



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – București

Serviciul soluționare contestații 1



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - București

Str.Prof.Dr. Dimitrie Gerota, nr.13, Sector 6,
București

Tel: 021.305.70.80; Fax: 021.305.74.44

e-mail: Date.MunBucuresti.MB@mfinante.ro

Număr de înregistrare operator de date cu
caracter personal ANSPDCP: 20494

DECIZIA nr. /
privind soluționarea contestației formulate de
SC .X. SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice cu adresa înregistrată sub nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. X, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, CUI X, cu sediul în București, x, sector 6, domiciliul fiscal în București, sector 1, Str. x și domiciliul procesual ales pentru comunicarea actelor de procedura în București, x, sector 1, reprezentată prin Avocat – x conform împuternicire avocațială seria B nr. x.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. x, completată cu adresa nr. x îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, comunicate societății sub semnătură în data de **11.11.2016**, emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice prin care au fost stabilite obligații de plată suplimentare în sumă totală de **x lei, reprezentând TVA.**

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, organele fiscale au calculat în sarcina contestatarii obligații de plată suplimentare în sumă totală de **x lei**, contestate integral, reprezentând TVA neacceptată la deducere aferentă facturii nr.x emisă de x, reprezentând refacturare costuri aferente serviciilor prestate de furnizorii externi în anul 2014, pentru care societatea nu a demonstrat prin documente justificative prestarea efectivă a acestor servicii și nici faptul că ele au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

II. Prin contestația formulată, **SC .X. SRL** solicită anularea Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în

cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x pentru suma de **x lei**, reprezentând TVA neacceptată la deducere.

Societatea consideră respingerea dreptului de deducere a TVA pe considerentul că achizițiile efectuate nu au fost în folosul unor operațiuni taxabile și că societatea nu a demonstrat prin documente justificative prestarea efectivă a acestor servicii neîntemeiată, pentru următoarele considerente:

- societatea a pus la dispoziția organelor de control o notă explicativă din care reiese modalitatea de calcul a sumelor refacturate prin factura nr. x. Onorariul facturat de către x este în fapt o refacturare a costurilor cu consultanții externi, documentele justificative în baza cărora s-au stabilit natura, volumul și valoarea serviciilor prestate către societate sunt facturile emise de către fiecare consultant în parte și rapoartele de lucru, documente puse și la dispoziția inspectorilor fiscali. Mai mult, rapoartele de lucru emise de fiecare consultant extern în parte către x cuprind toate activitățile efectuate pentru grupul x dar au menționate în cadrul lor cheia de alocare pentru fiecare companie în parte;

- facturile emise de consultanții externi sunt însoțite de detalierea costurilor aferente .X. SRL atât procentual cât și valoric. Rapoartele de activitate emise de către consultanții externi au în susținerea activităților prestate și inserate în raport, corespondența electronică ce confirmă și referențiază prestarea serviciilor facturate. Așadar, din punct de vedere al societății, există documente care justifică activitățile desfășurate de furnizorii externi, respectiv întâlniri, participarea la discuții și sedințe la sediul x, participarea la sedințe la sediul beneficiarului, din care rezultă că serviciile au fost prestate efectiv;

- referitor la serviciile prestate în anul 2014, societatea susține că și-a demonstrat intenția de a desfășura operațiuni taxabile și, în plus deține facturi pentru exercitarea dreptului de deducere, invocând în acest sens Decizia ÎCCJ nr.5/2007 și jurisprudența europeană în materie: C153/11 – Klub OOD, C-438/09 Boguslaw Julius Dankowski, C-80/11 și C142/11 (conexate) – Mahaheben Kft, respectiv Peter David, C-285/11 – Bonik EOOD, C-621/10 și C-129/11 (conexate) – Balkan and Sea Properties ADSITS, respectiv Provadinvest OOD, C-395/09 – Oasis East sp.z.o.o conform cărora pentru exercitarea dreptului de deducere nu sunt aplicabile aceleași reguli ca în situația deductibilității unei cheltuieli la impozitul pe profit;

- societatea invocă și nerespectarea aspectelor procedurale, decizia de impunere fiind emisă, în opinia sa, cu încălcarea dispozițiilor art.46 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, respectiv fără motivarea în fapt și în drept, fapt care atrage nulitatea actului administrativ.

Prin adresa nr.902/05.01.2017 înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice societatea a solicitat susținerea orală a contestației finalizată cu Minuta privind susținerea orală a contestației înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr.x

III. Având în vedere susținerile contestatarii, documentele depuse de aceasta, constatările organelor fiscale și actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate de societate

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele procedurale invocate de societate sunt de natură să conducă la nulitatea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice a stabilit obligații suplimentare reprezentând TVA neacceptată la deducere în sumă totală de x lei.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 46 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

a) denumirea organului fiscal emitent;

b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;

c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;

g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h).”

Prin contestația formulată, societatea invocă faptul că prin decizia de impunere atacată, organul fiscal nu a prezentat motivele de fapt detaliate în baza cărora a fost emisă decizia.

Analizând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, se constată că (contrar celor susținute de societate), în cuprinsul ei sunt menționate:

- atât motivele de fapt: “nu există documente care să justifice activitățile desfășurate de furnizorii externi, respectiv: întâlniri, participarea la discuții și sedințe la sediul ANRM, participarea la șesințe la sediul beneficiarului, din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv”

- cât și motivele de drept, respectiv articolele art.134¹ alin.(7), art. 134² alin.(1) și art. 145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal în baza cărora a fost respins dreptul de deducere a TVA.

În plus, prezentarea în parte a motivelor de drept sau a unor motive de drept eronate, nu reprezintă motive de nulitate a deciziei de impunere, câtă vreme, conform prevederilor art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, elementele care conduc la nulitatea actelor administrative fiscale sunt expres și limitativ prevăzute de legiuitor:

“Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.

(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.”

În conformitate cu prevederile acestui articol de lege citat mai sus, nulitatea actului administrativ fiscal este determinată doar de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal expres prevăzute de lege, referitoare la numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin.(3) din același act normativ.

Astfel, excepțiile ridicate de contestatoare privind nulitatea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x nu pot fi reținute ca întemeiate, întrucât :

Potrivit doctrinei, nulitatea constituie sancțiunea care lovește orice act juridic săvârșit fără respectarea dispozițiilor prevăzute de lege pentru validitatea sa iar, în speță, actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa, acestea fiind prevăzute în mod explicit și limitativ la art.46 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus.

Totodată, trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări precum și că respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât se desprinde concluzia că sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate, iar, în speță, o atare vătămare nu a fost provocată contestatoarei.

Astfel, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată. Având în vedere cele prezentate se rețin ca neîntemeiate susținerile societății cu privire la nulitatea actelor administrative încheiate de organele de inspecție fiscală, ca urmare a nerespectării de către acestea a prevederilor art.46 alin.(2) lit.e) și f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu

modificările și completările ulterioare, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

3.2 Referitor la TVA neacceptată la deducere în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă, în mod corect, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA aferentă facturii nr.x emisă de x, reprezentând refacturare costuri aferente serviciilor prestate de furnizorii externi în anul 2014 pe motiv că societatea nu a demonstrat prin documente justificative prestarea efectivă a acestor servicii și nici faptul că ele au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, inspecția fiscală parțială a fost inițiată în vederea soluționării deconturilor de TVA cu sumă negativă și cu opțiune de rambursare, depuse la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice după cum urmează:

- DNOR x aferent lunii decembrie 2014 prin care se solicită la rambursare suma de x lei, cu control ulterior;
- DNOR z aferent lunii noiembrie 2015 prin care se solicită la rambursare suma de x lei, cu control anticipat.

Societatea .X. este o societate înființată de x în anul 2013 cu scopul de a fi prezentă pe piața de dezvoltare și explorare a petrolului și gazelor din România și pentru a căuta oportunități în special în ceea ce privește extinderea în x din România (x). În ianuarie 2015 societății i-au fost acordate 5 permise de prospecțiune de către x, astfel: x, y, z, a și b.

Urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.07.2014-30.11.2015, s-a respins la rambursare suma totală de x lei, reprezentând TVA dedusă de societate în baza facturii nr. x în valoare de x USD (x lei) emisă de asociatul unic x.

Organele de control nu au acceptat la deducere TVA în sumă de x lei urmare faptului că societatea nu a demonstrat cu documente justificative prestarea efectivă a acestor servicii, respectiv prestarea în folosul activității economice.

Societatea consideră respingerea dreptului de deducere a TVA pe considerentul că achizițiile efectuate nu au fost în folosul unor operațiuni taxabile și că societatea nu a demonstrat prin documente justificative prestarea efectivă a acestor servicii neîntemeiată, întrucât aceasta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative în baza cărora s-au stabilit natura, volumul și valoarea serviciilor prestate către societate, rapoarte de lucru emise de către fiecare consultant extern în parte către x ce cuprind toate activitățile efectuate pentru grupul x și au menționate în cadrul lor cheia de alocare pentru fiecare companie în parte. Mai mult, rapoartele de activitate emise de către consultanții externi au în susținerea activităților prestate și inserate în raport, corespondența electronică ce confirmă și referențiază prestarea serviciilor facturate.

Urmare susținerii orale a contestației a fost încheiată minuta nr.x înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. x din care 1 exemplar a fost înmănat societății.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

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

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

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

Conform prevederilor mai sus menționate se reține faptul că faptul generator în cazul prestărilor de servicii intervine la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru sau alte documente pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

“Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere(L nr.571/2003) / Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere alin. (4) lit.a) (L nr.227/2015)

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

“Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere (L nr.571/2003) / ART. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere (L nr.227/2015)

(1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza să îi fie prestate în beneficiul său, **să dețină o factură** care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) / art. 319[...].”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **doua condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunilor taxabile respective.**

Principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva** fraudei, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabila să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din analiza documentelor existente la dosar se rețin următoarele:

În data de 28.11.2013 s-a încheiat minuta întrunirii consiliului de administrație al .X. SRL prin care administratorii societății – x și z recomandă societății utilizarea serviciilor următorilor consultanți externi (printre care și x, x, x, x, x) și încheierea unui contract de prestări servicii cu x pentru a avea acces la serviciile de consultanță contractate deja de x.

În data de 05.12.2013 a fost încheiat contractul de prestări servicii prin care x furnizează societății .X. SRL servicii de consiliere, management și consultanță, în măsura în care aceasta are nevoie de aceste servicii, prin angajati proprii sau prin alte persoane.

În data de 18.12.2013 a fost încheiată o comandă de servicii prin care .X. SRL prin administratorul x solicită .X., în baza contractului din 05.12.2013, prestarea următoarelor servicii în sumă totală de x USD:

- Geologie: consultanță privind sistemele de formațiuni cu conținut de hidrocarburi și sisteme geologice regionale, supravegherea evaluărilor geologice și formarea participanților – servicii prestate prin intermediul dl. x;
- Finanțele întreprinderii, Management de proiecte, Control – consultanță privind achizițiile aferente, realizarea modelelor financiare, întocmirea listelor de condiții, consultanță privind structurarea tranzacțiilor, consultanță privind recrutarea de personal și IT – servicii prestate de x;
- Management: consultanță privind strageile de urmat, dezvoltarea afacerii, gestionarea relațiilor cu autoritățile, achiziții, relații publice – servicii prestate de x;
- Management: gestionarea tuturor procedurilor administrative legate de zonele din x, identificarea unor eventuale achiziții, consultanță privind pregătirea pentru Runda XI de concesiuni – servicii prestate de x;
- Geologie: pregătirea și gestionarea tuturor lucrărilor geologice legate de x, intermedierea relației cu consultanții, asigurarea furnizării la timp a consultanței – servicii prestate de x.

În ianuarie 2015, x (x) a emis către .X. (.X.) factura nr.x în valoare de x USD, factură ce conține refacturarea serviciilor de consultanță și planificare, management strategic și operațional, servicii asistență tehnică, în cote procentuale, prestate de următorii subcontractori în cursul anului 2014, plus o marjă contractuală de 5%:

- x – sumă facturată x USD;
- x - sumă facturată x USD;
- x - sumă facturată x USD;
- x - sumă facturată x USD;
- x - sumă facturată x USD;

Total refacturat servicii = x USD

Mark-up 5% = x USD

Total refacturat = x USD

Referitor la serviciile prestate de x prin intermediul consultantului x

Din anexa la factura emisă de x către .X. rezultă că, pentru anul 2014, suma serviciilor prestate de x către x și refacturate .X. este de x USD, detaliat pe luni astfel:

Luna	Suma totala facturata	Procent alcare Romania	Suma refacturata .X. (USD)	Suma din raportul de activitate detaliat pentru serviciile prestate in

	(USD)	(%)		legatura cu proiectele din Romania (USD)
Ian-14	x	50	x	x
Febr-14	x	85	x	x
Mart-14	x	75	x	x
April-14	x	65	x	x
Mai-14	x	80	x	x
Iunie-14	x	100	x	x
Iulie-14	x	75	x	x
August-14	x	50	x	x
Sept-14	x	75	x	x
Oct-14	x	65	x	x
Nov-14	x	75	x	x
Dec-14	x	85	x	x
TOTAL	x		x	x

Din analiza anexelor la factură și a rapoartelor de activitate detaliate pentru serviciile prestate în legătură cu proiectele din Romania rezultă următoarele:

- între serviciile detaliate și operațiunile taxabile ale societății nu se poate stabili o legătură directă, și anume faptul că aceste servicii au stat la baza obținerii permiselor de prospecțiune;

- nu este justificată prestarea efectivă a acestor servicii: de ex. prezentarea rapoartelor de analiză a datelor geologice, a potențialelor seismic și de explorare; întâlnirile cu reprezentanții x și x în condițiile în care .X. a încheiat contracte de prestări servicii cu acești furnizori abia în anul 2015; confirmarea deplasării la conferințe/întâlniri;

- existența unor neconcordanțe între sumele alocate Romaniei pentru serviciile xT din anexa la factura emisă de x către .X. și sumele din „Raportul de activitate detaliat pentru serviciile prestate în 2014 în legătură cu proiectele din Romania”: de ex. în luna aprilie 2014, conform anexei la factura emisă de x către x, din totalul de 20 zile, numărul de zile alocate Romaniei este de 13 zile ceea ce înseamnă o valoare de x USD , iar în raportul de activitate detaliat nr. de zile alocate Romaniei este de 18 iar suma este de x USD.

Referitor la serviciile prestate de x prin intermediul consultantului x

Din anexa la factura emisă de x către .X. rezultă că, pentru anul 2014, suma serviciilor prestate de x către x și refacturate .X. este de x USD, detaliat pe luni astfel:

Luna	Suma totala facturata (USD)	Procent alcare Romania (%)	Suma refacturata .X. (USD)	Suma din raportul de activitate detaliat pentru serviciile prestate in legatura cu proiectele din Romania (USD)
Ian-14	x	0	-	-
Febr-14	x	0	-	-
Mart-14	x	20	x	x
April-14	x	10	x	x
Mai-14	x	20	x	x
Iunie-14	x	20	x	x
Iulie-14	x	20	x	x
August-14	x	10	x	x
Sept-14	x	20	x	x
Oct-14	x	5	x	x

Nov-14	x	5	x	x
Dec-14	x	20	x	x
TOTAL	x		x	x

Din analiza anexelor la factură și a rapoartelor de activitate detaliate pentru serviciile prestate în legătură cu proiectele din Romania rezultă următoarele:

- între serviciile detaliate și operațiunile taxabile ale societății nu se poate stabili o legătură directă, și anume faptul că aceste servicii au stat la baza obținerii permiselor de prospecțiune;
- nu este justificată prestarea efectivă a acestor servicii: de ex. întâlnirile cu reprezentanții x în condițiile în care .X. a încheiat contracte de prestări servicii cu acesta abia în anul 2015; confirmarea deplasării la conferințe/întâlniri cu reprezentanții x;
- existența unor neconcordanțe între sumele alocate României pentru serviciile x din anexa la factura emisă de x către .X. și sumele din „Raportul de activitate detaliat pentru serviciile prestate în 2014 în legătură cu proiectele din Romania”: de ex. în luna mai 2014, conform anexei la factura emisă de x către x, procentul alocat României este de 20% ceea ce înseamnă o valoare de x USD descrierea serviciilor prestate fiind „s-a aprobat pentru depunerea din luna iunie rezumatul permiselor de participare pentru x”, iar în raportul de activitate detaliat nr. de zile alocate României este de 5, suma este de x USD, iar detalierea serviciilor este: continuarea discuțiilor cu x în legătură cu achiziționarea de către .X. a blocurilor x și x, întâlnire cu reprezentanții x și pregătirea contractului pentru permisul de prospecțiune aferent BT.

Se reține și faptul că dl. x este atât reprezentantul companiei x cât și administratorul companiei .X..

Referitor la serviciile prestate de x prin intermediul consultantului x

Din anexa la factura emisă de x către .X. rezultă că, pentru anul 2014, suma serviciilor prestate de x către x și refacturate .X. este de x USD, detaliat pe luni astfel:

Luna	Suma totala facturata (USD)	Procent alcare Romania (%)	Suma refacturata .X. (USD)	Suma din raportul de activitate detaliat pentru serviciile prestate in legatura cu proiectele din Romania (USD)
Ian-14	x	0	-	-
Febr-14	x	50	x	x
Mart-14	x	40	x	x
April-14	x	40	x	x
Mai-14	x	30	x	x
Iunie-14	x	30	x	x
Iulie-14	x	30	x	x
August-14	x	30	x	x
Sept-14	x	30	x	x
Oct-14	x	30	x	x
Nov-14	x	30	x	x
Dec-14	x	30	x	x
TOTAL	x		x	x

Din analiza anexelor la factură și a rapoartelor de activitate detaliate pentru serviciile prestate în legătură cu proiectele din Romania rezultă următoarele:

- în lunie mai – august 2014, octombrie 2014 – decembrie 2014, serviciile detaliate în „Raportul de activitate detaliat pentru serviciile prestate în 2014 în legătură cu proiectele din Romania” sunt identice cu cele care se regăsesc în raportul de activitate al domnului x;

- existența unor neconcordanțe între sumele alocate României pentru serviciile x din anexa la factura emisă de x către .X. și sumele din „Raportul de activitate detaliat pentru serviciile prestate în 2014 în legătură cu proiectele din Romania”: de ex. în luna iunie 2014, conform anexei la factura emisă de x către x, procentul alocat României este de 35% ceea ce înseamnă o valoare de x USD iar în raportul de activitate detaliat nr. de zile alocate României este de 8,5 zile iar suma este de x USD.

Se reține și faptul că dl. David LeClair este atât reprezentantul companiei x cât și administratorul companiei .X..

Referitor la serviciile prestate de x prin intermediul consultantului x

Din anexa la factura emisă de x către .X. rezultă că, pentru anul 2014, suma serviciilor prestate de x către x și refacturate către .X. este de x USD și reprezintă servicii prestate în luna februarie 2014. Din detalierea serviciilor nu rezultă că serviciile au fost prestate în fapt: de ex. nu există documente justificative care să ateste realizarea deplasărilor la București și felul cum acestea au fost folosite de .X. în realizarea obiectului de activitate.

Referitor la serviciile prestate de x prin intermediul consultantului x

Din anexa la factura emisă de x către .X. rezultă că, pentru anul 2014, suma serviciilor prestate de x către x și refacturate .X. este de x USD, detaliat pe trimestre astfel:

Luna	Suma totala facturata (USD)	Procent alcare Romania (%)	Suma refacturata .X. (USD)	Suma din raportul de activitate detaliat pentru serviciile prestate in legatura cu proiectele din Romania (USD)
Trim I	x	31,6	x	x
Trim II	x	27,7	x	x
Trim III	x	34,1	x	x
Trim IV	x	27,4	x	x
TOTAL	x		x	x

Din analiza anexelor la factură și a rapoartelor de activitate detaliate pentru serviciile prestate în legătură cu proiectele din Romania rezultă următoarele:

- nu este justificată prestarea efectivă a acestor servicii: de ex. cum s-au finalizat discuțiile cu agențiile de Head Hunting din Romania pentru identificarea unor directori financiari și directori de țară sau discuțiile privind sistemul informatic;

- existența unor neconcordanțe între sumele alocate României pentru serviciile x din anexa la factura emisă de x către .X. și sumele din „Raportul de activitate detaliat pentru serviciile prestate în 2014 în legătură cu proiectele din Romania”: de ex. în trim I 2014, conform anexei la factura emisă de x către SHPBV, suma alocată României este de x USD , iar în raportul de activitate detaliat suma este de x USD.

În luna ianuarie 2015 societății contestatoare i s-au acordat 5 permise de prospecțiune emise de x cu valabilitate până în luna ianuarie 2017, în baza cărora i se

acordă societății dreptul de a desfășura activități de explorare în blocuri din zona Transilvaniei, respectiv în perimetrele x, x, x, x, x. În conformitate cu permisele de prospecțiune societatea are un plan de lucrări pentru anul I care cuprinde:

- studii de evaluare și interpretare a informațiilor preexistente;
- colectarea tuturor datelor și digitalizarea acestora într-o bază de date digitală integrată;
- datele seismice și geofizice existente vor fi reprocesate și reinterpretate urmând ca ele să fie integrate într-un raport transmis la x.

În urma analizei facturilor emise de furnizorii externi și a anexelor în care sunt detaliate serviciile aferente României, echipa de inspecție fiscală a constatat că nu rezultă clar care sunt cheltuielile aferente României și nici care este modul de alocare a acestora, solicitând informații suplimentare societății. În Nota explicativă înregistrată la AS1FP sub nr. x societatea nu precizează în baza cărui act s-au stabilit acele sume de la fiecare furnizor extern și cotele de alocare pentru România, mai mult, în contractul încheiat între x și x în data de 05.12.2013 nu se specifică modul de alocare. În plus, organele de inspecție fiscală au constatat că din documentele prezentate de societate nu rezultă necesitatea efectuării acestor servicii iar societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative din care să reiasă clar activitățile desfășurate de furnizorii externi, respectiv menținerea legăturii și întâlnirile cu diverși consultanți din România, participarea la discuții și ședințe la sediul x, participarea la ședințe la sediul beneficiarului, participarea la conferințe în România în domeniul petrolului, etc. și nici alte documente care să ateste realitatea deplasării reprezentanților consultanților externi în România așa cum susține aceasta.

Mai mult, așa cum reiese din cele prezentate anterior, între anexele la facturile emise de prestatorii externi și rapoartele de activitate care conțin serviciile prestate pentru România există neconcordanțe cu privire la sume, iar mențiunile din rapoartele de activitate conțin formulări cu caracter general, respectiv: participarea la conferințe, relaționarea cu potențialii consultanți financiari și agenții de head-hunting, coordonarea procesului de majorare a capitalului social, analiza schițelor permiselor de prospecțiune, pregătirea unei vizite la București, etc.

Pentru serviciile prestate de furnizorii externi, societatea susține în cuprinsul contestației că *“pentru serviciile prestate de către fiecare consultant extern în parte au fost pregătite comenzi, în baza cărora au fost emise facturile și, totodată, și rapoartele de lucru în care sunt detaliate activitățile desfășurate. Comanda întocmită și care face parte din documentația de suport ce probează prestarea serviciilor, justifică cuantumul onorariilor și o pre-approbare a serviciilor prestate.”*

Față de susținerea contestatoarei, nici în timpul inspecției fiscale și nici la dosarul cauzei nu au fost identificate comenzile la care face referire societatea.

În contractul încheiat între x și .X. nu se precizează concret ce lucrări se vor presta în numele societății din România, care este volumul acestora, cine le execută și care este onorariul care va fi achitat, toate aceste lucruri fiind lăsate la discreția x

Astfel, așa cum reiese și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, prezentarea unor facturi emise pe parcursul anului 2014 de către furnizorii externi către x, nu presupune că acele servicii (ex. deplasări cu avionul x și retur, sau x) sunt în inetersul activității pe care urmează să o desfășoare .X.. Tot din anexele la facturile emise de furnizorii externi rezultă că reprezentanții acestora (ex. x) s-au deplasat în România pentru diverse întâlniri cu furnizori interni, printre care x în condițiile în care .X. a încheiat contract cu această societate abia în iunie 2015 și x – contract încheiat în august 2015, ulterior emiterii facturii de către x.

Astfel, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, **simplică prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). 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 (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**.

De asemenea, 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, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive 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.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplică achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Pe de altă parte, jurisprudența invocată de contestatar nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât:

- în Cauza C153/11 Klub ODD curtea a stabilit că *“o persoană impozabilă care a dobândit un bun de capital acționând în această calitate și l-a destinat patrimoniului întreprinderii are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aplicată achiziției acestui bun în decursul perioadei în care a devenit exigibilă, independent de faptul că*

bunul menționat nu este utilizat imediat în scopuri profesionale". Însă aceeași Curte lasă la latitudinea instanței naționale competența de a determina dacă persoana impozabilă a dobândit bunul de capital în vederea desfășurării activității sale economice, fapt care, în cazul în speță, nu a fost constatat de organele de inspecție fiscală;

- Cauza C-438/09 Boguslaw Juliusz Dankowski nu se aplică speței în cauză deoarece face referire la deducerea TVA-ului plătit de o persoană impozabilă altei persoane impozabile, aceasta din urmă nefiind înregistrată în scopuri de TVA;

- în cauza C-80/11 Mahageben Kft, Curtea a statuat că nu poate fi refuzat dreptul de deducere a TVA pentru simplul fapt că emitentul facturii nu a contabilizat achiziționarea bunurilor și nu avea posibilitatea de a le furniza din lipsa de vehicule, având în vedere că acesta a recunoscut că a efectuat livrarea și și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în materie de declarare și de plată a taxei iar în cauza C-142/11 Peter David, Curtea a statuat că nu poate fi impusă persoanei impozabile care își exercită dreptul de deducere a TVA –ului o raspundere obiectivă în raport cu facturile primite de acesta și, în cazul în care emitentului facturii îi sunt imputate omisiuni, sarcina de a dovedi comportamentul așteptat de la acesta nu poate reveni celui care primește factura. Se reține că aceste doua cauze invocate nu au legatură cu cauza supusă soluționării, câtă vreme societății nu i s-a acordat dreptul de deducere al TVA pe motiv că nu a făcut dovada că serviciile au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile, nefiind vorba de neînregistrarea în contabilitate de către prestator a serviciilor achiziționate și nici de omisiuni în facturile emise;

- în cauza C-285/11 Bonik EOOD Curtea a stabilit că dreptul de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile, fără să se fi stabilit dacă persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă de TVA survenită în aval sau amonte în lanțul de livrări, abia după ce s-a constatat realizarea efectivă a operațiunilor și utilizarea lor în scopul operațiunilor taxabile ale societății. Ori, în cazul în speță, tocmai faptul că societatea nu a demonstrat că operațiunile au fost prestate efectiv și în scopul operațiunilor taxabile a constituit motivul pentru care organele de control nu au acceptat dreptul de deducere a TVA;

- Cauzele C-621/10 și C-129/11 (conexate) Balkan and Sea Properties ADSITS și Provadinvest fac referire la baza de impozitare în cazul tranzacțiilor între părți afiliate, ceea ce nu face obiectul cauzei în speță;

- Cauza C-395/09 Oasis East SP Z.O.O. nu se aplică speței în cauză întrucât face referire la dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte cu ocazia achiziționării unor servicii al căror preț este plătit direct sau indirect unei persoane stabilite într-un stat considerat "paradis fiscal".

Pe cale de consecință, având în vedere prevederile legale în materie, constatările organelor de inspecție fiscală, precum și documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar în sumă de **x lei**, neacceptând la deducere TVA aferentă facturii emise de x în ianuarie 2015.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 46 și art. 49 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 134¹, art. 134², art. 145 alin.(2) lit.a), art. 146 alin.(1), lit.a) se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, emisă de Administrația Sector 1 a Finanțelor

Publice prin care au fost stabilite obligații de plată suplimentare în sumă totală de **x lei**, **reprezentând TVA.**

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