



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54  
Fax : + 021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 56/2014  
privind soluționarea contestației formulată de  
SN .X. SA  
din localitatea .X., județul .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr. 907613/10.10.2013**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. – Regiunea .X., prin adresa nr. .X./2013, cu privire la contestația formulată de **SN .X. SA**, având sediul social în localitatea .X., str. .X. nr..X., județul .X., cod unic de înregistrare .X., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .X., împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X..

SN .X. SA, la data depunerii contestației, figurează la poziția .X. din Lista marilor contribuabili care sunt administrați de Direcția Generală .X., din Anexa nr..X. la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. .X./2010 privind organizarea activității .X., așa cum a fost acesta modificat prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2012.

Societatea contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **.X. lei**, ca urmare a soluționării decontului de TVA cu sumă negativă, cu opțiune de rambursare, prin care s-a respins la rambursare taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a stabilit suplimentar taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Contestația a fost expediată prin Fan Curier Expres, în data de .X./2013, conform recipisei .X., document aflat în copie la dosarul contestației, în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, față de data de 20.06.2013, data primirii de către societatea contestatoare a Deciziei de impunere nr..X.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., așa cum rezultă din adresa nr..X./2013 de înaintare a actelor administrativ fiscale menționate mai sus, anexată în copie la dosarul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SN .X.SA din localitatea .X., județul .X..

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmit de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., SN .X. SA solicită anularea parțială a deciziei de impunere contestată pentru suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere, aferentă deconturilor negative de TVA cu opțiune de rambursare aferente perioadei aprilie – octombrie 2012, astfel:***

***1. taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate în sumă de .X. lei, aferentă prestării de servicii constând în „managementul faunei din perimetrul .X.”, efectuate de SC .X. SRL.***

SN .X.SA menționează că aceste servicii au fost prestate în baza contractului .X./2012, care a intrat în vigoare la data de 01.06.2012, cu o valabilitate de 12 luni, respectiv până la data de 31.02.2013.

Societatea contestă constatările organelor de inspecție fiscală care, în cuprinsul actului de control, au stabilit următoarele:

- prin adresa nr..X./2012 emisă de Biroul reglementări proiecte europene și siguranță din cadrul SN .X.SA, au fost aduse la cunoștința conducerii o serie de neconformități, cum ar fi: prestatorul nu a elaborat și nu a înaintat spre avizare un program de combatere a vieții sălbatice, inexistența dovezilor referitoare la calificarea personalului, documentul prezentat de prestator nu întrunește condițiile unui raport de activitate, nu este prezentat intervalul de timp standard la care este completat raportul de activitate, nu există un plan de acțiune în cazul incidentelor/accidentelor produse la impactul cu păsările, prestatorul nu a prezentat un program de inspecții obligatorii ale incintei, prestatorul nu a avut angajat un medic veterinar pentru

supravegherea activității. În aceste condiții, SN .X. SA, conform actului adițional nr..X./2012, a reziliat contractul nr..X./2012;

- conform situației neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor de servicii și achizițiilor declarate de contribuabili, emisă de Serviciul de schimb internațional de informații, prețuri de transfer, SC .X. SRL a declarat stornarea „achiziției” în sumă de – .X. lei cu taxă pe valoarea adăugată în sumă de – .X. lei, situație care nu se regăsește în evidența financiar – contabilă a societății verificate.

SN .X. SA nu este de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală, precizând în susținerea cauzei faptul că serviciile aferente lunii iunie 2012, înscrise în factura nr..X./2012, au fost prestate în conformitate cu art.9 al Contractului nr..X./2012, reprezentând doar o parte a acțiunilor pe care prestatorul trebuia să le întreprindă pe durata desfășurării contractului.

Mai mult, urmare unui incidente petrecute în luna iulie 2012, SN .X. SA, în baza Actului adițional nr..X.2012, reziliază contractul încheiat cu SC .X. SRL.

### 2. taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate în sumă de .X. lei, aferentă unor prestări de servicii efectuate de SC .X. SRL.

SN .X. SA menționează că aceste servicii au fost prestate în baza contractului .X./2012.

Societatea contestă constatarea organelor de inspecție fiscală care, în cuprinsul actului de control, au stabilit că serviciile înscrise la obiectul contractului corespund cu activitățile desfășurate de diferite birouri ale societății, cuprinse în Regulamentul de organizare și funcționare.

În susținerea contestației, SN .X. SA precizează că prestările de servicii au fost necesare managementului, atât din punct de vedere al complexității, cât și a faptului că exced posibilitățile pe care „structura de personal angajată [...] o poate oferi”.

Societatea consideră că a îndeplinit toate condițiile stabilite de lege, care îi dau dreptul, ca persoană impozabilă, să deducă atât taxa pe valoarea adăugată, cât și cheltuielile efectuate deoarece acestea reprezintă servicii desfășurate în folosul activității, au la bază un contract și au fost efectiv prestate.

### 3. taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate în sumă de .X. lei, aferentă facturii nr..X./2012 reprezentând prestări de servicii efectuate de .X..

SN .X. SA contestă constatarea organelor de inspecție fiscală care, în cuprinsul actului de control, au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei nu este deductibilă, fiind datorată bugetului de stat deoarece „Planul de dezvoltare al SN .X. SA” este un document ce conține perspective de dezvoltare, descriind potențialul companiei. De asemenea, o altă utilitate a „Planului de dezvoltare” a fost aceea că a fost folosit ca instrument de obținere a unor linii de finanțare cu fonduri europene, pentru realizarea unor

studii având ca scop dezvoltarea infrastructurii de transport intermodal pentru pasageri.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2013, încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2013, au fost constatate următoarele:**

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată dedusă, în suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că este aferentă prestării de servicii efectuată de SC .X. SRL, în baza contractului nr..X./2012. Contractul intra în vigoare începând cu data de 01.06.2012, pentru o durată de 12 luni, având ca obiect prestarea de servicii constând în „managementul faunei din perimetrul .X.”.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că Biroul de reglementări, proiecte europene și siguranță din cadrul .X. a adus la cunoștința conducerii o serie de deficiențe în derularea contractului, cum ar fi: SC .X. SRL nu a elaborat și nu a înaintat spre avizare un program de combatere a vieții sălbatice, inexistența dovezilor referitoare la calificarea personalului, documentul prezentat de prestator nu întrunește condițiile unui raport de activitate, nu este prezentat intervalul de timp standard la care este completat raportul de activitate, nu există un plan de acțiune în cazul incidentelor/accidentelor produse la impactul cu păsările, prestatorul nu a prezentat un program de inspecții obligatorii ale incintei, prestatorul nu a avut angajat un medic veterinar pentru supravegherea activității. Având în vedere aceste aspecte, SN .X. SA, în baza art.11 alin.4 din Contractul nr..X./2012, a denunțat unilateral contractul încheiat.

Mai mult, din situația neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de contribuabili care au declarat tranzacții pe teritoriul național cu societatea verificată, situație emisă de Serviciul de schimb internațional de informații, prețuri de transfer, rezultă că SC .X. SRL a declarat stornarea facturii, respectiv a sumei de .X. lei, cu taxă pe valoarea adăugată aferentă de .X. lei, iar din evidența financiar – contabilă a SN .X. SA s-a constatat că nu a fost înregistrată nicio factură de stornare de la acest partener.

Din nota explicativă dată de reprezentanții societății verificate, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că societatea a exprimat o serie de nemulțumiri față de calitatea activității desfășurate de SC .X. SRL, fapt ce a condus la rezilierea contractului încheiat între cele două societăți, începând cu data de 01.08.2012. În acest mod, SN .X. SA a recunoscut că serviciile nu au fost prestate în mod corespunzător, astfel că nu pot fi considerate efectuate, nu a fost întocmit un raport de activitate și nu se regăsesc măsurile efectiv aplicate de către prestator.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei este nedeductibilă.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aceasta este aferentă unor achiziții de servicii de la SC .X. SRL, servicii având ca obiect „consultanță pentru afaceri și management”.

În acest scop, societățile au încheiat contractul nr..X./2012, prin care prestatorul avea obligația să presteze servicii cum ar fi: proiecte de management, studii și cercetări, consultanță pentru promovarea strategiei de dezvoltare, plan de comunicare, organizarea de conferințe de presă, etc.

Urmare verificării desfășurate, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile înscrise la obiectul contractului menționat corespund cu activitățile desfășurate de diferite birouri ale societății. Mai mult, facturarea serviciilor s-a efectuat lunar, în baza rapoartelor de activitate în care, însă, au fost menționate activități curente ale societății, cum ar fi: întâlniri săptămânale cu conducerea SN .X. SA pentru stabilirea direcțiilor de acțiune pentru îmbunătățirea imaginii societății și stabilirea unei mai bune comunicări cu media din .X.. Din Nota explicativă nr..X./2013 reiese că societatea motivează încheierea contractului de prestări servicii prin faptul că nivelul scăzut de salarizare nu a permis angajarea de specialiști.

Organele de inspecție fiscală menționează, însă, că fișele de post, documente semnate de salariați la data angajării, cuprind informații ca: atribuții aferente postului, responsabilități suplimentare, cunoștințe și abilități necesare ocupării postului, calificări, standarde de performanță, elemente care îi puteau îndreptății pe viitorii angajați să solicite o remunerație corespunzătoare cerințelor. Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a respins contestația formulată de societate împotriva Deciziei de impunere nr..X./2012, în ceea ce privește serviciile prestate de SC .X. SRL.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei este nedeductibilă.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă .X. lei aferentă facturii .X./2012, emisă de Universitatea .X., în baza contractului de cercetare – dezvoltare și consultanță nr..X./2012, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceasta este aferentă unor prestări de servicii reprezentând „actualizarea planului de dezvoltare al .X. și calculul principalilor indicatori financiari”.

De asemenea, din nota explicativă dată, organele de inspecție fiscală au reținut afirmația societății potrivit căreia au fost începute demersurile pentru ca „această actualizare să fie supusă aprobării în CTE-ul interministerial, conform legislației în vigoare, având în vedere valoarea mare a obiectivelor de investiții preconizate a se realiza.”

Totuși, organele de inspecție fiscală menționează că „societatea nu a pus la dispoziția echipei fiscale niciun fel de document care să ateste demersurile pentru ca această actualizare să fie supusă aprobării CTE-ului interministerial”, astfel că nu sunt aduse argumente care să susțină oportunitatea acestor cheltuieli.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei este fără nedeductibilă.

**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:**

**1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,** Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SN .X. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii nr. .X./2012, emisă de SC .X. SRL, în condițiile în care societatea nu justifică faptul că serviciile au fost prestate și au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

**În fapt,** societatea contestatară a încheiat cu SC .X. SRL contractul de prestări servicii nr. .X./2012, având ca obiect prestarea de servicii constând în „managementul faunei din perimetrul .X.”. În baza acestui contract, prestatorul a emis factura nr. .X. în valoare de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere.

Urmare verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că Biroul de reglementări, proiecte europene și siguranță din cadrul .X. a adus la cunoștința conducerii o serie de deficiențe în derularea contractului, deficiențe constând în neelaborarea și neînaintarea spre avizare a unui program de combatere a vieții sălbatice, inexistența unor dovezi privind calificarea personalului, nerealizarea unui program privind inspecția perimetrului etc.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SN .X. SA, având în vedere deficiențele semnalate, în temeiul art.11 alin.4 din Contractul nr..X./2012, a denunțat unilateral contractul încheiat. Mai mult, din situația neconcordanțelor aferente livrărilor/prestărilor și achizițiilor declarate de contribuabili care au declarat tranzacții pe teritoriul național cu societatea verificată, situație emisă de Serviciul de schimb internațional de informații, prețuri de transfer, SC .X. SRL a declarat stornarea facturii în cauză.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

**În drept**, art.145 alin.1 și alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării, stipulează:

„(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;*”

Potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, iar dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că la data de 07.05.2012 a fost încheiat între SN .X., în calitate de achizitor și SC .X. SRL, în calitate de prestator, contractul nr..X. a cărui durată a fost de 12 luni și al cărui obiect l-a reprezentat, conform art.4 „managementul faunei din perimetrul .X.”.

De asemenea, la art.9 din contract „Obligațiile principale ale prestatorului” se stipulează

„[...] 9.3 Prestatorul are obligația de a prelua resturile de animale și păsări de pe platforma specială, pentru a fi studiate (identificarea speciei, cauza morții etc.

9.4 Prestatorul are obligația, după finalizarea studiului, de a transporta resturile de animale și păsări la o societate specializată în distrugerea resturilor de origine animală. [...]”

Mai mult, Contractul de prestări servicii nr..X./2012 are stipulat la pct.13 „Alte responsabilități ale prestatorului” următoarele:

„13.1 (1) Prestatorul are obligația de a executa serviciile prevăzute în contract cu profesionalism și promptitudinea cuvenită angajamentului asumat [...]

(2) Prestatorul se obligă să supravegheze prestarea serviciilor , să asigure resursele umane, materiale , instalațiile, echipamentele [...]

13.2 Prestatorul este pe deplin responsabil pentru execuția serviciilor în conformitate cu graficul de prestare convenit. Totodată, este răspunzător atât de siguranța tuturor operațiunilor și metodelor de prestare utilizate, cât și de calificarea personalului folosit pe toată durata contractului.”

În baza acestui contract, la data de 01.07.2012, SC .X. SRL a emis către SN .X., factura nr. .X./2012 în valoare de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, taxă pentru care contestatara și-a exercitat dreptul de deducere.

Se reține că la data de 18.07.2012, SC .X. SRL a întocmit Raportul nr..X., referitor la incidentul de tipul .X.care a avut loc la data de .X., pe una din pistele Aeroportului, în care au fost implicate o aeronavă aflată în timpul aterizării și o pasăre, iar la data de .X., SN .X. a întocmit *Nota informativă privind lovirea unei păsări de către avionul companiei .X. la aterizare în .X.*, prin care, la pct.6, se precizează că „în jurul orei .X., la terminarea programului zilnic de lucru al firmei .X. SRL, reprezentantul acesteia a venit la dispecerat pentru a înainta, conform caietului de sarcini, un raport zilnic de activitate; în acest raport nu este specificat nimic despre incident [...] în urma acestui incident firma .X. nu a înaintat către aeroport nicio propunere de măsuri care trebuiesc luate pentru reducerea numărului de astfel de evenimente.”

În urma acestui incident, SN .X. a transmis către SC .X. SRL Notificarea nr..X./2012 privind intenția de încetare (denunțare unilaterală) a Contractului de servicii nr. .X./2012, începând cu data de 01.08.2012.

Prin adresa nr..X./2012, SC XRL precizează că în conformitate cu contractul de servicii nr.X/2012, societății prestatoare „nu îi revin atribuții legate de îndepărtarea cauzelor care favorizează prezența păsărilor și a vieții sălbatice în perimetrul .X.”.

De asemenea, se reține că SN .X. SA a transmis către SC .X. SRL și Notificarea nr..X./2012 prin care se precizează încetarea în data de 31.08.2012, prin denunțarea unilaterală a Contractului de servicii nr..X./2012, în baza prevederilor art.4 din contract, precum și a actului adițional nr..X./2012.

Având în vedere aceste aspecte, se reține faptul că SN .X. SA nu justifică prestarea efectivă a serviciilor de către SC .X. SRL, fapt care rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, motiv pentru care în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, drept pentru care se va



respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SN .X. SA, împotriva Deciziei de impunere nr..X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

**2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,** Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestatiilor, este investita să se pronunțe dacă SN .X. SA poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de SC .X. SRL, în condițiile în care contestatara nu justifică necesitatea efectuării acestor cheltuieli, atât timp cât deține personal angajat ale cărui atribuții de serviciu corespund cu serviciile prestate.

**În fapt,** în luna martie 2012, SN .X. SA a încheiat cu SC .X. SRL contractul de prestări servicii nr..X./2012, prin care prestatorul își asuma o serie de obligații constând în realizarea unor proiecte de management, studii și cercetări, consultanță pentru promovarea strategiilor de dezvoltare, consultanță pentru gestionarea situațiilor de criză, întocmirea unor planuri de comunicare, identificarea unor potențiale atacuri la imagine și reacții la acestea, organizarea de campanii pentru dezvoltarea aeroportului și monitorizarea acestora, organizarea conferințelor de presă, elaborarea comunicatelor de presă, stabilirea unei politici coerente de comunicare, stabilirea de mesaje și sloganuri pentru campanii de prezentare.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea are în organigramă un birou de relații publice și un birou de marketing care au atribuții cum ar fi: stabilirea și menținerea unor linii de comunicare între instituție și public, mass-media sau comunitate, organizarea și conducerea unui birou de presă, realizarea și gestionarea unei baze de date a jurnaliștilor acreditați, elaborarea de comunicate, articole, materiale de presă sau rapoarte, organizarea de conferințe de presă, evaluarea efectelor informațiilor despre instituție apărute în presă, asigurarea accesului mass-mediei la informații, stabilirea, împreună cu conducerea, a politicii de prețuri, întocmirea și realizarea programelor de vânzare a serviciilor instituției, crearea, dezvoltarea și implementarea strategiei de marketing.

Mai mult, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat și faptul că facturarea serviciilor a fost efectuată lunar, pe baza unor rapoarte de activitate în care, însă, au fost înscrise activități curente pentru care nu era necesară încheierea unui contract de prestări servicii.

Față de aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea a dedus taxă pe valoarea adăugată pentru prestări de servicii care nu au fost necesare și nu au fost destinate utilizării în folosul

operațiilor taxabile ale societății și pentru care aceasta nu a putut justifica necesitatea prestării, deoarece are angajați cu atribuții de serviciu care corespund cu serviciile prestate.

Prin urmare, în temeiul art.145 alin.1 și alin.2 li.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă prestărilor de servicii efectuate de SC .X. SRL.

**În drept**, potrivit art.145 alin.1 și alin.2 lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării:

*"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; [...]."*

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă poate să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții numai în condițiile în care achizițiile au fost destinate în folosul operațiunilor taxabile, iar dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației, se reține că SN .X. SA a încheiat cu SC .X. SRL contractul de prestări servicii nr..X./2012, în baza căruia în perioada mai – octombrie 2012 au fost emise un număr de .X. facturi în valoare totală de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, dedusă de societatea contestatoare. Facturile au fost însoțite de procese verbale în care au fost înscrise serviciile prestate de SC .X. SRL.

Astfel, în *Procesul verbal luna mai*, întocmit de SC .X. SRL, sunt menționate serviciile prestate în baza contractului nr..X./2012, cum ar fi: pregătire conferință de presă chartere, elaborare material prezentare firme de turism, pregătire și prezentare program luna iunie, stabilire program vizite elevi, monitorizare media etc. În *Procesul verbal luna iulie*, întocmit de SC .X. SRL, au fost menționate servicii prestate, cum ar fi: elaborare proiect acțiune .X., pregătire acțiune și repetiție filmată în aerogară, elaborare proiect expoziție de vânătoare la AIT etc. În *Procesul verbal luna septembrie* întocmit de SC .X. SRL, au fost înscrise serviciile prestate, cum ar fi: punctaj declarații director AIT grevă, model discurs criză – personal AIT, punctaj scandal .X., pregătire declarații management privat.

De asemenea, se reține că societatea are în organigramă un birou de relații publice și un birou de marketing care au ca atribuții: stabilirea și menținerea unor linii de comunicare între instituție și public, mass-media sau

comunitate, organizarea și conducerea unui birou de presă, realizarea și gestionarea unei baze de date a jurnaliștilor acreditați, elaborarea de comunicate, articole, materiale de presă sau rapoarte, organizarea de conferințe de presă, evaluarea efectelor informațiilor despre instituție apărute în presă, asigurarea accesului mass-mediei la informații, stabilirea, împreună cu conducerea, a politicii de prețuri, întocmirea și realizarea programelor de vânzare a serviciilor instituției, creare, dezvoltarea și implementarea strategiei de marketing.

Din analiza situației prezentate, se reține că în rapoartele lunare întocmite au fost menționate activități curente, pentru îndeplinirea cărora societatea contestată avea angajat personal ce avea înscris în fișa postului atribuții similare.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului societății o notă explicativă cu privire la derularea acestui contract, din care se reține:

„În fișele de post ale personalului angajat subordonat direct directorului general, privitor la pregătirea profesională, nu sunt prevăzute acele nivele ale pregătirii profesionale care să permită angajarea de specialiști în analiza activității manageriale și a afacerilor, datorită în principal nivelului scăzut al salarizării, chiar inacceptabil pentru asemeena poziții, comparativ chiar cu alte aeroporturi mai mici din România.”

Or, această afirmație nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației deoarece fișele de post sunt documente luate la cunoștință și însușite de salariați la angajare, prin semnarea acestora.

Prin fișele de post sunt prevăzute atribuțiile ce caracterizează postul, atribuții suplimentare care au legătură cu atribuțiile principale, aptitudini, cunoștințe și abilități necesare ocupării postului, calificări și standarde de performanță necesare. În consecință, după angajarea și semnarea fișelor de post, salariații au obligația să îndeplinească atribuțiile ce le revin, indiferent de nivelul salarizării.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că SC .X. SA nu justifică necesitatea efectuării acestor cheltuieli, atât timp cât deține personal angajat care are astfel de atribuții, iar documentele prezentate nu justifică, în condițiile legii, prestarea efectivă a serviciilor.

Mai mult, din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv contractul nr..X./2012 și procesele verbale lunare încheiate de SC .X. SRL, nu rezultă:

- prin ce modalități a fost realizat obiectul contractului;
- numărul de ore prestate pentru fiecare prestație în parte;
- resursele materiale și umane folosite în vederea prestării serviciilor în cauză.

Se reține că potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispozițiile legiuitorului se interpretează în sensul că natura serviciilor contractate trebuie

să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul operațiunilor taxabile, criteriul fundamental al deductibilității. Simpla prezentare a contractului de prestări servicii, a unor rapoarte care au caracter general și evaziv și a facturii nu este suficientă, societatea contestată trebuie să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Având în vedere actele normative invocate precum și documentele existente la doasrul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, drept pentru care în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu cele ale pct.11.1 lit.a din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SN .X. SA, împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de SC .X. SRL.

**3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,** Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./2012 emisă de .X. din .X. reprezentând „actualizarea planului de dezvoltare al .X. și calculul principalilor indicatori financiari” pe considerentul că până la data încheierii inspecției societatea nu a făcut dovada utilizării acestei achiziții în scopul realizării de operațiuni taxabile, fără însă să analizeze intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.

**În fapt,** SN . SA a încheiat cu .X. din .X. contractul de cercetare – dezvoltare și consultanță nr..X./2012 având ca obiect „actualizarea planului de dezvoltare al .X. și calculul principalilor indicatori financiari”. În urma încheierii contractului mai sus menționat, .X. din .X. a emis factura nr. .X./2012, în baza căreia contestată și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică faptul că această achiziție este în folosul operațiunilor taxabile, motiv pentru care nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, SN .X. SA precizează că „Planul de dezvoltare al SN .X. SA” este un document ce conține perspective de dezvoltare, descriind potențialul companiei, intenția companiei fiind de a folosi planul ca instrument de obținere a unor linii de finanțare cu fonduri europene, pentru realizarea unor studii având ca scop dezvoltarea infrastructurii de transport intermodal pentru pasageri și, mai mult, având în vedere valoarea mare a obiectivelor de investiții ce urmează a fi realizate , a început demersurile pentru ca această actualizare să fie supusă aprobării în CTE-ul interministerial.

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

**a) operațiuni taxabile;”**

Potrivit acestor prevederi legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor și/sau serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

De asemenea, potrivit prevederilor art.153 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

**„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent [...]”**

Aceste prevederi trebuie coroborate cu cele ale pct.66 alin.2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

**(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”**

Potrivit acestor prevederi legale, persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și intenționează să realizeze operațiuni taxabile poate deduce taxa aferentă acestor operațiuni, aprecierea

intenției făcându-se în baza faptului că persoana impozabilă începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.

Mai mult, întrucât, prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

De asemenea, potrivit pct.18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art.127 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, **taxa pe valoarea adăugată achitată pentru un anumit studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă**, conform art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar **dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile**, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională și societatea a intrat în lichidare.

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), în care Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.**

În aceste condiții, **taxa pe valoarea adăugată achitată pentru un anumit studiu poate fi în principiu dedusă**, conform art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar **dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile**, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care **trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare,**

**să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.**

Prin urmare, având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții, pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție. **Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile**, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

În concluzie, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală în stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, au verificat îndeplinirea de către aceasta a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, dacă au analizat totodată și intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.7 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X., pentru suma de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă studiului „Actualizarea Planului de dezvoltare al SN .X. SA și calculul principalilor indicatori financiari”, realizat de .X. din .X., în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia

având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt așa cum s-a reținut prin prezenta decizie.

\*  
\*                      \*

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, precum și în temeiul art.216 alin.1 și alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

### **DECIDE**

**1. Desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă studiului „Actualizarea Planului de dezvoltare al SN .X. SA și calculul principalilor indicatori financiari”, realizat de .X. din .X., urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele reținute în motivarea prezentei decizii.

**2. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **SN**, împotriva Deciziei de impunere nr. .X./2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X lei**, reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată aferentă contractului încheiat cu  
SC .X SRL .X lei
- taxă pe valoarea adăugată aferentă contractului încheiat cu  
SC .X SRL .X lei

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**