

DECIZIA nr.370 din 2017
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SA**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/02.03.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Sector 6 a Finantelor Publice cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/02.03.2017, cu privire la contestatia formulata de **SC X SA** cu sediul in Bucuresti, Sector 1, x, avand CUI x.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia Sector 6 a Finantelor Publice sub nr. x/20.02.2017, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/30.12.2016, comunicata la data de 06.01.2017, prin care organele fiscale au stabilit TVA suplimentara si respinsa la rambursare in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC X SA**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I.Prin contestatia formulata **SC X SA** aduce urmatoarele argumente:

Interpretarea organului fiscal privind nedeductibilitatea TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii este eronata.

Conditii impuse de Codul fiscal pentru recunoasterea dreptului de deducere a TVA constau in indeplinirea conditiilor de forma ale documentelor justificative care stau la baza achizitiilor efectuate, persoana care isi exercita dreptul de deducere sa aiba calitatea de persoana impozabila, iar achizitiile sa fie destinate desfasurarii de operatiuni impozabile, conditii care au fost indeplinite de societate.

Contestatarea invoca prevederile Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata conform careia, la art. 9 alin. (1) defineste persoana impozabila ca fiind "orice persoana care, in mod independent, desfasoara in orice loc orice activitate economica, indiferent de scopul sau rezultatele activitatii respective", art. 63 "Faptul generator intervine si TVA devine exigibila atunci cand sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile, art. 167 "*Dreptul de deducere ia nastere in momentul in care taxa devine exigibila*", art. 168 "*In masura in care bunurile si serviciile sunt utilizate in scopul operatiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabila are dreptul, in statul membru in care efectueaza operatiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligatia de a o plati, urmatoarele sume:*

(a) TVA datorata sau achitata in statul membru in cauza pentru bunurile care ii sunt sau urmeaza a-i fi livrate sau pentru serviciile care ii sunt sau urmeaza a-i fi prestate de o alta persoana impozabila;(...)".

In ceea ce priveste legislatia interna, aceasta transpune fidel prevederile in materie la nivel european. In acest sens, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevad conditiile obligatorii ce trebuie indeplinite de catre persoanele impozabile in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste operatiunile derulate cu SC x SRL au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractul incheiat cu acest furnizor precum si facturile

aferente, rapoarte de lucrari in care sunt detaliate serviciile prestate, desi contractul prevedea un pret fix independent de volumul activitatii prestate.

Referitor la bunurile si serviciile refacturate de acest furnizor, au fost prezentate atat facturile emise de SC x SRL cat si documente care atesta prestarea serviciilor sau achizitionarea bunurilor.

Facturile emise de furnizorul contestatarei cuprind toate elementele obligatorii prevazute de art.155 din Codul fiscal, intrunind calitatea de document justificativ pentru operatiunile derulate cu SC x SRL, astfel incat in conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 sa beneficieze de deducerea TVA in suma de x lei.

De asemenea, contestatara arata ca operatiunile derulate au corespondent in veniturile taxabile facturate si incasate de la clientii acesteia.

Aceste tranzactii nu pot fi incadrate ca fiind fara scop si continut economic intrucat au fost definite anticipat prin contracte iar ulterior prin acte de executare si receptie a prestatiiilor, ori organul fiscal a ignorat existenta acestor documente.

Tranzactiile sunt reale si s-au realizat in scopul obtinerii de venit, iar furnizorul a declarat contabil si fiscal aceste operatiuni.

In ceea ce priveste referirile organului fiscal in raport de necesitatea achizitionarii serviciilor (respectiv ca achizitionarea serviciilor nu era absolut necesara pentru desfasurarea activitatii), cadrul normativ aplicabil (codul fiscal si legea nr. 31/1990) nu ii permite sa aprecieze oportunitatea unor cheltuieli avand in vedere ca nedeductibilitatea anumitor cheltuieli este precizata expres de legiuitor.

Necesitatea achizitionarii serviciilor este o reflectare a principiului libertatii de gestiune sau al non-imixtiunii in gestiune care interzice administratiei fiscale sa critice deciziile de gestiune ale intreprinderii, invocand in acest sens in sustinere Decizia nr.1791/2012 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

Constatarea organului de control potrivit careia dl. x in calitate de director general la SC X SA ar fi dispus de "toate informatiile , calitatile, cunostintele necesare si autoritatea sa initieze, negocieze, semneze si sa execute serviciile facturate de SC x SRL" impune modul de derulare a activitatii societatii.

In raport de constatarile organului de control, obiectul si natura contractului de management incheiat intre contestatara si dl. x si a contractului incheiat cu SC x SRL sunt diferite, respectiv contract de mandat cu scopul de reprezentare in calitate de manager si contract de consultanta avand ca obiect prestarea de servicii.

Serviciile furnizate de SC x SRL sunt diferite de atributiile inscrite in fisa postului pentru persoana care avea calitatea de angajat al SC X SA, serviciile contractate neputand fi realizate cu personalul de care dispunea contestatara, astfel incat organul de control a efectuat o analiza superficiala a starii de fapt.

Referitor la precizarea organului de control privind necontestarea actului administrativ fiscal anterior intocmit, al carui obiect au fost aceleasi servicii prestate de acelasi furnizor si pentru care a fost respinsa rambursarea TVA aferenta, contestatara arata ca situatia nu este similara intrucat aceasta nu prezentase in timpul verificarii situatiile de lucrari.

In ceea ce priveste exercitarea dreptului de deducere a TVA, contestatara invoca in sustinere jurisprudenta comunitara.

In concluzie, societatea contestatara solicita admiterea contestatiei si anularea deciziei atacate.

II. Urmare inspectiei fiscale efectuate de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice pe perioada 01.07.2011-30.06.2016, s-a intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. x/30.12.2016 in baza caruia a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/30.12.2016, prin care s-a constatat ca societatea nu

are drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta serviciilor achizitionate de **SC X SA**.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cauza supusă soluționării este daca societatea are drept de deducere a TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii inregistrate in perioada 01.07.2011 – 30.06.2016, in conditiile in care nu a putut justifica cu documente efectuarea acestor tranzactii comerciale si utilizarea lor in folosul operatiunilor sale care dau drept de deducere.

In fapt, urmare efectuării inspectiei fiscale partiale asupra taxei pe valoarea adaugata pentru perioada 01.07.2011 – 30.06.2016, organele de inspectie fiscală din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice au stabilit că societatea nu are drept de deducere a TVA in suma de **x lei**, reprezentand:

- **x lei** - TVA aferenta cheltuielilor de consultanta facturate de catre SC x SRL, in baza Acordului incheiat in data de 01.03.2009 intre SC x SRL reprezentata in mod legal de catre x, in calitatea sa de Administrator, ("Contractantul") si SC X SA reprezentata de doamna x, in calitatea sa de Administrator, ("Clientul"),

- **x lei** aferenta bunurilor si serviciilor refacturate de catre SC x SRL catre X SA, constand in principal din cheltuieli cu servicii de telefonie si apa plata, intrucat nu pot fi considerate accesorii serviciilor de consultanta facturate in baza Acordului din data de 01.03.2009, intrucat organele de inspectie fiscala nu au putut determina obiectiv daca acestea au fost efectuate in folosul desfasurarii activitatii.

Achizitia serviciilor pentru care nu s-a acordat drept de deducere s-a efectuat in baza **Acordului incheiat in data de 01.03.2009** intre **SC x SRL** reprezentata in mod legal de catre x, in calitatea sa de Administrator, ("Contractantul") si **SC X SA**.

Prin **Acordul incheiat in data de 01.03.2009** intre **SC x SRL** reprezentata in mod legal de catre x, in calitatea sa de Administrator, ("Contractantul") si **SC X SA** reprezentata de doamna x, in calitatea sa de Administrator, ("Clientul"), care are ca obiect urmatoarele servicii:

"- colectarea informatiilor de pe piata de telecomunicatii si furnizorii acestora din Romania;

- sa culeaga informatii cu privire la conditiile de afaceri si situatiile pietei in Romania;

- sa transmita mesaje, intrebari si/sau raspunsuri de la Client si/sau societatea mama unei terte parti in Romania si invers;

- sa dea sugestii si sfaturi care pot contribui la dezvoltarea relatiilor de afaceri si activitatilor in Romania ale Clientului si/sau grupului de firme atunci cand se solicita sau cand contractantul considera disponibil;

- sa acorde orice asistenta in ceea ce priveste cele de mai sus, astfel cum pot fi solicitate de client si/sau grupul de firme din cana in cand."

Desfasuratoarele lunare privind serviciile cuprinse in facturile emise de **SC x SRL** privesc "extinderea Marfin garantie bancara, colaboreaza cu banca, schimbare proiect de scrisoare RCS, revizuire corespondenta, revizuire solduri furnizori, schimbare administrator, contract de inchiriere sediu, consultanta Ancom raportare electronica si semnatura electronica, negociere costuri audit, pregatire audit, documente control fiscal Anaf, revizuire facturi, solduri clienti, incasari, cash flow,etc.

Prin **contractul de management incheiat in data de 07.05.2009** intre **X SA** (Societatea) si dl. **x** se stipuleaza:

“Avand in vedere ca Societatea intentioneaza sa incheie un contract de management cu Directorul General cu scopul ca acesta din urma **sa administreze activitatile X SA** in conformitate cu Legea Societatilor Comerciale din Romania, Legea nr. 31/1990, republicata si cu modificarile ulterioare, iar Directorul General intentioneaza sa presteze astfel de servicii de management pe durata si in conditiile mentionate in acest contract;

Avand in vedere ca Directorul General indeplineste cerintele legii romane cu privire la calitatea de a fi director al unei societati romane pe actiuni,

Drept urmare, in baza celor asumate si convenite in acest Contract, Partile decid dupa cum urmeaza:

1. Obiectul contractului

Partile convin ca Directorul General sa presteze Servicii de Management (conform definitiei acestui termen din art. 2.1 de mai jos) Societatii, iar Societatea va beneficia de respectivele Servicii de Management conform conditiilor generale din acest Contract.

Serviciile de Management vor fi prestate in mod continuu, in afara unor dispozitii contrare agreate de parti.

2. Servicii de Management si de Administrare

- (i) Sa efectueze toate actele necesare si sa semneze, certifice si sa indeplineasca orice contracte, intelegeri, instrumente, conventii sau documente in vederea conducerii activitatii societatii in Romania, incluzand fara limitare contracte de vanzare-cumparare, contracte de inchiriere, contracte de prestari servicii, contracte de transport, de asigurare si de contracte de munca, in limita sumei de x euro pe fiecare furnizor/client;

- (ii) Sa semneze cecuri, sa efectueze retrageri si depuneri de bani in orice conturi de depozit, conturi curente, sau alte conturi in numele Societatii la orice banca din Romania, fond sau institutie financiara pentru sume de maximum x euro/tranzactie si de maximum x euro total /luna; sa deschida orice astfel de conturi in numele Societatii si sa solicite extrasele de cont;

- (iii) Sa ceara, sa recupereze si sa primeasca de la orice persoana toate sumele de bani (indiferent de forma), bunuri sau alte instrumente in general care sunt datorate in prezent, sau care vor fi datorate ulterior Societatii sau care se vor dovedi detinute de Societate;

- (iv) Sa reprezinte societatea si sa actioneze in numele acesteia cu puteri depline in fata oricarei persoane, persoane juridice sau autoritate competenta (inclusiv dar fara limitare la Registrul Comertului, Banca Nationala, a Romaniei, Consiliul Concurentei, Inspectoratul Teritorial de Munca, autoritati vamale si fiscale, Autoritatea Nationala Romana pentru Comunicatii), in legatura cu orice aspect sau procedura legala, juridica sau administrativa necesara conform legii. In indeplinirea acestor obligatii Directorul General va actiona in mod discretionar si dupa cum va considera oportun in vederea desfasurarii activitatii in Romania;

- (v) In general, sa actioneze in numele Societatii in Romania si sa efectueze, sa desfasoare, sa incheie si sa semneze orice act, intelegere contract cerere, mandat, insarcinare, document sau tranzactie pentru societate si in numele acesteia. In indeplinirea acestor obligatii Directorul General va actiona in mod discretionar si dupa cum va considera oportun in vederea desfasurarii activitatii Societatii in Romania, pentru executarea puterilor conferite prin acest Contract;

- (vi) sa reprezinte Societatea in orice proceduri judiciare si sa realizeze prin mijloacele oportune orice drept, cerere sau actiune care exista sau poate aparea in favoarea Societatii si sa apere si sa conteste orice cerere de chemare in judecata, proces, citatie sau actiune care a fost formulata sau care va fi formulata in viitor impotriva Societatii. Aceste actiuni se vor desfasura in fata oricaror instante judecatoresti sau tribunal arbitrar. Sa incheie tranzactie cu privire la orice datorie, actiune, cerere,

disputa, litigiu sau aspecte care exista in prezent sau care pot aparea ulterior intre Societate sau reprezentantii acesteia si orice alta persoana, entitate sau autoritate.

La punctul 2.2: Directorul General este autorizat sa indeplineasca toate actiunile necesare in vederea realizarii obiectului de activitate al Societatii, cu exceptia restrictiilor din actul constitutiv al societatii;

La punctul 3.1: Directorul General este indreptatit sa primeasca pentru Serviciile prestate o remuneratie lunara de x de euro, platibila in lei la cursul oficial al Bancii Nationale a Romaniei pentru ultima zi a lunii pentru care plata remuneratiei este efectuata”.

Prin **actul aditional nr.1 incheiat intre parti la data de 01.03.2012**, remuneratia a fost de x euro, incepand cu data de 01.03.2012. Conform documentelor prezentate rezulta ca dl. x, in calitate de director general a primit remuneratia prevazuta in contract, respectiv actul aditional.

La punctul 7 Reprezentările si Garantiile Directorului General din Contractul de management se stipuleaza:

La punctul 7.1 “Capacitate si Autoritate – Directorul General are toate calitatile necesare si autoritatea sa initieze, negocieze, semneze, execute si sa confirme eficacitatea acestui contract.

La punctul 7.2. *Obligativitate* – Acest Contract a fost semnat in mod valabil si constituie obligatii legale, valabile si efective, care pot fi facute opozabile Directorului General in conformitate cu acesti termeni. Directorul General are capacitatea si autoritatea necesara sa incheie si sa execute obligatiile enumerate in acest Contract, fara a avea nevoie in acest sens de consimtamantul sau avizul vreunei autoritati”.

Urmare a solicitarii organului de inspectie fiscala prin adresa nr.x/22.11.2016 (anexa nr.7 la RIF), de documente justificative aferente facturilor de servicii emise de SC x SRL (inscrise in anexa nr.x din RIF), societatea a prezentat documente privind serviciile facturate, grupate astfel:

- consultanta comerciala;
- consultanta administrativa;
- consultanta tehnica;
- consultanta.

SC X SA a incheiat contracte pentru asistenta si reprezentare juridica si cu S.P.R.L. x si firma de avocatura x pentru solutionarea litigiilor cu x, Romtelecom, etc., iar din rapoartele de lucru reiese ca serviciile in beneficiul contestatarei au constat in:

- studierea documentelor cu privire la litigiile cu x, x;
- revizuirea si modificarea somatiilor de plata x;
- pregatirea dosarelor care urmau a fi depuse la tribunal;
- cereri de revizuire la Consiliul Concurentei;
- pregatirea documentelor pentru a fi depuse la Registrul Comertului;
- pregatirea raportului privind legislatia referitoare la numerele 19xy si raspunsul de la x referitor la x, etc.

In drept, prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării stipuleaza:

„Art.145 – (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

“ (5) Nu sunt deductibile:

a) taxa aferentă sumelor achitate în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, precum și taxa aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor efectuate conform art. 137 alin. (3) lit. e);”,

coroborate cu dispozițiile pct. 45 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care menționează:

“45 - (2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145-147¹ din Codul fiscal. “

Dispozițiile pct. 46 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare menționează:

“46. (5) În situația în care organele fiscale competente, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că nu s-au îndeplinit obligațiile prevăzute la art. 157 alin. (2) sau, după caz, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal vor proceda astfel:

a) dacă achizițiile de bunuri și servicii menționate la alin. (4) sunt destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, dispun aplicarea prevederilor art. 157 alin. (2) sau, după caz, ale art. 157 alin. (5) din Codul fiscal în perioada fiscală în care s-a finalizat inspecția fiscală;

(...)

c) dacă achizițiile de bunuri și servicii prevăzute la alin. (4) sunt destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, vor stabili taxa datorată bugetului de stat, care va fi achitată sau, după caz, compensată, în conformitate cu normele procedurale în vigoare. “

Potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 157. - (1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2)-(6).”

În materie, pentru prestările de servicii contestate în sumă de x lei (x lei - x lei) sunt aplicabile și dispozițiile pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, unde se specifică:

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea."

Potrivit prevederilor legale de mai sus, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii, dacă acestea au fost prestate efectiv și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, nefiind suficientă prezentarea facturilor de cumpărare și la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

De asemenea, se reține că este obligația persoanei impozabile din punct de vedere TVA care a achiziționat bunurile/serviciile să justifice deducerea TVA aferentă achizițiilor în beneficiul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de utilizarea acestora pentru operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se rețin următoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economice asupra juridicului**, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economice asupra juridicului**, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.**

Jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorată și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, reglementările fiscale permit, în circumstanțe anume determinate, deducerea acesteia *chiar și în situația în care o persoană impozabilă nu a fost încă înregistrată în scopuri de taxă*, cu condiția ca persoana în cauză să-și dovedească intenția de a desfășura o activitate economică ce presupune realizarea de operațiuni taxabile, iar investițiile pregătitoare sunt necesare

initierii acestei activitati economice. *A fortiori*, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA, are dreptul la deducere in aceeaasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata, dupa cum reiese chiar din prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice anterior citate.

Astfel, la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca ***este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii*** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica ***autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile.*** In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Totodata, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, persoana impozabila ce actioneaza ca atare are dreptul sa deduca TVA pentru bunuri ce i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate in scopul realizarii unui proces investitional, si pe care a intentionat sa le foloseasca in cadrul operatiunilor taxabile. Dreptul de deducere ***ramane dobandit cand, din motive de circumstanta ce nu depind de vointa sa, persoana impozabila nu s-a folosit niciodata de bunurile si serviciile achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.***

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In acest context, instituirea sanctiunii neexercitarii dreptului de deducere este conforma principiului luptei impotriva fraudei si a evaziunii fiscale si are la baza ***mijloace si masuri proportionale*** in raport cu acest principiu.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

În spetă, organele fiscale au respins la rambursare TVA în suma de x lei reprezentând TVA deductibilă aferentă serviciilor achiziționate în perioada 01.07.2011-31.12.2016.

1. În ceea ce privește serviciile facturate de SC x SRL în perioada 01.07.2011-31.12.2013 în suma totală de x lei din care **TVA în suma de x lei:**

În fapt, serviciile facturate de SC x SRL au fost efectuate de către dl. x, aceeași persoană care deține și calitatea de Director General al X SA, care dispunea de toate informațiile, calitățile și cunoștințele necesare astfel încât să execute respectivele servicii.

Contractul încheiat între SC X SA și dl. x este, în fapt, un contract de mandat care avea ca unic scop "reprezentarea societății în calitate de manager" întrucât:

- consultanța facturată de x SRL cu privire la: contract de închiriere sediu, schimbare administrator, negociere costuri audit, pregătire audit, colaborarea cu banca, pregătire documente control fiscal Anaf, consultanța x cu privire la raportare electronică și semnatura electronică, revizuire corespondență, revizuire facturi, solduri clienți, furnizori, încasări, cash flow, etc., nu generează informații suplimentare în vederea îndeplinirii atribuțiilor dl. x în calitate de director general al X SA, stabilite în baza pct. (vi) din Contractul de management încheiat în data de 07.05.2009, respectiv "să încheie tranzacție cu privire la orice datorie, acțiune, cerere, dispută, litigiu sau aspecte care există în prezent sau care pot apărea ulterior între Societate sau reprezentanții acesteia și orice altă persoană, entitate sau autoritate", întrucât directorul general al SC X SA este aceeași persoană cu administratorul x SRL, respectiv dl. x.

- serviciile referitoare la "revizuirea soldurilor privind furnizorii, clienții", se efectuează de către administratorul societății pe baza datelor furnizate de către persoana care răspunde de conducerea contabilității;

- dl. x în calitate de Director General a fost remunerat cu x euro net/lună în perioada 01.07.2011 – 29.02.2012, respectiv cu x euro net/lună începând cu data de 01.03.2012, pentru un program zilnic de 8 ore, astfel cum rezultă din informațiile înscrise în "Declarațiile privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate", cod 112, depuse de X SA în perioada 01.07.2011 – 31.12.2013;

- în ceea ce privește specificul contractelor de asistență juridică încheiate de către X SA cu societățile de avocatură, din rapoartele de lucru prezentate de societățile care au acordat asistență juridică, rezultă că serviciile efectuate de acestea în beneficiul SC X SA s-au concretizat în servicii care sunt prestate și de SC x SRL.

Societatea nu face dovadă că achiziționarea serviciilor facturate de către SC x SRL era necesară pentru desfășurarea activității societății contestată, întrucât dl. x, în calitate sa de Director General al X SA dispunea de toate informațiile, calitățile, cunoștințele necesare și autoritatea să inițieze, negocieze, semneze și să execute serviciile facturate de x SRL. Mai mult, x SRL, în perioada 01.07.2011 – 31.12.2013 nu dispunea de personal calificat să presteze serviciile respective.

Motivația contestării referitoare la faptul că "necesitatea achiziționării serviciilor în discuție, cadrul normativ aplicabil în speta, respectiv Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și Legea societăților comerciale nr. 31/1990, nu permite organului de inspecție fiscală să aprecieze oportunitatea unor cheltuieli având în vedere că acolo unde legiuitorul a considerat că anumite cheltuieli sunt nedeductibile a precizat expres aceasta", nu se justifică, întrucât, inspecția fiscală a avut ca obiect "verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale privind taxa pe valoarea adăugată, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau

stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferentelor de obligații fiscale principale” în conformitate cu prevederile art.113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală,.

Conform prevederilor art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, “organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege (...) și decide asupra felului și volumului examinarilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivatia societății potrivit căreia “cheltuielile facute de societate cu serviciile prestate de SC x SRL au avut ca scop obținerea de venituri impozabile de la contractorii noștri, deci operațiuni taxabile în înțelesul legii fiscale”, deoarece serviciile cuprinse în desfășurătoarele lunare referitoare la: “extinderea x garanție bancară, colaborează cu banca, schimbare proiect de scrisoare x, revizuire corespondență, revizuire solduri furnizori, schimbare administrator, contract de închiriere sediu, consultanță Ancom raportare electronică și semnătură electronică, negociere costuri audit, pregătire audit, documente control fiscal Anaf, revizuire facturi, solduri clienți, încasări, cash flow, intra în atribuțiile directorului general al X SA, dl. x.

Argumentul contestației, conform căruia, “(...) natura achizițiilor efectuate de la furnizorul în discuție, rezultă în mod evident o legătură directă și imediată între aceste achiziții și realizarea de venituri, și, în consecință, faptul că aceste achiziții au fost efectuate în folosul activității economice a subscrisei”, nu se susține din punct de vedere economic, întrucât cifra de afaceri a societății verificate a scăzut de la valoarea de x lei în anul 2011 la x lei în anul 2015, iar pe perioada cuprinsă între înființare și data de 30.06.2016 societatea contestată a înregistrat pierdere, nu a înregistrat impozit pe profit și nici taxa pe valoarea adăugată de plată, astfel cum rezultă din baza de date ANAF.

Mai mult, activitățile X SA constând în schimbarea contractelor cu furnizorii de rețele în vederea schimbării pretului de angro al serviciului de informații abonati (IA), pretul nemaifiind reglementat, schimbarea costului de creare și actualizare a bazelor de date, reglementarea pretului de retail, schimbarea modului de obținere a datelor abonatilor de la operatori de la opt in la opt out, sunt activități care tin de managementul societății, nefiind necesară achiziția acestor servicii de la SC x SRL.

Din conținutul desfășurătoarelor prezentate de societatea verificată (Exemple: “x referitor x și datoriile x, “Revizuire documente de reglementare, cooperarea x”), înscrise în RIF nr. x/30.12.2016 la pg.11-17, reiese că demersurile privind negocierile pentru schimbarea și amendarea contractelor, apelarea la x, la Consiliul Concurenței, etc. cu plângeri, litigii împotriva mai multor operatori, având ca scop reglementarea pieței în acest domeniu de activitate, recuperarea datoriilor s-au efectuat de către dl. x în colaborare cu firmele de avocatură.

Afirmatia conform căreia “prevederile legale nu impun ca furnizorii să presteze serviciile numai prin intermediul propriilor salariați” nu este susținută de către contestatar cu documente (contracte încheiate cu terțe persoane de către x SRL în vederea realizării serviciilor de consultanță pentru X SA), iar societatea contestată nu precizează persoana fizică sau juridică care a prestat efectiv serviciile facturate de x SRL în perioada 01.07.2011 – 31.12.2013. Mai mult, din baza de date ANAF organele de inspecție fiscală au constatat că SC x SRL nu a achiziționat servicii de consultanță de la alta persoană juridică în perioada 01.07.2011 – 31.12.2013 și a avut un singur salariat încadrat pe funcția de “menajeră” în perioada 20.09.2012 – 30.11.2016.

Având în vedere că atribuțiile domnului x în calitate de Director General al X SA, în baza contractului de management, se suprapun cu obligațiile asumate prin Acordul încheiat cu x SRL, al cărui asociat unic și administrator este tot domnul x, urmare

inspectiei fiscale nu s-a putut determina obiectiv necesitatea achizitionarii serviciilor facturate de SC X SRL in folosul desfasurarii activitatii.

Nu se sustine pretentia contestatarei potrivit careia in urma inspectiei fiscale derulata anterior (pentru perioada 24.07.2008 - 30.06.2011) de Administratia Sector 1 a Finantelor Publice i s-a respins dreptul de deducere a TVA in suma de x lei reprezentand TVA dedusa de pe facturile fiscale emise de SC X SRL in conditiile in care erau in vigoare aceleasi raporturi contractuale (respectiv Acordul incheiat in data de 01.03.2009 intre SC X SRL si SC X SA si Contractul de management incheiat cu dl. x -"Directorul General" la data de 07.05.2009) pe motiv ca societatea nu a prezentat rapoarte de lucru, intrucat, la capitolul "Motivul de fapt" , organele de inspectie fiscala au consemnat ca societatea a prezentat rapoarte de lucru din care rezulta ca **serviciile efectuate de SC X SRL se regasesc in atributiile Directorului General al SC X SA, x prevazute in Contractul de management incheiat in data de 07.05.2009.**

2. Referitor la TVA pentru suma de x lei aferenta bunurilor si serviciilor refacturate de SC X SRL catre SC X SA, constand in principal din cheltuieli cu servicii de telefonie si apa plata, in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere neputand fi considerate accesorii serviciilor de consultanta facturate in baza Acordului din data de 01.03.2009, intrucat organele de inspectie fiscala nu au putut determina obiectiv daca acestea au fost efectuate in folosul desfasurarii activitatii. Se retine ca societatea a incalcat prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada 01.07.2011 – 31.12.2016 si nu a adus niciun argument si niciun document in sustinerea deductibilitatii acestei sume.

Contestatoarea nu a putut prezenta documente care să justifice concret efectuarea acestor tranzactii si nici dovada ca au fost **utilizate efectiv in scopul propriilor operatiuni** care dau drept de deducere si luând în considerare faptul că furnizorul sau nu a declarat la organul fiscal tranzactiile în cauză achizitionate si refacturate **SC X SA**, organele de inspectie fiscală au procedat conform dispozitiilor art.11 alin. (1) din Codul fiscal potrivit căroră pot să nu ia în considerare tranzactiile care nu au scop economic sau pot reîncadra forma unor tranzactii pentru a reflecta continutul economic si au stabilit că taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei (x lei + x lei) este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

A accepta sustinerea contestatoarei ar insemna ca, de vreme ce detine facturi si rapoarte de lucru, **poate sa-si deduca taxa indiferent de continutul si realitatea tranzactiilor consemnate in facturi, cu ignorarea evidenta a principiilor prevalentei substantei asupra formei si luptei impotriva abuzurilor, fraudei si evaziunii in materie fiscala**, situatie inacceptabila din punct de vedere al exercitarii dreptului de deducere in conditii de legalitate.

Avand in vedere cele mai sus prezentate si tinand cont de dispozitiile art. 13 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala conform carora **"interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege"**, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in vigoare in perioada verificata, precum si faptul ca societatea nu prezinta documente care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala, se retine ca in mod legal au constatat ca nu este deductibila TVA inscrisa in aceste facturi pe perioada supusa verificarii, fapt pentru care contestatia formulata de **SC X SA** pentru TVA stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare in valoare de x lei va fi respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 7 și art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestația formulată de **SC X SA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. x/30.12.2016, emisă de Administrația Sector 6 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspectie fiscală x/30.12.2016, **pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei.**

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