost realizata in mod efectiv, și prin urmare, societatea a dedus în mod nejustificat TVA în suma de **000 lei** aferenta facturii nr. **000/2018**, stabilind în sarcina acesteia diferente suplimentare de plata în aceasta suma.

**B. Prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii nr. 000/2020 emisă de A** au fost calculate în sarcina contestatarei dobanzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată în sumă de **000 lei**.

Accesoriile au fost calculate în temeiul art.98 lit.c) și ale art.173 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Documentul prin care s-a individualizat baza impozabilă este Decizia de impunere nr.**000/2020**.

**C. Prin Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2020**, organele de inspecție fiscală din cadrul **A**, în temeiul art.98 lit.c) și art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect reprezentând TVA, au calculat penalități de nedeclare în cuantum de **000 lei**.

Documentul prin care s-a individualizat baza impozabilă este Decizia de impunere nr.**000/2020**.



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

**A. În ceea ce privește Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 000/2020**

**1). Referitor la suma de 000 lei reprezentând TVA, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată aplicabil operațiunilor de garantare a executării de către X a obligațiilor asumate prin Contractul de vânzare - cumpărare încheiat cu D, efectuate în baza Convențiilor încheiate cu C, în calitate de garant, în condițiile în care garantiile și orice operațiuni cu astfel de garanții nu intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, fiind scutite de TVA.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au considerat ca societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în suma de **000 lei**, aferenta garantiilor depuse de **C** în baza Convențiilor nr. **000/2017** și nr. **000/2018**.

Potrivit acestor convenții, **C** în calitate de garant, își asumă angajamentul de garantare a executării de către **X** a obligațiilor asumate de către aceasta în contractul de vânzare încheiat cu **D**, iar **X** se obligă să achite către **C** o remunerație în valoare totală de 3,5 % din valoarea garantată a contractului de vânzare cu **D**.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca serviciile facturate aferente respectivelor convenții nu sunt în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, garantiile și orice operațiuni cu astfel de garanții fiind scutite de TVA.

Prin urmare, societatea a dedus eronat TVA facturată de către **C**, drept pentru care, în temeiul art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară de plată în suma de **000 lei**.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*”Art. 292 - Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități*

*(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:*

*a) prestările următoarelor servicii de natură financiar-bancară:*

*2. negocierea garanțiilor de credit ori a altor garanții sau orice operațiuni cu astfel de garanții, precum și administrarea garanțiilor de credit de către persoana care acordă creditul”.*

Luând în considerare aceste dispoziții legale se reține ca garanția prin care se asigură buna executie a unui contract, este o operațiune care nu intră în sfera de aplicare a TVA, nefiind livrare de bunuri sau prestare de serviciu în sensul art. 268 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“Art 268 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).”*

Prin urmare, se reține ca nefiind îndeplinite cumulativ aceste condiții, din punct de vedere al TVA, garanțiile pentru a asigura buna executie a unui contract nu reprezintă operațiuni economice în sfera de aplicare a taxei întrucât acestea nu constituie livrări de bunuri sau prestări de servicii, așa cum sunt definite în art. 270 – 272 din Codul fiscal, nu este obligatorie emiterea facturii și nu se colectează TVA.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că în anul 2017 **X** a fost declarată câștigătoare licitației pentru achiziționarea pachetelor de active de la **D**, iar încheierea contractului de vânzare a fost condiționată de prezentarea unui garant, în acest sens, societatea încheind cu **C**, Convențiile nr. **000/2017** și nr. **000/2018**.

Din analiza Convenției nr. **000/2017**, aflată la dosarul cauzei se rețin următoarele:

*„(A) **D** a organizat un proces competitiv de vânzare a unor pachete de active („Procedura de vânzare”).*

*(B) **X** a depus o ofertă finală și angajantă în cadrul Procedurii de vânzare.*

(C) **X** a fost selectat în calitate de cumparator al pachetelor 1-5 și partial 7 („Pachetele”), în conformitate cu și sub rezerva clauzelor și condițiilor din contractul de vânzare încheiat între **X** și **D** („Contractul de vânzare”).

(D) Încheierea Contractului de vânzare a fost conditionată de **D** de prezentarea unui garant care să-și asume îndeplinirea obligațiilor contractuale alături de **X**.

(E) **C** a consimțit să semneze, în calitate de garant, Contractul de vânzare alături de **X**.

(F) Potrivit clauzei 16 din Contractul de vânzare, **C** garantează respectarea obligațiilor asumate de către **X** cu toate bunurile sale prezente și viitoare, renunțând în mod expres și irevocabil la dreptul său de a invoca beneficiul de diviziune și beneficiul de discuțiune în acest sens.

[...]

2.1 **C** (I) confirmă în mod ferm și irevocabil angajamentul de garantare a executării de către **X** a obligațiilor asumate de către aceasta din urma în Contractul de vânzare încheiat cu **D** și (ii) se obligă să mențină valabilă garanția până la finalizarea tranzacției cu **D**. Obligația de garanție este asumată în limita sumei de **000** euro („Valoarea garantată”).

2.2 **X** va achita către **C** remunerația în cuantum de 3,5% din valoarea garantată convenită în prezentul contract reprezentând suma de **000** euro fără TVA, după cum urmează:

-suma de **000** euro fără TVA se va factura în luna **00** 2017 urmând a fi achitată în termen de 30 de zile de la data emiterii acesteia;

-diferența remunerației în suma de **000** euro fără TVA va fi facturată și plătită până cel târziu la data de **00.00.2018**.

2.3 Onorariul se achită în echivalent lei, calculat la cursul de schimb al Bancii Naționale a României, valabil la data emiterii facturii de către **C**.

2.4 În eventualitatea în care **X** nu își execută la termen obligația de plată a remunerației fideiusiunii, partea în întârziere va fi obligată la plată de penalități în cuantum egal cu dobânda legală”.

Astfel, potrivit Convenției nr. **000/2017**, se reține ca societatea **C** s-a angajat în calitate de garant în ceea ce privește obligațiile contractuale ale **X** în relația cu **D**, iar ca remunerație, părțile au convenit ca **C** să primească un procent de 3,5% din valoarea garantată, respectiv suma de **000** euro fără TVA, facturată în două tranșe.

Din analiza Convenției nr. **000/2018** aflată la dosarul cauzei se rețin următoarele:

„(A) **D** („**D**”) a organizat un proces competitiv de vanzare a unor pachete de active \*”Procedura de vanzare”).

(B) **X** a depus o oferta finala și angajanta în cadrul Procedurii de vanzare.

(C) **X** a fost selectat în calitate de cumparator al pachetelor 1-5 și partial 7 („Pachetele”), în conformitate cu și sub rezerva clauzelor și condițiilor din contractul de vanzare încheiat între **X** și **D** („Contractul de vanzare”).

(D) Pentru plata pretului Contractului de vanzare, **X** va accesa o serie de finantari de la anumiți investitori („Investitorii”) cu care urmează sa încheie contracte de finanțare („Contractele de finanțare”).

(E) Investitorii solicita ca obligatiile asumate de **X** prin viitoarele Contracte de finanțare să fie garantate în solidar și de **C**.

(F) **C** declara ca este solvabil și consimte sa constituie aceasta garantie \*fidejusiune) în beneficiul investitorilor, cu toate bunurile sale prezente și viitoare, fiind de acord inclusiv cu renuntarea în mod expres și irevocabil la dreptul de a invoca beneficiul de diviziune și beneficiul de discutie în acest sens, în cazul în care aceasta conditie va fi impusa pentru acordarea finantarii.

[...]

2.1 **C** (i) își asuma în mod ferm și irevocabil angajamentul de a garanta indeplinirea de către **X** a obligatiilor asumate de către aceasta din urma prin Contractele de finanțare incheiate cu Investitorii, (ii) se obliga sa semneze orice contracte de garantie solicitate de investitori, inclusiv Contractele de finanțare, dacă este cazul și (iii) se obliga sa mentina valabilă garantia pe toată durata Contractelor de finanțare, pana la rambursarea integrala a finantarii care investitori, inclusiv a oricaror dobanzi, penalitati și alte sume datorate cu orice titlu acestora.

2.2 **X** va achita către **C** Remuneratia în quantum de **000** euro la care se adauga TVA convenita în prezentul contract, după cum urmează:

(i) suma de **000** euro la care se adauga TVA se va achita prin transfer bancar pana la data de **00.00.2018** \*”Remuneratia initiala”);

(ii) diferenta Remuneratiei, în quantum de **000** euro la care se adauga TVA, va fi platita prin transfer bancar la data incetarii Contractelor de finanțare incheiate cu investitorii ca urmare a indeplinirii obligatiilor asumate de către **X**, dar nu mai târziu de 7,5 ani de la data semnarii.

2.3 Onorariul se achita în echivalent lei, calculat la cursul de schimb al Bancii Naționale a Romaniei, valabil la data emiterii facturii de către **C**.”

Astfel, se reține ca potrivit Conventiei nr. **000/2018**, societatea **C** s-a angajat în a garanta indeplinirea de către **X** a obligatiilor asumate de aceasta prin contractele de finanțare incheiate cu diversi investitori în vederea efectuării plății pachetelor de active ale **D**.

Remuneratia pentru serviciile de garantare prestate de **C** a constat în suma de **000** euro, în doua transe, respectiv suma de **000** euro plus TVA achitata și suma de **000** euro plus TVA urmand a fi achitata într-un termen de 7,5 ani de la data semnarii conventiei.

În baza conventiilor anterior mentionate, în perioada **00** 2017 – **00** 2018, societatea **C** a facturat catre **X** suma totala de **000** lei plus TVA, iar **X** a înregistrat TVA deductibila în baza facturilor emise de **C**, astfel:

- in perioada **00** 2017 – **00** 2018, TVA în suma de **000** lei;
- in perioada **00-00** 2018, TVA in suma de **000** lei;
- in perioada **00-00** 2018, TVA în suma de **000** lei.

Fata de aceste constatari se reține ca potrivit Codului civil, fidejusiunea este contractul prin care o parte, fidejursorul, se obligă față de cealaltă parte, care are într-un alt raport obligațional calitatea de creditor, să execute, cu titlu gratuit sau în schimbul unei remunerații, obligația debitorului dacă acesta din urmă nu o execută. Fidejusiunea este o garanție personală și constă în angajamentul pe care și-l ia o persoană (fidejursor) față de creditor de a executa obligația debitorului principal în cazul în care acesta nu o va executa.

Conform Codului fiscal, garantiile si orice operatiuni cu astfel de garantii instituite pentru a asigura buna executie a unui contract nu reprezinta operatiuni economice in sfera de aplicare a taxei intrucat acestea nu constituie livrari de bunuri sau prestari de servicii si nu este obligatorie emiterea facturii, iar dacă totuși beneficiarul solicita în mod expres factura pentru garantii, pentru scopuri contabile, factura nu va cuprinde TVA.

Prin urmare, se reține ca în speta, **C** nu trebuia sa emita facturile pentru remuneratia aferenta garantiilor constituite în vederea derularii de către **X** a contractelor incheiate cu **D** și cu investitori cu TVA și nu avea obligatia colectarii taxei, iar **X** nu avea drept de deducere pentru TVA inscrisa în facturi, serviciile de garantare nefiind operațiuni în sfera de aplicare a taxei.

Prin contestatie societatea invoca jurisprudenta CJUE în cauzele C-235/19, pct. 29 și C-40/15, pct. 30, aratand ca termenii utilizati pentru a desemna scutirile financiare de TVA prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA sunt de stricta interpretare, scopurile urmărite fiind, fie de natura tehnica (imposibilitatea determinarii bazei de impozitare în cazul operatiunilor financiare complexe), fie legate de costul creditarii (impovararea debitorului).

În acest sens societatea arara ca se afla în situația în care stabilirea bazei de impozitare și respectiv a sumei de TVA deductibila nu este o sarcina dificila, aceasta fiind calculata ca remuneratie fixa sau ca procent, conform prevederilor legale.

Totodata, societatea afirma ca contravaloarea este data de valoarea subiectiva a tranzactiei respectiv de contravaloarea efectiv primita și decisa în mod liber de părți.

Fata de aceste susțineri se reține ca, așa cum s-a arătat anterior, în speta sunt aplicabile prevederile art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora serviciile financiare sunt operatiuni care nu intra in sfera de aplicare a TVA, nefiind livrari de bunuri sau prestari de servicii în sensul art. 268 din același act normativ, iar faptul ca stabilirea bazei de impozitare și respectiv a sumei de TVA deductibila a fost calculata ca remuneratie fixa sau ca procent, nu este un argument care sa determine includerea acestor servicii în categoria operatiunilor impozabile.

In acelasi sens este si punctul de vedere formulat prin adresa nr. **000/2021**, intr-o speta similara, de catre Ministerul Finantelor, Directia generala de legislatie fiscala si reglementari vamale si contabile, aflat la dosarul cauzei, in care sunt analizate serviciile de garantare in cadrul contractului de vanzare-cumparare din perspectiva prevederilor art. 292 alin. (2) lit. a) pct.1 si 2 din Codul fiscal si a jurisprudentei Curtii de Justitie a UE in cauzele C-18/92 Chaussures Bally SA v. Belgian State si C-34/1999 Commissioners of Customs and Excise v. Primback Ltd, mentionandu-se urmatoarele:

*“Astfel, potrivit considerentului nr. 9 din cazul Bally, atunci cand cumparatorul plateste pretul marfurilor prin intermediul unui card de credit, exista doua tranzactii: pe de-o parte, vanzarea de bunuri de catre furnizor, iar pe de alta parte, serviciul realizat pentru furnizor de catre emitentul de carduri. Acest serviciu consta in garantarea platii pentru bunurile achizitionate prin intermediul cardului, promovarea activitatii furnizorului pentru a-i permite să câștige noi clienti, publicitate si altele asemenea.*

*La considerentul nr. 10 din cazul C-18/92 Bally se mentioneaza ca a doua tranzactie descrisa la considerentul nr. 9 din respectivul caz este scutita de TVA in temeiul art. 13 (B) (d) din Directiva a 6a, echivalentul art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 2 din Codul fiscal, care permite statelor membre sa scuteasca printre altele anumite tranzactii privind acordarea si negocierea creditului, gestionarea creditului de catre persoana pe care il acorda, negocierea sau orice tranzactii cu garantii de credit sau orice alte garantii.*

*In cauza C-34/99 Primback la considerentul nr. 29, Curtea reitereaza paragrafele 9, 10 si 16 din cauza C-18/92 Bally conform carora Curtea a considerat ca retinerea de catre emitentul cardului de credit a unui procent calculat la pretul de vanzare convenit intre furnizor si cumparator reprezinta*

*contraprestatia unui serviciu prestat catre furnizor de catre emitentul cardului, constand in garantie de plata pentru bunuri, acest serviciu este distinct si independent si nu este de natura sa afecteze valoarea impozabila a tranzactiei de vanzare intre furnizor si cumparator.*

*Un alt caz relevant din perspectiva aplicarii scutirii de TVA pentru serviciile de garantare il reprezinta cauza C-455/05 Velvet & Steel din cuprinsul careia consideram relevante urmatoarele:*

*17. In aceasta privinta trebuie sa se constate ca a 6a directiva nu cuprине nicio definitie a notiunii "tranzactii cu garantii", prevazuta la articolul 13 sectiunea B (d) punctul 2.*

*(...)*

*21. In ceea ce priveste contextul in care se inscrie expresia mentionata trebuie subliniat ca scutirea prevazuta la articolul 13 sectiunea B litera (d) punctul 2 din a sasea directiva priveste, in afara de tranzactiile cu garantii, negocierea si tranzactiile cu garantii de credit, precum si gestionarea garantiilor de credit. Este cert ca toate aceste operatiuni constituie, prin natura lor, servicii financiare.*

*Având în vedere cele mai sus prezentate, în opinia noastră, serviciile de garantare supuse analizei intra in sfera de aplicare a scutirii de TVA prevazute la art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 2 din Codul fiscal, in masura in care sunt aferente unor obligatii financiare, in sensul jurisprudentei mai sus mentionate."*

De asemenea, invocarea de către societate a art. 271 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia „*Prestarile de servicii cuprind operațiuni cum sunt: [...] c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economica , de a nu concura cu alta persoana sau de a tolera o acțiune ori o situație*”, nu este relevanta, dat fiind faptul ca în speța este vorba de operațiuni de garantare pentru buna executie a unui contract, care nu reprezinta operatiuni economice in sfera de aplicare a taxei, intrucat acestea nu constituie livrari de bunuri sau prestari de servicii, asa cum sunt definite in art. 270 – 272 din Codul fiscal.

Din cele ce preced, se reține că serviciile de garantare supuse analizei sunt aferente unor obligații financiare, respectiv garantarea obligațiilor aferente unui contract de vânzare, iar astfel de *servicii de garantare supuse analizei intra in sfera de aplicare a scutirii de TVA prevazute la art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 2 din Codul fiscal.*

Totodată, se reține că, potrivit jurisprudenței europene mai sus menționate, *garantia de plata pentru bunuri, cum este garanția din speța, este un serviciu distinct si independent si nu este de natura sa afecteze valoarea*

*impozabila a tranzactiei de vanzare intre furnizor si cumparator, intrând în sfera de aplicare a scutirii de TVA.*

Prin cererea de intervenție voluntară în soluționarea contestației, societatea **C** arată ca TVA din facturile emise a fost declarata și colectata, considerand operatiunile de garantare ca fiind prestari de servicii taxabile.

Fata de aceasta sustinere, organul de solutionare a contestatiei retine ca dreptul de deducere a TVA se judeca exclusiv prin prisma prevederilor legale care il reglementeaza, iar in urma inspectiei fiscale s-a constatat ca operatiunea de garantare, asa cum s-a retinut prin prezenta decizie, nu intra în sfera de aplicare a taxei, fapt pentru care societatea nu poate beneficia de exercitarea deducerii.

Faptul ca societatea garanta, **C**, a colectat TVA aferenta acestei operatiuni, asa cum sustine prin cererea de interventie, nu poate constitui un element care sa conduca la acordarea dreptului de deducere pentru contestatara, atata timp cat operatiunea in sine nu este purtatoare de TVA, motiv pentru care garantul, avand in vedere tratamentul fiscal al operatiunii, poate sa solicite restituirea de la bugetul statului in termenul de prescriptie, potrivit legii.

Prin urmare, in raport de cele anterior retinute, contestatia urmeaza a fi respinsa având în vedere că societatea nu are drept de deducere a TVA în cazul operatiunilor de garantare care nu intra în sfera de aplicare a taxei.

Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. 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 formulata de X împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2020 emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. 000/2020 de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Z, pentru suma de 000 lei reprezentând TVA.**

**2). Referitor la suma de 000 lei reprezentând TVA, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de consultant extern prestate de C, în condițiile în care din documentele prezentate de societate nu rezultă în ce au constatat aceste servicii și nu se justifica prestarea serviciilor și utilizarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.**



**În fapt**, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA în suma de **000 lei**, aferenta facturii nr. **000/2018**, reprezentând servicii consultant extern prestate de **C**, întrucât documentele prezentate de societate nu justifica prestarea efectiva a serviciilor facturate, în sensul ca nu reflecta care a fost contributia partenerului la procesul de achizitie (justificari timp afectat activitatii de negociere, studii efectuate care au sustinut obtinerea pretului final negociat, minute sau procese verbale incheiate de catre echipa de negociatori etc.) și nici alte documente care sa justifice prestarea de servicii și utilizarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, în temeiul art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au apreciat ca prestarea de servicii nu a fost realizata în mod efectiv și au stabilit ca nedeductibila TVA în suma de **000 lei** aferenta facturii nr. **000/2018**.

**În drept**, în speta sunt aplicabile prevederile art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), precum și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizeaza:

*“Art. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

*(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;*

*Art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

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

Având în vedere prevederile legale anterior menționate se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau

urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține, totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

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

Având în vedere că, începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudenta comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al TVA. În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să își deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri/servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi ca bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă TVA deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile/serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al TVA.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente, atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

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

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosarul nr.766/2/2013:

*„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

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

*La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.*

*În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.*

Față de prevederile legale invocate și luând în considerare documentele existente la dosarul contestației, se reține că, în luna **00** 2018 societatea a înregistrat în contabilitate factura nr. **000/2018**, reprezentând prestări servicii consultant extern, furnizate de **C**, în valoare de **000 lei**, din care TVA în suma de **000 lei**.

Referitor la serviciile prestate, societatea a prezentat următoarele documente:

-Hotararea AGEA **X** din data de **00.00.2017**.

Potrivit acestui document se reține ca la art. 5 și art. 7 se menționează:

*”Art. 5. Aprobarea participării SC **X** la procesul de achiziționare a activelor SC **D** singur sau în orice formă de asociere cu potențiali investitori, conform metodei și procedurilor stabilite de către administratorul judiciar și achiziția acestora în măsura în care SC **X** câștigă licitația organizată în acest sens, inclusiv în schimbul unui preț care depășește 20% din totalul activelor imobilizate ale Societății, mai puțin creanțele.”*

*”Art. 7. Mandatarea Consiliului de administrație al Societății pentru îndeplinirea oricărui și tuturor procedurilor și formalităților necesare aducerii la îndeplinire a hotărârilor AGEA în legătura cu procesul de achiziție a activelor SC **D** incluzând, dat fără a se limita la:*

*a) să negocieze, să semneze și să transmită toate documentele necesare pentru inițierea, derularea și finalizarea procesului de achiziția activelor SC **D**, conform hotărârii AGEA în acest sens;*

*f) să subdelege, cu respectarea dispozițiilor legale aplicabile, toate sau oricare dintre îndatoririle de mai sus, prin numirea și revocarea oricărui substituent și agenți cu privire la toate sau oricare puteri și aspect prevăzute anterior, după cum va considera adecvat, respectivii substituenți și agenți având autoritate deplină de a acționa în numele societății.”*

Prin urmare, se reține că potrivit hotărârii AGEA, **X** a participat la procesul de achiziționare a activelor **D**, Consiliul de administrație fiind mandatat să negocieze, să semneze și să transmită toate documentele necesare pentru inițierea, derularea și finalizarea procesului de achiziție a activelor **D**, precum și să subdelege toate sau oricare dintre aceste îndatoriri, prin numirea și revocarea de substituenți sau agenți.

-Decizia nr. **000** a Consiliului de administrație al **X** din **00.00.2017**, potrivit căreia:

*”Art. 1 Consiliul de administrație al **X** aprobă în baza art. 7 lit. f) din AGEA a **X** din data de **00.00.2017**, delegarea atribuțiilor Consiliului de administrație stabilite, în baza art. 7 lit. a) de către AGEA a **X** din data de **00.00.2017**, referitoare la achiziția de active de la **D** conform art. 5 din AGEA din **00.00.2017**, către echipa de negociatori/consultanți interni și externi formată din:*

*-**B** – Consultant extern;*

*-**1** – Director Strategii, Investiții și Fonduri Europene – coordonator al echipei;*

*-**2** – Președinte Consiliu de administrație – Șef proiect/consultant intern;*

*-[...]”*

*”Art. 3 Consiliul de administrație al **X** stabilește ca pachet motivational pentru echipa de negociatori/consultanți un procent de maxim 20% din suma*

*economisita rezultata ca urmare a aplicarii masurilor de la Art. 2”.*

Prin urmare, se reține ca potrivit acestei decizii au fost delegate atribuțiile Consiliului de administratie al **X** în ceea ce privește negocierea, semnarea și transmiterea tuturor documentelor necesare pentru initierea, derularea și finalizarea procesului de achiziție a activelor **D** către un grup format din societatea **B** și persoane fizice din conducerea **X**, respectiv Directorul Direcției Strategii, Investitii și Fonduri Europene, Președintele Consiliului de administratie al **X**, Directorul General, Directorul Direcției Economice, Directorul Comercial și alte persoane din cadrul **X** care au calitatea de membrii.

De asemenea, conform deciziei s-a stabilit, ca pachet motivational pentru echipa de negociatori/consultanti, un procent de maxim 20% din suma economisita rezultata din procesul de achiziționare a activelor **D**.

-adresa nr. **000/2018** emisa de **X** către Consiliul de administratie al **X** prin care se supune aprobarii *”Acordarea unei părți din sumele economisite aferenta Etapa 2 – 2018 consultantului extern – B, respectiv a sumei brute de 000 lei (inclusiv TVA).”*

-Decizia nr. **000** a Consiliului de administratie al **X** din **00.00.2018** potrivit careia *”Consiliul de administratie ia act de Referatul nr. 000/2018 emis de conducerea executiva și aproba acordarea unei părți din sumele economisite aferenta Etapei a II-a 2018 consultantului extern B, respectiv a sumei brute de 000 lei (inclusiv TVA), conform Referat nr. 000/2018 emis de conducerea executiva a societății.”*

-factura nr. **000/2018** emisa de **C** în suma de **000 lei** din care TVA în suma de **000 lei**, reprezentând *”Prestari servicii conform Decizie X din data de 00.00.2017, 00.00.2018 și 00.00.2018”.*

Conform acestor documente rezulta ca în data de **00.00.2018** **X** propune Consiliului de administratie acordarea unei părți din sumele economisite aferenta Etapei a II-a 2018 consultantului extern **B**, respectiv a sumei brute de **000 lei** (inclusiv TVA).

De asemenea, în data de **00.00.2018** Consiliul de administratie al **X** ia act de aceasta propunere și o aproba.

Tot în data de **00.00.2018** **B** emite factura nr. **000/2018** în suma de **000 lei** din care TVA în suma de **000 lei**.

Luând în considerare aceste documente prezentate de societate în sustinerea prestării serviciilor în folosul operatiunilor sale taxabile, organul de solutionare a contestatiilor reține ca **B** a facturat către **X** suma de **000 lei** din care TVA în suma de **000 lei** pentru servicii în legătura cu negocierea, semnarea și transmiterea a tuturor documentelor necesare pentru initierea, derularea și finalizarea achiziției activelor **D**, în condițiile în care, atribuții în

acest sens, detinute de Consiliul de administratie al **X** au fost delegate către persoane fizice din cadrul Consiliului de administratie al **X**, conducerea **X** și alți angajați ai acesteia precum și **B**.

Totodata, se reține ca potrivit site-ului de prezentare, **B** se afla în proprietatea și este condusa de aceeași persoana (d-nul **1**) care deține și conduce **X**, aceasta fiind parte a grupului de firme care formeaza **B**.

De asemenea, societatea a prezentat un document înregistrat sub nr. **000/2018**, intitulat *"Raport al activitatilor intreprinse în calitate de consultant extern al X pentru tranzactia D, desemnat în baza deciziei Consiliului de administratie al X nr. 000/2017"*.

Fata de acest document se rețin cu titlu exemplificativ activitățile precizare, după cum urmeaza:

*"1. Negociere E ref. participare finanțare D; propunere strategie și revizuire documente - 40 ore;*

*2. Negociere F ref. participare finanțare D; propunere și analiza structura finanțare; revizuire documente – 30 ore;*

*3. Negociere G ref. Finanțare D – 10 ore; etc."*

După cum s-a reținut anterior, pentru a justifica deductibilitatea TVA, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă TVA deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile și au fost necesare, respectiv sa justifice cu documente, atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere aceste cerinte se reține ca documentele prezentate de societate nu justifica prestarea efectiva a serviciilor facturate in sensul ca nu reflecta care a fost contributia partenerului **C** la procesul de achizitie a activelor **D**.

Astfel se retine ca societatea avea obligatia ca, in scopul justificarii dreptului de deducere a TVA, sa prezinte, pe langa facturi, si alte documente care sa dovedească utilizarea operatiunilor în scopul operatiunilor taxabile, avand in vedere ca, în conformitate cu prevederile legale, trebuie indeplinite cerințele de fond și formă în mod cumulativ, in sensul ca, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achizitionate, dacă achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar indeplinirea parțială a acestor condiții are drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Deși persoana impozabilă a prezentat în susținere o serie de documente acestea nu sunt de natură să justifice că serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Se reține și aspectul conform căruia detinerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, societatea având obligația să justifice în primul rând faptul că serviciile achiziționate pe baza de factura sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale în speta.

Justificarea achizițiilor de servicii ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective, iar indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificarea acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Ca atare, legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

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

Referitor la documentele justificative se reține faptul că prevederile aplicabile sunt cele prevăzute la Titlul VI din Codul fiscal, iar la art.299 al Titlului VI din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, anexată în copie la dosarul cauzei, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”*, precum și faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Într-adevar, proba (dovada) privind achiziționarea serviciilor depinde de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Deși legislația prevede cu titlu exemplificativ câteva mijloace de proba admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, contribuabilul însuși poate produce și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

Astfel se reține ca societatea a prezentat documente din care rezulta cadrul instituțional al participării la licitația de achiziționare a pachetelor de active ale **D** din care a rezultat ca negocierile au fost purtate de persoane fizice care fac parte atât din echipa internă a **X**, cât și din **C**, relevanța este în acest sens fiind persoana d-nului **1**, care are atât calitatea de Director al Direcției Strategii, Investiții și Fonduri Europene și coordonator al echipei de consultanți interni ai **X**, cât și cea de acționar majoritar la **C**, fără să existe o delimitare a atribuțiilor și activităților desfășurate de aceasta din perspectiva celor două calități în care s-a aflat în cadrul negocierilor.

De asemenea, precizarea activităților s-a făcut cu titlu generic, iar alocarea unui număr de ore pentru fiecare activitate este pur formală, nefiind susținută de studii efectuate care au avut drept rezultat obținerea pretului final negociat, minute sau procese verbale încheiate de către echipa de negociatori etc.

Totodată, se reține ca societatea nu a prezentat alte documente care să justifice prestarea de servicii în folosul operațiunii taxabile și ca au fost necesare, respectiv să justifice cu documente, atât prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, cât și necesitatea achiziționării acestora, precum și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, în raport de cele anterior reținute, contestația societății urmează a fi respinsă având în vedere că nu a prezentat documente din care să reiasă că îndeplinește cerințele legale și jurisprudențiale în materia pastrării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. **000/2018** în suma de **000 lei**, din care TVA în suma de **000 lei**.



Astfel, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. 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 X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. 000/2020, pentru suma de 000 lei reprezentând TVA.**

**B. În ceea ce privește Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. 000/2020 și Decizia referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr. 000/2020 emise de A:**

Referitor la suma de **000 lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere și de **000 lei** reprezentând penalități de nedeclarare pentru obligații fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere în sumă de **000 lei**, contestată, se reține că în speță documentul prin care s-a individualizat suma de plată este Decizia de impunere nr.**000/2020**.

Având în vedere că stabilirea în sarcina contestatarii de obligații fiscale accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", iar întrucât, așa cum s-a reținut la pct.A din prezenta decizie, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, a fost respinsă contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.**000/2020** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice **Z** în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2020**, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. 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 X împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.000/2020 în ceea ce privește suma de 000 lei, precum și împotriva Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.000/2020 în ceea ce privește suma de 000 lei.**

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulata de **X** împotriva:

-Deciziei de impunere nr. nr.**000/2020** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice **Z**, pentru suma de **000 lei, reprezentând TVA;**

-Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr.**000/2020** emisă de organele fiscale din cadrul **A**, pentru **suma de 000 lei, reprezentând dobânzi și penalități de întârziere;**

-Deciziei referitoare la obligații fiscale accesorii reprezentând penalități de nedeclarare nr.**000/2020** emisă de organele fiscale din cadrul **A**, pentru suma de **000 lei, reprezentând penalități de nedeclarare.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel ... în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL**