



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
e-mail:Contestatii.ANAF@anaf.ro

DECIZIA nr.000/.2020
privind soluționarea contestației depusă de
X,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice prin adresa nr.**000/2019**, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **000/2019**, asupra contestației formulate de **X**, având cod de identificare fiscală **0000000**, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. **J00/0000/0000**.

X contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **000/2019**, decizie prin care:

- urmare soluționării cu control ulterior a deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, din care societatea contestă suma de **000 lei**
- urmare soluționării cu control anticipat a decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr.**000/2019**, a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de **000 lei**, s-a respins la rambursare și a fost stabilită suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**, contestată.

Avand in vedere ca, in ceea ce priveste soluționarea cu control ulterior a deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, **X** contestă suma de **000 lei**, precizand pentru fiecare deficiente in parte cuantumul taxei, care este acelasi cu TVA stabilita prin decizia de

impunere, cu exceptia TVA in suma de **000 lei** aferenta serviciilor de audit, consultanta si programare asistata, mentionate in Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala, taxa care in Decizia de impunere nr. **000/2019** este in suma de **000 lei**, iar totalul sumei contesate este mai mic decat cel stabilit prin decizia de impunere contestata, organul de solutionare a contestatiei se va investi cu solutionarea contestatiei pentru suma de **000 lei** reprezentand:

- TVA in suma de **000 lei (000 lei + 000 lei + 000 lei + 000 lei)**, aferenta perioadei **00.00.2014 – 00.00.2019**,

- TVA in suma de **000 lei (000 lei + 000 lei)** aferenta perioadei **00.00.2019 – 00.00.2019**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Decizia de impunere nr. **000/2019** a fost comunicată societății în data de **00.00.2019**, așa cum rezultă din confirmarea de primire nr.**000**, anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de **00.00.2019** potrivit ștampilei aplicată de registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice pe originalul contestației, fiind înregistrată sub nr.**000**, respectiv sub nr.**000** la Activitatea de inspecție fiscală.

Întrucât competența de soluționare a contestației aparține Serviciului specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice , cuantumul obligației fiscale contestate (**000 lei**) fiind sub plafonul de 3.000.000 lei prevăzut la art.272 alin.(2) lit.a din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, iar prin adresa nr.**000/2019**, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice a solicitat Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor aprobarea delegării competenței de soluționare a contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. **000/2019** având în vedere cererea societății din care rezultă suspiciunea acesteia cu privire la obiectivitatea soluționării contestației pe cale administrativă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice , pentru o mai bună administrare a cauzei, la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, președintele ANAF a aprobat delegarea competenței de soluționare a contestației în conformitate cu prevederile art.4 alin.(1) din OPANAF nr.3740/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, de la Serviciului specializat de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(7) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de X, anexată în original la dosarul cauzei.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, X susține următoarele:

ASPECTE PROCEDURALE

Motivarea în fapt și în drept a actului administrativ fiscal contestat nu răspunde exigențelor impuse de principiile transparenței și previzibilității, încălcându-se astfel garanțiile contribuabilului pentru exercitarea dreptului de acces la justiție, impunându-se constatarea nulității absolute a acestuia.

Inspecția fiscală a fost realizată cu încălcarea prevederilor art.6, art.72 alin.(1), art.73 alin.(2) din Legea nr.207/2015, întrucât organele de inspecție fiscală au înlăturat documentele justificative ale societății, apreciind că acestea nu fac dovada stării de fapt fiscale, fără însă a administra niciun alt mijloc de probă de natura celor reglementate de Codul de procedură fiscală.

Singurele demersuri efectuate de inspectorii fiscali pentru stabilirea stării de fapt fiscale au fost două note explicative în care sunt atinse doar câteva dintre aspectele consemnate în raportul de inspecție fiscală. Despre celelalte aspecte societatea susține că a luat la cunoștință la data comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.1 lit.c din OMFP nr.3711/2015 și art.113 alin.(2) lit.g din Legea nr.207/2015 invocate de acestea pentru solicitările cuprinse în nota explicativă.

În consecință, societatea susține că starea de fapt expusă în actele administrativ fiscale se bazează exclusiv pe interpretările subiective realizate de inspectorii fiscali ale activității, operațiunilor și documentelor justificative ale societății, pe care aceștia le-au asimilat, contrar prevederilor legale care reglementează mijloacele de probă și forța acestora, unor împrejurări suficiente având puterea să dovedească starea de fapt expusă de aceștia.

ASPECTE DE FOND

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei:

Având în vedere prevederile art.1, art.5 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.32/1994, societatea susține că în definiția sponsorizării nu apare condiția ca în schimbul sponsorizării, sponsorul să obțină beneficii sub forma de publicitate. Textul de lege nu reglementează o obligație de a aduce la cunoștința publicului sponsorizarea, și cu atât mai mult nu se reglementează o obligație privind efectuarea publicității de către beneficiarul sponsorizării drept contraprestație. Mai mult, la art.5 alin.(5) din legea mai sus menționată sunt interzise expres activitățile de reclamă sau publicitate comercială anterioară, concomitentă sau ulterioară.

În ceea ce privește elementele contractului de sponsorizare, legea nu stabilește exact care sunt drepturile și obligațiile specifice acestui contract. Părțile sunt libere să stabilească orice clauze doresc. Contractele încheiate de societate sunt contracte de sponsorizare întrucât conțin elementele cuprinse în Legea nr.32/1994.

Faptul că în contractul de sponsorizare nu este reglementată durata sponsorizării, este în corelație cu modul de executare a contractului și nu este de natură să atragă recalificarea operațiunii.

Prin sponsorizare se transferă dreptul de proprietate asupra unor bunuri materiale și mijloace financiare, în vreme ce prin donație se pot transfera drepturile reale și drepturile de creanță.

Pentru bunurile acordate cu titlu gratuit, societatea a întocmit avize de însoțire, care fac dovada executării contractelor de sponsorizare în condițiile în care au fost încheiate.

Societatea susține că a aplicat prevederile Codului fiscal, și în cazul depășirii plafonului (pentru bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu se colectează TVA dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit, pentru care s-a dedus TVA, în cursul unui an calendaristic, se încadrează în limita a 0.3% din cifra de afaceri calculată conform prevederilor legale), în anul 2014 a colectat TVA, întocmind autofactura.

Invocarea art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003, respectiv Legea nr.227/2015 este nelegală întrucât reîncadrarea tranzacțiilor în temeiul acestui text legal se face doar în materia impozitelor directe.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere:

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA, trebuie îndeplinite:
- condițiile de fond: persoana interesată trebuie să fie o persoană impozabilă și bunurile sau serviciile trebuie să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile, iar în amonte trebuie să fie livrate sau prestate de o altă persoană impozabilă. Potrivit jurisprudenței CJUE pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este

necesară existența unei legături directe și imediate între achizițiile efectuate și asamblul activității economice a persoanei impozabile (cauza C-153/17 HMRC).

- condițiile de formă: persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să conțină un set extins de detalii potrivit reglementării. CJUE a statuat că principiul fundamental al TVA impune ca deducerea taxei aferentă intrărilor să fie acordată dacă sunt îndeplinite condițiile de fond chiar dacă anumite condiții de formă au fost omise de persoanele impozabile (C-385/09 Nidera).

În cazul în care sunt îndeplinite condițiile de fond și de formă pentru exercitarea dreptului de deducere, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței CJUE care rezultă din hotărârile Kittel și Bonik.

Dreptul de deducere poate fi refuzat în cazul în care autoritatea fiscală invocă și probează "abuzul de drept", reglementat la art.11 alin.(12) din Legea nr.227/2015.

Organele de inspecție fiscală nu au realizat o analiză a exercitării dreptului de deducere a TVA în raport cu principiile exercitării acestui drept, desprinse din prevederile legale în materia TVA și jurisprudența CJUE.

Societatea prestează servicii neimpozabile în România din punct de vedere al TVA (în special prestări de servicii intracomunitare). Constatările organelor de inspecție fiscală nu au făcut referire și la acest tip de operațiuni, care dau drept de deducere a TVA.

Cu privire la achiziția de servicii intracomunitare pentru care societatea a realizat plata TVA prin mecanismul taxării inverse, s-a constatat că pentru aceste servicii nu a intervenit faptul generator. Făcând aplicarea prevederilor legale în materie, dacă nu a intervenit faptul generator al TVA pentru servicii, înseamnă că societatea nu avea obligația colectării taxei și nici dreptul de a deduce TVA.

Astfel, soluția care se impune atunci când se apreciază că nu a intervenit faptul generator al TVA este aceea de a dispune stornarea înregistrării.

Decizia ICCJ nr.V din 15.01.2007 se referă la legislația TVA anterioară anului 2004, fiind înlăturată de la aplicare de Înalta Curte de Casatie si Justitie care confirmă că în dreptul fiscal trebuie să prevaleze fondul în fața formei, soluție ce este în acord cu dreptul european.

Referitor la nerecunoașterea calității de document justificativ pentru deducerea TVA, a documentelor prezentate de societate, aceasta susține că nu există un text legal în materie de TVA care să conțină nominalizarea unor documente necesare pentru justificarea dreptului de deducere a TVA.

Documentele justificative întocmite de prestatori conțin elementele necesare pentru a justifica realizarea serviciului și necesitatea acestuia pentru societate, fiind în corelație cu obiectul contractului și natura serviciului.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei aferentă achizițiilor de servicii facturate de A, B, C, D, E și F:

Furnizorul **B** a prestat servicii efectuate asupra bunurilor mobile corporale (servicii de manoperă broderie) și nu servicii de intermediere, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală.

Faptul că nu s-a încheiat un contract, ci doar o comandă nu presupune că între părți nu s-au stabilit raporturi juridice sau că acestea nu pot fi probate prin alte mijloace de probă.

Cu privire la furnizorul **F**, organele de inspecție fiscală nu au solicitat documente și informații.

În ceea ce privește contractele analizate de echipa de inspecție fiscală, societatea precizează că părțile au libertatea de a stabili conținutul contractelor așa cum doresc, invocând în acest sens Decizia Curții Constituționale nr.365/2005 și dispozițiile Codului civil. Modificarea contractului și implicit prelungirea termenului acestuia se realizează potrivit principiului libertății de a contracta.

Referința organelor de inspecție fiscală la prevederile pct.48 din HG nr.44/2004, este neavenită în contextul serviciilor de intermediere, fiind absurdă presupunerea ca proba unor astfel de servicii se realizează prin prezentarea de situații de lucrări.

Având în vedere cele de mai sus, contractele de intermediere încheiate, documentele prezentate, faptul că este eronată constatarea potrivit căreia corespondența pe e-mail nu poate constitui mijloc de probă, societatea susține că și-a exercitat în mod corect dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de servicii de intermediere.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei pentru perioada 00.00.2014 – 00.00.2019, aferentă lucrărilor de construcții montaj, întreținere, reparații și realizare modele grafice și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei pentru luna 00 2019, aferentă lucrărilor de manoperă facturate de G, reabilitare foraj UEF M, întreținere spații verzi:

Pentru furnizorii din Anexa 000 la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au solicitat documente sau explicații, cu patru excepții. Situația TVA cuprinsă în această anexă este eronată, întrucât valoarea TVA dedusă de societate în baza facturilor menționate de echipa de inspecție fiscală, este mult mai mică, rezultând o diferență

stabilită eronat de **000 lei**, conform situației prezentate în Anexa **000** la contestație.

În ceea ce privește lucrările de construcții montaj, societatea precizează că nu a achiziționat astfel de lucrări, cu excepția facturii nr.**000/2017**. În Anexa **000** se face referire la "lucrări la vilă", care vizează imobilul "Casa/Vila **V**", clădire închiriată în regim de taxare către **U B**.

Facturile cuprinse în Anexa **000** se referă la: servicii de reparații efectuate la bunurile imobile ale societății și servicii de revizie, întreținere și reparație a echipamentelor și instalațiilor clădirilor aflate în proprietatea societății.

Contestatarul susține că face dovada realizării serviciilor și a legăturii achiziției acestora cu activitățile societății, care dau drept de deducere, existând pentru fiecare furnizor documente justificative, prezentate sintetic în Anexa **000**.

Cu privire la conținutul contractelor, societatea precizează că sunt eronate constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală întrucât nu există legislație care să instituie obligația includerii în contractele civile a cerințelor menționate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea precizează că în scopul asigurării calității serviciilor / lucrărilor achiziționate, a introdus în contractele încheiate, clauze referitoare la obligația prestatorului / executantului de a asigura garanția lucrărilor pentru o perioadă stabilită, cumulate cu stipularea unei garanții de bună execuție constituită prin reținere din facturi care se deblochează total la expirarea perioadei de garanție.

În ceea ce privește verificarea evidențelor din care să rezulte nominalizarea salariaților prestatorilor care au realizat serviciul, identitatea proprietarului mijloacelor de transport necesare transportului materialelor, numerele de înmatriculare ale acestora și identitatea personalului, probate cu scrisori de trăsură și foi de parcurs ale acestor mijloace de transport, organele de inspecție fiscală trebuiau să ceară clarificări de la societățile prestatoare sau să realizeze un control încrucișat, să audieze salariații prestatorului sau să administreze alte probe pe care le considerau oportune pentru clarificarea situației.

Societatea nu a efectuat recepția materialelor, fiind beneficiara unor prestări de servicii, nu a unei operațiuni de livrare de bunuri. Prestatorii și-au asigurat gestiunea materialelor utilizate în prestare.

Cerința comunicărilor scrise între beneficiar și executant cu privire la recepție sunt eronate, în condițiile în care, în mod uzual, în astfel de situații părțile comunică telefonic.

Referitor la documentele de recepție, societatea susține că prevederile HG nr.51/1996 nu sunt aplicabile serviciilor și lucrărilor achiziționate.

Serviciile de recepție au fost constituite din personalul disponibil al societății. Domnul **1** sau domnul **2**, în funcția de administrator de întreținere la **M E**, respectiv **M M**, au participat la recepția lucrărilor de reparații efectuate la clădirile proprietatea **X**, deoarece imobilele la care s-au realizat reparațiile sunt utilizate de **M E** și **M M**.

În ceea ce privește lucrările de întreținere a spațiilor verzi, societatea precizează că a contractat servicii incomplete pentru întreținerea spațiilor verzi, acestea urmând să fie prestate în raport cu tehnologia horticolă și adecvate condițiilor meteo. Prețul serviciului nu a fost fundamentat pe operațiune, ci s-a stabilit un preț pentru fiecare lună.

Spațiile verzi trebuie întreținute într-o formă impecabilă, în toate anotimpurile, în condițiile în care există un grad mare de expunere, prin poziție în centrul orașului / aflux mare de vizitatori.

Cu privire la numărul redus al salariaților societății prestatoare, constatat de organele de inspecție fiscală, acestea nu au verificat, prin control încrucișat sau alte proceduri de control, dacă activitatea nu a fost prestată cu alte categorii de persoane (zilieri) / subcontractare.

Toate cerințele de documentare sunt excesive și conduc la încălcarea principiului neutralității TVA.

În ceea ce privește serviciile de realizare modele grafice, societatea precizează că toate criticile organelor de inspecție fiscală referitoare la individualizarea serviciului, contractare, recepție, sunt eronate întrucât nu sunt adaptate situației de fapt. Sumele înscrise în facturile prestatorilor, sunt sume incluse în baza de impozitare a TVA, pentru care emitenții aveau obligația să colecteze TVA. Pentru taxa înscrisă în aceste facturi, societatea susține că are drept de deducere a TVA, în condițiile în care a refacturat către IMAX, în regim neimpozabil în România.

În ceea ce privește serviciile de manoperă (servicii de tricotaj) prestate de **M M** și **M E**, societatea menționează că a subcontractat prestarea serviciilor de manoperă pentru a se încadra în termenele de livrare convenite cu **H**. Valoarea acestor servicii de manoperă prestată de **M M** și **M E** se regăsește în facturile de manoperă emise de **X** către **H**.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei pentru perioada 00.00.2014 – 00.00.2019, aferentă serviciilor de consultanță tehnică, consultanță fiscală, programare asistată și audit financiar și taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei pentru luna 00 2019, aferentă serviciilor de consultanță fiscală, proiectare asistată pe calculator:

Organele de inspecție fiscală nu au solicitat documentația care confirmă prestarea efectivă a serviciilor. Aceste servicii nu au faze de execuție care să necesite transpunerea într-o situație de lucrări.

În ceea ce privește serviciile furnizate de **I**, TVA pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere este o taxă calculată de acestea prin aplicarea cotei de TVA la valoarea totală a facturii (baza impozabilă + TVA), rezultând o diferență stabilită eronat de **000 lei**.

Aceeași situație se întâlnește și pentru serviciile de audit financiar, rezultând o diferență stabilită eronat de **000 lei**.

Cerințele solicitate de organele de inspecție fiscală cu privire la contracte și la proba realizării serviciilor sunt excesive în raport cu natura și complexitatea serviciilor achiziționate.

Serviciile de consultanță tehnică și programare asistată pe calculator au fost realizate de titularii întreprinderilor respective. Doar domnul **3** prestează servicii la sediul societății, fapt dovedit prin foaia de pontaj. Programatorii și-au desfășurat activitatea în **I**, iar programele au fost transmise ca fișiere pe e-mail.

*Cu privire la taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de consultanță tehnică – prestator **3**, contestatarul susține că activitățile consultantului sunt repetitive, însă sunt specifice activității secției de producție, vizând modele diferite, operațiuni diferite, angajați diferiți.*

Referitor la taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile reprezentând servicii de proiectare asistată pe calculator

Programele achiziționate și transmise către societățile producătoare **G** și **J** au fost utilizate de societate pentru realizarea modelelor comandate de **H**, care s-au reflectat în facturile de manoperă emise de **X** către **H**.

Personalul tehnic din cadrul societății nu are competența necesară pentru a efectua aceste proiecte, fiind implicați doar în procesele activității de producție proprie a **X**. Angajarea acestora s-a realizat în anul 2015, când a fost înființată secția proprie de producție.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de consultanță fiscală emise de **K**, societatea susține că această consultanță a fost realizată conform contractului de echipa de consultanți a societății, existând documente suport în susținere: rapoarte de lucru întocmite urmare a vizitei lunare a consultantului fiscal la sediul societății, informații transmise de email conținând prezentarea noutăților legislative în materie contabilă și fiscală, resurse umane într-o formă care să ajute societatea să se conformeze, etc, documente pe care societatea susține că le atașează la contestație.*

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de auditorul financiar L, contestatarul menționează că într-adevăr nu are obligația legală de auditare, însă auditul financiar poate fi contractat chiar și atunci când nu există obligație legală de auditare. Managementul societății a luat decizia contractării acestui serviciu, în condițiile în care activitatea societății este complexă.. Serviciul de audit financiar a fost și este necesar pentru atingerea obiectivelor strategice ale organizației.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei astfel cum a fost formulata si anulara Deciziei de impunere nr.**000/2019**.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. 000/2019, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.000/2019, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice , au constatat următoarele:

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei **00.00.2014 – 00.00.2019**, urmare soluționării cu control ulterior a deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare*

1. Societatea a înregistrat în mod eronat în evidența contabilă operațiuni calificate ca fiind sponsorizări de bunuri materiale (îmbrăcăminte și încălțăminte), pentru achiziția cărora și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA.

Având în vedere prevederile art.11 alin.(1), art.128 alin.(4) lit.b din Legea nr.571/2003 și art.11 alin.(1), art.270 alin.(4) lit.b Legea nr.227/2015, pct.4 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016, echipa de inspecție fiscală a constatat că operațiunile în cauză reprezintă donații, care din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată sunt asimilate unor livrări de bunuri, fapt pentru care au stabilit în sarcina contestatarului TVA în sumă de **000 lei**.

2. **X** și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii externe de intermediere, manoperă și consultanță, facturate de **A, B, C, D**, având sediul social în I, precum și de **M** cu sediul social în China și de acționarul **F**, întrucât nu au fost destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile. Societatea nu a prezentat modalitatea concretă de realizare a operațiunilor, documente justificative relevante, înscrisuri și elemente care să justifice prestarea efectivă, necesitatea și oportunitatea acestora.

Prin urmare, în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 și art.11 alin.(1), art.297 alin.(4) lit.a din Legea

nr.227/2015, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de **000 lei**.

3. Contestatarul și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de lucrări construcții-montaj, întreținere spații verzi, diverse reparații și realizare modele grafice, facturate de diverși furnizori, întrucât nu au fost destinate utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile. Societatea nu a justificat realitatea prestării efective a respectivelor servicii, cu documentația solicitată de echipa de inspecție fiscală (contracte, situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție sau orice alte materiale corespunzătoare), care să justifice necesitatea și oportunitatea acestora.

Aceleași constatări au fost consemnate și în cazul serviciilor de consultanță, programare asistată și audit, facturate de diverși furnizori interni și externi

Astfel, în baza prevederilor menționate mai sus la pct.2, precum și a art.134¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 și art.281 alin.(7) din Legea nr.227/2015, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de **000 lei**, respectiv în sumă de **000 lei**.

4. Societatea a dedus în mod eronat TVA în sumă de **000 lei** înscrisă într-o factură în care la rubrica privind furnizorul nu este înscrisă denumirea acestuia și codul unic de înregistrare, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a și art.155 alin.(19) lit.f din Legea nr.571/2003.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA în sumă de **000 lei**.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 00.00.2019 – 00.00.2019

Pentru luna 00 2019, prin decontul de TVA înregistrat sub nr. **000/2019**, societatea a solicitat la rambursare suma de **000 lei**.

Urmare verificării acestei perioade s-a constatat că societatea a dedus eronat TVA în sumă de **000 lei** aferentă unor lucrări construcții-montaj, întreținere spații verzi, diverse reparații și realizare modele grafice, precum și TVA în sumă de **000 lei** aferentă unor servicii de consultanță și asistență tehnică, având în vedere aceleași constatări și același temei legal, astfel cum au fost prezentate anterior la pct.3.

Astfel, situația TVA de rambursat la data de **00.00.2019** se prezintă astfel:

- TVA solicitată la rambursare: **000 lei**
- Suma negativă a TVA pentru care nu se justifică rambursarea: **000 lei**
- TVA aprobată la rambursare: **000 lei**.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă X are obligația colectării TVA în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care a achiziționat bunuri materiale (articole de îmbrăcăminte, încălțăminte și accesorii), pentru care și-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei aferente, bunuri care ulterior au fost acordate cu titlu gratuit către diverse asociații și fundații.

În fapt, în perioada **00.00.2014 – 00.00.2019**, X a înregistrat în evidența contabilă, în debitul contului 6582 "Donații și subvenții acordate", în corespondență cu creditul contului "371" Mărfuri", operațiuni considerate sponsorizări de bunuri materiale constând în articole de îmbrăcăminte, încălțăminte și accesorii, acordate către diverse asociații și fundații, cu care a încheiat contracte denumite "de sponsorizare".

Astfel, societatea a considerat că aceste operațiuni nu reprezintă livrări de bunuri și nu a procedat la colectarea TVA aferentă întrucât valoarea totală a bunurilor acordate se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri constituită din operațiuni taxabile, scutite cu sau fără drept de deducere, precum și din operațiuni pentru care locul livrării/prestării este considerat a fi în străinătate, conform prevederilor legale. Prin contestația formulată, societatea susține că în cazul în care a fost depășit acest plafon a procedat la colectarea taxei aferentă.

La achiziția acestor bunuri materiale, societatea și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferentă, în sumă de **000 lei**.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală, având în vedere prevederile Legii nr.32/1994 privind sponsorizarea și pe cele ale Codului civil referitoare la contractul de donație, au constatat că în ceea ce privește contractele de sponsorizare încheiate, astfel cum au fost menționate în Anexa nr.000 "Situația operațiunilor reprezentând donații de active circulante înregistrate în evidența contabilă a societății verificate, drept sponsorizări", acestea nu conțin elemente specifice (clauze) unor astfel de contracte, cum ar fi durata sponsorizării, individualizarea drepturilor și obligațiile părților.

Astfel, s-a constatat că intenția X, la momentul acordării în mod gratuit a bunurilor materiale nu a presupus relații cu dublu sens și cu

obligații reciproce (sponsorizarea fiind o plată în bani sau natură către o organizație non-profit, cu un scop bine definit, respectiv susținerea unor activități, fără scop lucrativ, în schimbul obținerii unor beneficii, sub formă de publicitate, cum ar fi promovarea și dreptul companiei care sponsorizează de a cere organizației / persoanei sponsorizate să-i afișeze în locuri vizibile logo-ul și principalele elemente de identificare), clauzele convenite între părți fiind specifice contractelor de donație care reprezintă transmiterea în mod gratuit și irevocabil a dreptului de proprietate asupra unor bunuri mobile, în speță articole de îmbrăcăminte, încălțăminte și accesorii de către o persoană (donator) către o altă persoană (donatar), fără ca una dintre părți să obțină la schimb vreun avantaj.

Prin urmare, întrucât **X** a pus la dispoziția unor diverși beneficiari, în mod gratuit și irevocabil, fără primirea în schimb a vreunei prestații, bunuri materiale de natura articolelor de îmbrăcăminte, încălțăminte și accesorii, iar TVA aferentă achiziției acestor bunuri a fost dedusă în totalitate de societate, în baza prevederilor art.128 alin.(4) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 270 alin.(4) lit.b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, echipa de inspecție fiscală a constatat că aceste operațiuni sunt asimilate unor livrări de bunuri efectuate cu plată, fapt pentru care au stabilit în sarcina contestatarului taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **000 lei**.

În drept, art.128 alin.(4) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, stipulează:

"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial; [...]"

Aceleași prevederi legale au fost menținute și prin art.270 alin.(4) lit.b din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Astfel, se reține că preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total, este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, X a încheiat cu diverse asociații și fundații contracte denumite "de sponsorizare", înregistrând aceste operațiuni în evidența contabilă ca fiind sponsorizări de bunuri materiale constând în articole de îmbrăcăminte, încălțăminte și accesorii.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile în cauză nu reprezintă sponsorizări, ci donații, având în vedere faptul că în ceea ce privește contractele în cauză acestea nu conțin elemente specifice (clauze) unor contracte de sponsorizare, cum ar fi durata sponsorizării, individualizarea drepturilor și obligațiile părților, clauzele convenite între părți fiind specifice contractelor de donație.

Având în vedere cele de mai sus, în ceea ce privește sponsorizarea, se rețin prevederile art.1 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.32/1994, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"(1) Sponsorizarea este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

(2) Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților."

iar potrivit art.5 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ:

"(1) Sponsorul ori beneficiarul are dreptul să aducă la cunoștință publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului.

(2) Sponsorul ori beneficiarul este obligat să aducă la cunoștință publicului sponsorizarea într-un mod care să nu lezeze, direct sau indirect, activitatea sponsorizată, bunele moravuri sau ordinea și liniștea publică."

Astfel, se reține că în cazul sponsorizării contractele încheiate conțin elemente specifice cum ar fi durata sponsorizării, individualizarea drepturilor și obligațiile părților.

Totodată, în cadrul contractelor de sponsorizare, sponsorul ori beneficiarul are dreptul să aducă la cunoștință publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului.

Prin urmare, sponsorizarea este o plată în bani sau în natură făcută către o organizație non-profit, în echivalentul anumitor beneficii cum ar fi promovarea și dreptul companiei care sponsorizează de a cere organizației / persoanei sponsorizate să-i afișeze în locuri vizibile logo-ul și principalele elemente de identificare, pe scurt să-i facă publicitate.

În ceea ce privește donăția, se reține că potrivit art. 985 din Codul civil:

„Donăția este contractul prin care, cu intenția de a gratifica, o parte, numită donator, dispune în mod irevocabil de un bun în favoarea celeilalte părți, numită donatar.”

Astfel, trăsătura definitorie a contractului de donație este intenția de a transmite cu titlu gratuit. În cazul acestui tip de contract trebuie îndeplinite în mod cumulativ două elemente:

- intenția de a gratifica,
- micșorarea patrimoniului dispunătorului, în favoarea gratificatului, prin transmiterea unui drept de proprietate sau a unui drept de creanță, fără existența unei contraprestații realizate.

Deși contractul de donație este unul cu titlu gratuit, donatorul are obligații ca urmare a încheierii acestuia, care se reduc însă la oferirea de garanții donatarului, cu privire la eventuale vicii ascunse, în timp ce donatarul datorează recunoștință donatorului, iar dovezile de ingraturdine ale acestuia reprezintă o nerespectare a obligației, care atrage după sine revocarea donației.

Urmare analizării contractelor "de sponsorizare" anexate la dosarul cauzei, menționate de organele de inspecție fiscală în Anexa nr. **000** la raportul de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În niciun contract de sponsorizare nu se menționează durata sponsorizării, drepturile și obligațiile părților, specifice unor contracte de sponsorizare, iar obiectul contractului este similar pentru toate contractele încheiate.

Astfel, spre exemplificare, în Contractul de sponsorizare nr. **000/2018**, la pct. I "Obiectul contractului" se stipulează:

"Obiectul contractului îl constituie oferirea de sponsorizări materiale constând în articole de îmbrăcăminte, conform anexei **000**, în valoare totală de **000 lei**."

În ceea ce privește "Obligațiile sponsorului", la pct. **000** din contract se stipulează că "sponsorizarea în bunuri se va face conform înțelegerii celor două părți", iar referitor la "Obligațiile beneficiarului", în contract se menționează:

"A) Beneficiarul se obligă să folosească bunurile primite numai în scopul pentru care au fost destinate.

B) Beneficiarul se obligă să nu comercializeze bunurile primite, iar contravaloarea lor va fi înscrisă în evidențele contabile".

Se reține că deși în anumite contracte este stipulată o clauză denumită "Durata contractului", spre exemplificare Contractul nr. **000/2018**, aceasta are următorul conținut, similar pentru toate contractele: "Prezentul contract intră în vigoare la data semnării lui de către părți și este valabil până la îndeplinirea obligațiilor de către părți".

Având în vedere cele de mai sus, se reține că în lipsa unor clauze specifice contractelor de sponsorizare (durata sponsorizării, drepturile și obligațiile sponsorului, precum și obligațiile beneficiarilor în ceea ce privește sponsorul), în speță nu poate fi demonstrat că operațiunile înregistrate de societate în baza contractelor menționate în Anexa nr. **000** la raportul de inspecție fiscală, reprezintă sponsorizări materiale acordate în echivalentul anumitor beneficii cum ar fi promovarea și dreptul companiei care sponsorizează de a cere organizației / persoanei sponsorizate să-i afișeze în locuri vizibile logo-ul și principalele elemente de identificare, respectiv să-i facă publicitate. Astfel, acordarea bunurilor materiale (îmbrăcăminte, încălțăminte și accesorii) nu presupune relații cu dublu sens și cu obligații reciproce, așa cum se regăsesc acestea în cadrul unor contracte de sponsorizare și cum sunt reglementate de lege.

Clauzele contractelor încheiate, astfel cum au fost prezentate mai sus, sunt similare pentru toate contractele, sunt generale, în condițiile în care în ceea ce privește obligațiile sponsorului se menționează că sponsorizarea în bunuri se va face conform înțelegerii celor două părți, fără ca din contracte să rezulte care sunt aceste înțelegeri, iar potrivit contractelor (spre exemplificare contractul nr. **000/2014**), singurele obligații ale beneficiarului sunt acelea de a folosi bunurile primite numai în scopul pentru care au fost destinate și să nu comercializeze bunurile primite, fără ca din contractele în cauză să rezulte obligația de a aduce la cunoștință publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului.

Prin urmare, chiar dacă societatea a denumit contractele în cauză ca fiind "de sponsorizare" și a utilizat termeni precum "sponsor" și "beneficiar", iar la obiectul contractului s-a menționat "oferirea de sponsorizări", se reține că modalitatea de întocmire a respectivelor contracte și clauzele convenite între părți sunt specifice unor donații de bunuri materiale, respectiv transmiterea prin intermediul unui contract, în mod gratuit și irevocabil, a dreptului de proprietate asupra unor bunuri mobile de către donator (**X**) către donatari (diverse asociații / fundații), având în vedere că una dintre părți are ca scop să procure pentru cealaltă parte un beneficiu, fără a obține la schimb vreun avantaj.

În consecință, nu se poate reține că aceste contracte sunt de sponsorizare, iar operațiunile nu pot fi considerate, din punct de vedere fiscal, ca fiind sponsorizări, astfel cum au fost înregistrate de către societate.

Mai mult, în cazul anumitor contracte, chiar părțile au făcut mențiuni cu privire la "articole donate" și "donator". Spre exemplificare, în Contractul nr. **000/2018**, se menționează că "sponsorul are dreptul să solicite beneficiarului un raport privind activitățile desfășurate în legătură cu *articolele donate*", iar beneficiarul "se obligă să pună la dispoziția *donatorului*, la cerere în termen de 15 zile lucrătoare, un raport privind utilizarea bunurilor primite".

În consecință, întrucât **X** a pus la dispoziția unor diverși beneficiari, în mod gratuit și irevocabil, fără primirea în schimb a vreunei prestații, bunuri materiale de natura articolelor de îmbrăcăminte, încălțăminte și accesorii și a dedus integral TVA aferentă achiziției acestor bunuri, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că respectivele operațiuni sunt asimilate unor livrări de bunuri efectuate cu plată și au stabilit în sarcina contestatarului taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

Argumentele societății referitoare la faptul că în cazul în care, în contractul de sponsorizare s-ar stabili o prestație din partea beneficiarului sponsorizării pentru sponsor, natura operațiunii s-ar modifica, aflându-ne în prezența unui schimb de bunuri oferite de sponsor, contra servicii oferite beneficiarului sponsorizării și astfel nu se mai aplică tratamentul fiscal al sponsorizării, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

Sponsorizările nu presupun stabilirea unei contra prestații din partea beneficiarului. Potrivit legii sponsorizării, sponsorul ori beneficiarul are dreptul să aducă la cunoștință publicului sponsorizarea prin promovarea numelui, a mărcii sau a imaginii sponsorului, ceea ce nu echivalează cu un serviciu prestat de către beneficiar, cum ar fi reclamă sau publicitate.

De asemenea, argumentele contestatarului referitoare la faptul că în ceea ce privește contractele de sponsorizare, părțile sunt libere să stabilească orice clauze doresc, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației deoarece în această situație, din punct de vedere fiscal, societatea nu poate aplica tratamentul fiscal prevăzut pentru operațiunile de sponsorizare, atât timp cât contractele în baza cărora au fost înregistrate aceste operațiuni deși au fost denumite "de sponsorizare", conțin clauze specifice contractelor de donație și nu celor de sponsorizare.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X** împotriva Decizia de impunere nr.**000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019**, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **000 lei**.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă X are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă

- serviciilor de intermediere facturate de diverși furnizori externi,
- serviciilor de intretinere spatii verzi facturate de N, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt,

A. Referitor la serviciile de intermediere

În perioada **00.00.2014 – 00.00.2019**, **X** a înregistrat în evidența contabilă un număr de 10 facturi externe emise de furnizorii **A, B, C, D și F**, societăți cu sediul în **I**, și **M** din China, reprezentând contravaloarea unor servicii de intermediere în afaceri, astfel cum sunt menționate în Anexa nr.**000** la raportul de inspecție fiscală, conform contractelor de intermediere încheiate între parti.

În baza acestor facturi, **X** și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de **000 lei**.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că deși prin Nota explicativă nr.**000/2018** au solicitat reprezentantului societății să prezinte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor mai sus menționate, precum și dovada necesității și oportunității achiziționării acestora, respectiv documente care să confirme faptul că respectivele servicii au fost achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile, societatea a prezentat facturile emise de societățile anterior precizate, contracte / comandă, fără a prezenta și alte documente care să ofere informații concrete cu privire la modalitatea efectivă de desfășurare a operațiunilor, intervalul de timp al desfășurării activității, identitatea personalului implicat.

Totodata, s-a constatat ca societatea a prezentat print–screen-uri ale unor e-mailuri și tabele nedatate și nesemnate, în baza cărora organele de inspecție fiscală nu au putut realiza o legătură directă și imediată cu facturile de servicii externe emise de furnizorii **A, B, C, D, F și M**, având în vedere clauzele contractelor încheiate și obligațiile asumate de către acestea.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că, excluzând furnizorul **B**, pentru care a fost prezentată o comandă nedatată, toate celelalte contracte, deși sunt încheiate cu parteneri diferiți și în perioade de timp diferite, prezintă foarte multe similitudini, singurul element care le diferențiază fiind datele de identificare ale fiecăruia dintre partenerii externi.

Astfel, s-a constatat că potrivit contractelor de intermediere încheiate între părți, **X** beneficiază de servicii de intermediere în afaceri, iar societățile furnizoare (intermediari) se obligă să mijlocească și să faciliteze (să negocieze), fără să încheie și contracte / comenzi în numele și pe seama **X**, în schimbul unei remunerații, elemente definitorii ale contractului de intermediere, conform art.2096-2102 din Codul civil.

Totodata, s-a constatat ca în cuprinsul respectivelor contracte nu se regasesc clauze referitoare la durata acestora, nefiind menționat dacă durata este una determinată sau nedeterminată, cu atât mai mult cu cât a fost încheiat un număr semnificativ de acte adiționale fără nicio legătură cu contractele care nu prevăd posibilitatea prelungirii acestora prin acte adiționale ulterioare.

În consecință, având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015 și art.297 alin.(4) lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de **000 lei** aferentă serviciilor de intermediere facturate de societățile furnizorii **A, B, C, D, F și M**.

B. Referitor la serviciile de întreținere spații verzi

Între **X**, în calitate de beneficiar și **N**, în calitate de executant (prestator), a fost încheiat Contractul nr.**000/2017** care a avut ca obiect „efectuarea de către executant a lucrărilor de întreținere a curții și a spațiului verde (cu o suprafață de cca 26.397 mp) la locația din , și a lucrărilor de întreținere a curții și a spațiului verde (cu o suprafață de cca 1.774 mp) la locația denumită Casa **V** din , conform ofertei furnizată de **N** și respectând următoarele cerințe:

- Tunderea gazonului și a gardurilor vii;
- Fasonarea arborilor și arbustilor;
- Fertilizări și tratamente speciale;

- Curatarea si extragerea uscaturilor;
- Erbicidarea impuritatilor spatiului verde;
- Reinsamantare gazon si reglare a sistemului de irigatii;
- Efectuarea lucrarilor de dezapezire a cailor de acces in anotimpul rece.”

In ceea ce priveste modalitatea de plata, la art.**000** din contract se prevede:

„3.1 Valoarea lunara a lucrarilor de intretinere a curtii si a spatiului verde, atat pentru suprafata de 10.726 mp, situata in locatia , cat si pentru suprafata de 1.774 mp situata in locatia , este de **000 lei** / 100 mp.

3.2 Valoarea lunara a lucrarilor de intretinere a spatiului verde pentru suprafata de 15.671 mp, situata in locatia **H F** (1863-1947), nr.34 este de **000 lei** /100 mp lunar.

3.3 Plata lucrarilor de intretinere se va face la sfarsitul fiecărei luni odata cu primirea facturii.”

Obligatiile si drepturile executantului, sunt prevazute la art.4 din contract, astfel:

„4.1 Prestatorul va executa lucrarile in conformitate cu reglementarile legale in vigoare si cu cerintele specificate de beneficiar in comanda.

4.2 Prestatorul se obliga sa execute lucrarile contractate la termenul convenit, daca beneficiarul respecta conditiile asumate.

4.3 Executantul (prestatorul) se obliga, in cazul constatarii eventualelor deficiente de catre beneficiar, ca, la sesizarea acestuia, in cel mult 5 (cinci) zile, sa remedieze defectele aparute, pe cheltuiala prestatorului.”

In perioada **00 2018 – 00 2019**, in baza contractului nr.**000/2017**, **N** a emis catre **X**, facturile nr.**000/2018**, nr.**000/2018**, nr.**000/2019**, nr.**000/2019**, nr.**000/2019** si nr. **000/2019** reprezentand contravaloarea serviciilor de intretinere spatii verzi.

In baza acestor facturi, astfel cum sunt mentionate in Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala, **X** și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de **000 lei**.

Urmare verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat cu documente faptul ca lucrarile de intretinere spatii verzi au fost efectiv prestate si destinate realizarii de operatiuni taxabile, astfel ca nu au acordat acesteia dreptul de deducere a TVA in suma de **000 lei**.

In drept, art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt reglementate prevederile referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, potrivit alin.(2) lit.a) al acestui articol, în vigoare până la data de 31.12.2015, precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”.

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), în forma aplicabilă în perioada verificată, prevede:

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);”.

La pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada derulării operațiunilor, se stipulează:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin. (19) din Codul fiscal [...]”.

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei conform prevederilor art.150 alin.(2) - (6) din Codul fiscal, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal.

Se reține că, în conformitate cu prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *„[...] 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) ”*, iar potrivit art.150 alin.(2) din același act

normativ „*taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).*”

Totodata, in conformitate cu prevederile stipulate la pct.82 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI *Taxa pe valoarea adăugată* din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, „*înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator.[...]*”

Prin urmare, persoana impozabilă, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, având totodată și drept de deducere, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă.

Astfel, potrivit prevederilor legale citate în cauză, deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, în speță de servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond - serviciile achiziționate să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale beneficiarului - și de formă - deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale, iar obligația plății taxei pe valoarea adăugată de achiziționarea serviciilor în beneficiul persoanei impozabile căreia îi revine această obligație.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că locul prestării serviciilor este acolo unde beneficiarul își are stabilit sediul activității economice, respectiv în România, astfel că persoana obligată la plata taxei este **X**.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că

bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, se reține că, în cazul unor achiziții de servicii, pentru îndeplinirea cerințelor de fond, persoana impozabilă trebuie să facă dovada necesității achiziționării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile.

Începând cu data de 01.01.2016, prevederi similare se regasesc la art.297 alin.(4) lit.a, 299 alin.(1) lit.b, art.307, art.326 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodata, se retine ca incepand cu data de 01.01.2016, potrivit pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.”, iar potrivit pct.69 din același act normativ:

„(1) *Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.*

(2) *Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În*

cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal [...].”

Astfel, se reține că și începând cu data de 01.01.2016 dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este condiționat de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă.

A. Așa cum s-a reținut la situația de fapt, **X** și-a exercitat dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturi reprezentand prestari servicii de intermediere emise de furnizorii externi **A, B, C, D, F** și **M**, in sa urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat societatii dreptul de deducere a TVA in suma de **000 lei** intrucat achizițiile in cauza nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, respectiv contestatarul nu a prezentat documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă serviciilor in cauza, precum și dovada necesității și oportunității achiziționării acestora.

Facturile in baza carora societatea si-a exercitat dreptul de deducere sunt mentionate in Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala.

Din analiza constatarilor organelor de inspectie fiscala si a documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține:

Contractele de intermediere incheiate de **X**, in calitate de beneficiar, si societatile externe **A, B, C, D, F** și **M**, in calitate de intermediari, contin clauze similare.

Astfel, spre exemplificare, contractul de intermediere nr.**000/2010**, incheiat cu societatea **A**, are ca obiect:

„1. Intermediarul se obliga sa identifice clienti pentru beneficiar si sa mijloceasca acceptarea ofertei ferme, oferta care va fi anexata contractului.

2. Termenul pentru executarea prestatiei de catre intermediar este **00.00.2010.**”

Totodata, potrivit pct.III „Obligatiile partilor”:

„A. Obligatiile intermediarului

1. Sa faca demersurile necesare pentru identificarea acceptantului ofertei.
2. Sa-l informeze de indata pe beneficiar asupra acceptarii ofertei.
3. Sa faciliteze stabilirea contactului intre beneficiar si acceptantul ofertei.
4. Sa efectueze demersurile profesionale uzuale necesare pentru a determina partile de la pct.3 sa incheie operatia comerciala avuta in vedere. [...]

B. Obligatiile beneficiarului

1. Sa predea intermediarului, la semnarea acestui contract, oferta ferma, completa si precisa, si sa declare ca este in masura sa o onoreze integral si imediat.
2. Sa precizeze numele persoanelor neagreate ca parteneri in cuprinsul ofertei. Lista acceptantilor neagreati nu va putea fi extinsa dupa predarea ofertei ferme.
3. Sa mentina oferta ferma pana la data de **00.00.2010**.
4. Sa se prezinte la tratative conform protocolului convenit de partile interesate cu participarea intermediarului si sa trateze cu intentia de a se obliga juridic, in deplin acord cu continutul ofertei ferme.
5. Sa incheie cu acceptantul contractul comercial, daca oferta a fost acceptata.
6. Sa plateasca intermediarului remuneratia stabilita, daca oferta a fost acceptata de partenerul indicat de intermediar. Remuneratia bruta lunara este in cuantum de 5% din valoarea serviciilor prestate de **X** in luna respectiva catre clientii identificati de intermediar [...]"

Potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei la acest contract au fost intocmite un numar de zece acte aditionale, prin care se prevede prelungirea pe o perioada de 6 luni a contractului nr.**000/2010**, ajungandu-se, prin actul aditional nr.**000** la prelungirea contractului pana la data de **00.00.2015**, cu exceptia actului aditional nr. **000** care prevede mentiuni cu privire la remuneratie, respectiv: „Remuneratia, strict pentru exportul din data de **00.00.2010** efectuat catre societatea **O** – societate indicata de intermediar, va fi in cuantum de 5,962% din valoarea serviciilor prestate de **X**, adica suma de **000 euro** [...]"

De asemenea, la dosarul cauzei au fost anexate: copii ale unor facturi, contracte, corespondenta e-mail, print-screen e-mailuri, fotografii cu diferite articole de imbracaminte, situatii centralizatoare, situatii tabelare, facturi emise de **X** catre **P** reprezentand articole de imbracaminte, facturi emise de **M E** catre **X** reprezentand articole imbracaminte, note de receptie si constatare diferite, avize de insotire a marfii intocmite de **M E**, CMR-uri in care la destinatar sunt mentionate societatile **P**, **O** si **B**, facturi emise de **X** catre **Q**, la care este atasata si o comanda, si **O**, contractul de consultanta si asistenta privind respectarea Regulamentului UE 679/2016 incheiat cu **F**, factura proforma emisa de **X** catre **B**, facturi emise de **B** catre **X**, CMR in care la expeditor este inscrisa societatea **B**, iar la beneficiar **X**.

Se retine ca prezentarea acestor “documente” nu sunt în măsură să dovedească prin ce modalități au fost realizate serviciile de intermediere, respectiv studii, analize, înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, prin ce modalitati au fost efectuate acestea, numărul de ore prestate, resurse umane și materiale folosite în vederea

prestării serviciilor, sau orice alte materiale corespunzătoare specifice în funcție de natura serviciilor facturate și care să justifice măsura în care au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, precum și necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Astfel:

In cazul A, desi potrivit Anexei nr.**000** la raportul de inspectie fiscala, facturile mentionate de organele de inspectie fiscala, pentru care acestea nu au acordat dreptul de deducere a TVA, sunt facturile nr.**000/2014**, nr. **000/2014**, nr. **000/2014**, nr. **000/2014** si nr. **000/2015**, la dosarul cauzei societatea a prezentat factura nr. **000/2015** (care nu este cuprinsa in Anexa nr.**000**) care face referire la perioada **00.00.2015 – 00.00.2015**, la care au fost anexate un tabel in care se mentioneaza un numar de cinci facturi emise catre societatea **O** si „exemplificare corespondenta e-mail cu comisionarul pentru modelul IUS 15118M89”, in baza carora nu se poate stabili o legatura cu serviciile care au facut obiectul contractului de intermediere si cu facturile mai sus mentionate.

Mai mult, se retine ca societatea a prezentat un numar de zece acte aditionale, in ultimul mentionandu-se ca in ceea ce priveste Contractul de intermediere nr. **000/2010** acesta se prelungeste pentru o perioada de 6 luni pana la data de **00.00.2015**, iar potrivit Anexei nr.**000**, **A** a emis catre **X**, in baza acestui contract si factura nr. **000/2015**, in afara perioadei de valabilitate a acestuia.

In cazul C, potrivit Anexei nr.**000** la raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA inregistrata in factura nr. **000/2014**.

Pentru aceasta factura societatea a prezentat doar un tabel in care se mentioneaza un numar de cinci facturi emise catre societatea **P**.

De asemenea, societatea a anexat si factura nr.**000/2014** care insa nu este mentionata in Anexa nr.**000**, la care a atasat un tabel care cuprinde facturi emise catre societatea **P** si „exemplificare corespondenta e-mail cu comisionarul pentru modelul H1311”, care insa nici in acest caz, desi nu a fost anexata la factura nr. **000/2014**, nu se poate stabili daca aceasta priveste contractul de intermediere incheiat cu **C** si factura nr. **000/2014**, care face referire la perioada 2013 – 2014. Corespondenta e-mail, in mare majoritate este purtata in anul 2012, iar situatiile si facturile emise de **X** catre **P**, de **M E** catre contestatar, nota de receptie si constatare diferite si avizul de insotire a marfii, intocmite in anul 2012 (in conditiile in care serviciile facturate se refera la anii 2013-2014), CMR in care la expeditor apare **X**, iar la destinatar **P**, nu fac dovada prestarii serviciilor conform contractului incheiat atat timp cat nu sunt insotite si de alte documente (înscrieri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese

verbale, numărul de ore prestate, resurse umane și materiale folosite) care sa dovedească prin ce modalități au fost realizate serviciile de intermediere.

Aceeași situație se întâlnește și în cazul **B**, în care potrivit Anexei nr. **000** la raportul de inspecție fiscală, este menționată factura nr. **000/2015**, însă societatea a prezentat factura proforma nr. **000/2015** emisă de **X** către **B**, CMR în care la expeditor apare **X**, iar la destinatar **B**, facturile nr. **000/2015**, nr. **000/2015**, nr. **000/2015** împreună cu CMR-uri în care la expeditor este menționată **B**, iar la destinatar **X**.

În cazul:

E, în Anexa nr. **000** la raportul de inspecție fiscală, este menționată factura nr. **000/2015**, anexată de societate la dosarul cauzei, care face referire la perioada **00.00.2015 – 00.00.2015**, și la care aceasta a atașat un tabel cu un număr de nouă facturi și „exemplificare corespondența e-mail cu comisionarul pentru modelul IUW 5110M30”, care cuprinde e-mailuri, situații sub formă de tabel cu diverse materiale pentru articolul „IUW 5110M30”, factura nr. **000/2015** emisă de **X** către **O**, care cuprinde și produsul „pulover bărbați lana IUW 5110M30”, factura nr. **000/2015** emisă de **M E** către **X**, invoice proforma nr. **000/2015** emisă de **X** către **M E** și nota de recepție și constatare diferențe nr. **000/2015** care fac referire la produsul „A5.EMG.MGL.09IV IUW 5110M30” și CMR în care la expeditor apare **X**, iar la destinatar **O**, în acesta fiind menționate 143 colete tricotate bărbați.

D, conform Anexei nr. **000** factura emisă de această societate către contestatar este cea cu nr. **000/2018**, anexată în copie la dosarul cauzei, la care societatea a anexat un tabel cu facturi, în care se precizează ca destinatar este **Q** și „exemplificare corespondența e-mail cu comisionarul pentru modelele H23803 și H23805” la care sunt atașate corespondența e-mail, factura nr. **000/2018** emisă de **X** către **Q**, care face referire la produsele H23803 și H23805”, tabele cu date tehnice pentru produse, situații sub formă de tabel cu diverse materiale pentru produsele H23803 și H23805, nota de recepție și constatare diferențe care fac referire la aceste produse, factura nr. **000/2018**, invoice proforma și aviz de însoțire a marfii, emise de **M E** către **X**, în care, printre altele sunt menționate produse cu codurile de mai sus.

E, în Anexa nr. **000** este menționată factura nr. **000/2018**, anexată în copie la dosarul cauzei, la care societatea a atașat contractul de consultanță și asistență privind respectarea Regulamentului UE 679/2016 încheiat cu aceasta.

Însă, documentele prezentate în cazul acestor trei societăți nu pot fi corelate cu contractele de intermediere încheiate cu **E**, **D** și **F** și facturile

emise de aceasta, respectiv care a fost rolul acestor societati in serviciile de intermediere.

Astfel, se retine ca desi obiectul contractelor il reprezinta identificarea clientilor pentru beneficiar si mijlocirea acceptarii ofertei ferme, iar prestatorii se obliga sa faca demersuri pentru identificarea acceptantului ofertei si sa informeze beneficiarul asupra acceptarii ofertei, contestatarul nu a depus documente din care sa rezulte indeplinirea obiectului contractelor si a obligatiilor prevazute prin acestea, asa cum s-a aratat mai sus.

Mai mult, avand in vedere si obligatiile beneficiarului, asumate prin contractele incheiate (precizarea numelui persoanelor neagreate ca parteneri in cuprinsul ofertei, prezentarea la tratative conform protocolului convenit de partile interesate cu participarea intermediarului si sa trateze cu intentia de a se obliga juridic, in deplin acord cu continutul ofertei ferme, incheierea cu acceptantul a contractului comercial, daca oferta a fost acceptata, plata remuneratiei stabilite, in quantum de 5% din valoarea serviciilor prestate de **X** in luna respectiva catre clientii identificati de intermediar), la dosarul cauzei nu a fost anexat niciun document din care sa rezulte indeplinirea acestor obligatii si nici modalitatea de calcul a remuneratiei, respectiv care au fost clientii identificati de intermediari si valoarea serviciilor facturate de societate catre acestia.

Referitor la e-mailurile prezentate de societate, se reține că simpla prezentare a corespondenței între anumite persoane fizice, fără ca la acestea să fie anexate și documente din care să rezulte că acestea se referă la lucrările serviciile de intermediere care au facut obiectul contractelor in cauza și care să facă dovada faptului că acestea au fost efectiv realizate, așa cum s-a precizat mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea contestației.

Prin urmare, documentele pe care contestatarul a înțeles să le depună în susținerea dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor în cauză, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, acestea nefiind de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei nu rezultă că societatile **A, B, C, D, F** și **M** au identificat clienti pentru **X**, care au fost acestia, si daca au mijlocit acceptarea ofertei ferme.

În consecință, societatea nu a prezentat în susținerea propriei cauze documente / înscrisuri care să justifice efectuarea acestor cheltuieli și măsura în care acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, și necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

B. Totodata, asa cum s-a retinut la situatia de fapt, **X** si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de **000 lei** aferenta serviciilor de intretinere spatii verzi facturate de **N** in perioada **00 2018 – 00 2019** in baza Contractului nr. **000/2017**, insa urmare verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a justificat cu documente faptul ca aceste servicii au fost efectiv prestate si destinate realizarii de operatiuni taxabile, astfel ca nu au acordat acesteia dreptul de deducere a taxei mai sus mentionate.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea a prezentat in copie facturile nr.**000/2018**, nr.**000/2018**, nr.**000/2019**, nr.**000/2019**, nr.**000/2019** si nr.**000/2019** la care au fost atasate devize de lucrari care au o modalitate de intocmire similara.

Spre exemplificare, in devizul de lucrari intocmit pentru luna **00 2018**, se mentioneaza „Denumire obiectiv: intretinere curte si spatiu verde la adresa **H F** (11.016 mp)”, precum si „intretinere curte si spatiu verde **U** (1.774 mp)”. Devizul este intocmit sub forma unui tabel, in care la rubrica „explicatie” sunt mentionate un numar de sapte lucrari, respectiv lucrarile care au facut obiectul Contractului nr.**000/2017**. De asemenea, devizul contine rubrica „efectuat”, in care este bifat fiecare tip de lucrare, in functie de perioada pentru care este intocmit devizul.

Astfel, se retine ca:

- in devizul intocmit pentru lunile **00 2018** si **00 2019** sunt bifate ca fiind efectuate tunderea gazonului si gardurilor vii, fasonarea arborilor si arbustilor, curatarea si extragerea uscaturilor, precum si lucrari de deszapezire, iar in devizul pentru luna **00 2019** se bifeaza in plus si lucrarile de fertilizare si tratamente speciale
- in devizul intocmit pentru luna **00 2018** se mentioneaza ca fiind efectuate fasonarea arborilor si arbustilor, curatarea si extragerea uscaturilor, lucrari de deszapezire,
- in devizul intocmit pentru luna **00 2019** se mentioneaza efectuarea tuturor lucrarilor cu exceptia celor de reinsamantare gazon si reglare a sistemului de irigatii,
- in devizul intocmit pentru luna **00 2019** se mentioneaza efectuarea tuturor lucrarilor cu exceptia celor de deszapezire.

Avand in vedere modalitatea de intocmire a devizelor de lucrari, mentionarea ca fiind efectuate in fiecare luna, cu exceptia lunii **00 2019**, atat lucrarile de tundere a gazonului, cat si cele de deszapezire, se retine ca acestea sunt in contradictie cu informarea din partea furnizorului **N**, anexata in copie la dosarul cauzei, in care se precizeaza ca tunderea gazonului se efectueaza in perioada **00 – 00**. Se retine ca prin devizele

incheiate se mentioneaza ca lucrarile de tundere a gazonului si a gardurilor vii ar fi fost efectuate si in lunile **00**, **00** si **00**.

De asemenea, prin aceasta informare se mentioneaza ca efectuarea fertilizarilor si a tratamentelor speciale se realizeaza o data la sase luni, in timp ce conform devizelor intocmite astfel de lucrari apar ca fiind realizate consecutiv in lunile **00**, **00** si **00**.

In informarea mai sus mentionata se precizeaza si faptul ca „tratamentele pentru pomi se fac iarna, in perioada fara vegetatie, bineinteles cand nu este zapada”. Or, potrivit devizului intocmit pentru luna **00** 2019 ar fi fost efectuate atat lucrari de dezapezire, cat si lucrari de fertilizare si tratamente speciale.

Astfel, organul de solutionare a contestatiei retine ca lucrarile de intretinere spatii verzi, cu tot ceea ce implica (tundere gazon, fasonare arborilor, fertilizari si tratamente speciale, curatarea uscaturilor) se suprapun cu lucrarile de dezapezire in lunile reci ale anului si in conditii improprii pentru efectuarea lucrarilor de intretinere spatii verzi (**00** si **00** 2018, **00** - **00** 2019).

Totodata, din analiza devizelor de lucrari, organul de solutionare a contestatiei retine ca acestea nu contin mentiuni referitoare la persoanele care au prestat efectiv aceste lucrări și nici dacă acestea au calitatea de angajați ai **N** sau ai unor subcontractori ai acesteia, numărul de ore/zile în care au fost acestea efectuate, in conditiile in care acest furnizor a raportat prin situatiile financiare faptul ca detine doi salariati, care nu pot realiza lucrarile de intretinere spatii verzi in volumul si ordinea indicata in facturile emise de **N** si in devizele de lucrari atasate acestora.

Astfel de informații nu au fost prezentate în niciunul din documentele depuse de societate la dosarul cauzei.

Totodata, se retine ca potrivit Contractului nr.**000/2017**, „executantul va lua toate masurile astfel incat transportul la groapa de gunoi a reziduurilor, aducerea de sol fertil sa fie facuta in calendar optim”.

Asa cum rezulta din constatările organelor de inspectie fiscala, societatea nu a prezentat documente care sa faca dovada indeplinirii acestei obligatii, avand in vedere suprafetele mari mentionate in contractul incheiat.

Prin urmare, simpla prezentare a devizelor de lucrari si modalitatea de intocmire a acestora, nu demonstreaza faptul că serviciile în cauză au fost efectuate întrucât nu sunt însoțite și de alte documente care să dovedească prin ce modalitati au fost efectuate, înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, documente care să

ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

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

Într-adevăr, 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 contribuabilul (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.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

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

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

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și

destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 alin.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.***

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla 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.

Prin urmare, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației documente care să ateste că serviciile în cauză facturate către **X** au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la argumentele contestatarului cu privire la serviciile de intermediere, respectiv faptul ca societatea **B** nu a prestat servicii de intermediere, ci servicii efectuate asupra bunurilor mobile corporale (servicii de manopera broderie), acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat potrivit Anexei nr.**000** la raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere a TVA inscrisa in factura nr.**000/2015** emisa de acest furnizor. Potrivit documentelor prezentate in sustinerea contestatiei, anterior analizate, nu rezulta ca aceasta factura a fost emisa in vederea facturarii unor servicii de manopera, cu atat mai mult cu cat in sustinerea faptului ca **B** a realizat servicii de manopera, societatea a anexat factura proforma nr.**000/2015**, facturile nr.**000/2015**, nr.**000/2015** si nr.**000/2015**.

În ceea ce privește argumentele societatii referitoare la faptul ca partile au libertatea de a stabili continutul contractelor asa cum doresc, se

reține că în speță s-a analizat exercitarea, în baza acestor contracte, a dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor de intermediere, constatându-se faptul că, așa cum s-a reținut mai sus, din punct de vedere fiscal contestatarul nu a justificat cu documente că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

Argumentele societății referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală nu au solicitat acesteia anumite înscrisuri, iar pentru furnizorul **F** nu au solicitat documente, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea avea posibilitatea să prezinte în susținerea contestației orice document pe care îl considera relevant, chiar dacă, așa cum susține, acestea nu au fost solicitate la momentul efectuării inspecției fiscale. De altfel, așa cum s-a reținut mai sus în cuprinsul prezentei decizii, în cazul **F** societatea a prezentat contractul de consultanță și asistență privind respectarea Regulamentului UE 679/2016 încheiat cu aceasta.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la serviciile de întreținere spații verzi, respectiv faptul că remunerează angajamentul prestatorului de a interveni, în cazul în care condițiile meteo impun (în situația în care este necesar să deszapezească, prestatorul va face această operațiune, dar dacă nu va ninge nu va avea o remunerație diminuată), acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât doar în situația în care ar fi vorba de un contract de tip abonament ar fi posibilă o astfel de abordare.

Potrivit Deciziei Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD, „articolul 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului. [...] faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului”.

Or, Contractul nr. **000/2017** nu este un contract tip abonament întrucât nu cuprinde clauze potrivit cărora prestatorul este la dispoziția beneficiarului pe durata contractului (în perioada stabilită prin contract), pentru a furniza, la momentul potrivit, serviciile cerute de acesta, obiectul contractului în cauză fiind efectuarea de către executant a lucrărilor de întreținere a curții și a spațiului verde conform ofertei furnizată de **N**, respectând cerințele menționate în contract.

De asemenea, argumentele societății referitoare la faptul că desi organele de inspecție fiscală au invocat numărul redus al salariaților societății prestatoare, acestea nu au verificat, prin efectuarea unui control încrucișat sau alte proceduri de control, dacă activitatea nu a fost prestată cu alte categorii de persoane (zilieri) / subcontractare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât constatările organelor de inspecție fiscală se bazează pe documentele puse la dispoziție de contestatar.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.10 alin.(1) și alin.(2), art.124 alin.(2) și art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul are obligația să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X împotriva Decizia de impunere nr. 000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei .**

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă X beneficiază de dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă

**- unor lucrări de construcții – montaj și reparații facturate de diversi furnizori interni și externi,
- serviciilor de realizare modele grafice și manopera tricotat, facturate de societățile M M și M E, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili situația de fapt.**

In fapt

A. In ceea ce privește lucrările de construcții montaj și reparații,

in perioada **00.00.2014 – 00.00.2019**, **X** si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de **000 lei** inscrisa in facturi emise de diversi furnizori, reprezentând contravaloarea unor lucrari de constructii – montaj si reparatii, astfel cum sunt mentionate in Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala, respectiv verificari instalatie, reparatie grup frigorifer vila, reparatii pompa plus montare, reparatii vila, reconditionare mobilier, revizie instalatie aer conditionat, reparatii gard, reparatii fatada, montare pervaze, reparatii imprejmuire, lucrari hidroizolatie, frezare asternere asfalt, revizie compresor, schimbare ventilatoare, reparatii masina, lucrari instalare cazan abur si pompa, lucrari tocarie vila, denisipare put, montaj degazor, reabilitare foraj.

Urmare verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca **X** nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA in suma de **000 lei** intrucat:

- societatea nu a probat prestarea efectiva a respectivelor servicii, precum si necesitatea si oportunitatea acestora. Astfel, s-a constatat ca pentru un numar limitat de servicii societatea a prezentat fie doar un deviz de lucrari, fara ca acestea sa fie insotite de documente de receptie a lucrarilor, fie un document de receptie, dar fara situatii de lucrari sau devize de executie, iar in majoritatea cazurilor, nu au fost prezentate situatii de lucrari sau devize de lucru si nici documente de receptie a lucrarilor;
- toate notele de receptie prezentate de societate sunt semnate doar de un salariat al **X** care are functia de economist (**4**), iar procesele verbale de receptie sunt semnate, alaturi de administrator, de catre directorul economic al societatii impreuna cu salariatul mai sus mentionat, dar si de persoane care nu detin calitatea de salariati ai **X**, ci ai societatilor **M E** si **M M**, contestatarul neavand angajat personal tehnic care sa participe la receptia lucrarilor de constructii – montaj si diverse reparatii pentru imobilele detinute in proprietate.
- documentele prezentate de societate nu ofera informatii concrete cu privire la modalitatea efectiva de desfasurare a operatiunilor, fara sa poata fi stabilita identitatea personalului, dovada intrarii, respectiv a iesirii pe poarta unitatii a utilajelor specifice de lucru si intervalul de timp al desfasurarii activitatii;
- nu a fost posibila prezentarea pentru facturile de lucrari constructii – montaj si diverse reparatii imobile si utilaje, a stadiului de executie a lucrarilor in cadrul intervalului de timp mentionat, a documentelor care atesta stadiul realizarii si receptia lucrarilor si confirmarea realizarii in bune conditii a acestor lucrari de catre o comisie de receptie formata din personal specializat si cu pregatire tehnica adecvata;
- nu au fost prezentate documente referitor la posibilitatea ca printre conditiile impuse executantilor sa existe si obligatia de executie a lucrarilor

in regim de asigurare a calitatii si nici dovada materiala a faptului ca furnizorii au executat in regimul calitatii respectivele lucrari,

- societatea nu a adus precizari referitor la posibilitatea ca executantii sa se fi obligat sa asigure conditii pentru desfasurarea unor audituri de secunda parte,

- nu au fost prezentate inscrisuri si nici precizari pentru fiecare furnizor de lucrari constructii – montaj si reparatii referitor la conditionarea inceperii prestarii lucrarilor si indeplinirea conditiilor pentru desfasurarea acestora (forme organizatorice SSM de admitere la lucru si masuri tehnice SSM pentru asigurarea zonei de lucru);

- nu a fost posibila prezentarea dovezii materiale si documentare a coordonarii, indrumarii si efectuarii instructajului de protectia muncii, a modalitatii prin care s-a comunicat prestatorului adresa la care vor fi realizate lucrarile, datele de identificare ale persoanelor din partea prestatorului, carora societatea le-a comunicat adresa de efectuare a lucrarilor si modalitatea de comunicare a datelor de identificare ale persoanelor carora li se va permite accesul in incinta locatiilor de lucru;

- societatea nu a prezentat documente cu privire la identitatea proprietarului mijloacelor de transport necesare transportului materialelor, numerele de inmatriculare ale acestora si identitatea personalului deservent (locatiile unde au fost descarcate si depozitate bunurile, identitatea persoanelor care le-au receptionat / primit in gestiune, prezentarea certificatelor de calitate sau a declaratiilor de conformitate a calitatii si / sau rapoartelor de incercari);

- nu au fost prezentate documente confirmate de **X**, prin intermediul carora executantii trebuiau sa comunice beneficiarului, data terminarii tuturor lucrarilor prevazute in contracte, precum si dovada comunicarii acestora, transmisa de catre executant si reprezentantului beneficiarului in zona de lucru, pentru receptia acestor lucrari si servicii facturate;

- nu a fost justificat cu documente stadiul de executie al operatiunilor in cadrul intervalului de timp mentionat intre emiterea unei comenzi si emiterea facturii, determinat in baza situatiilor de lucrari care, in mod obligatoriu, trebuie sa insoteasca facturile de lucrari constructii – montaj si reparatii, a proceselor verbale de receptie sau a altor documente care atesta stadiul realizarii si receptia serviciilor facturate, ca fiind efectiv prestate.

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, prin contestatia formulata, societatea sustine ca face dovada realizarii serviciilor si a legaturii achizitiei acestora cu activitatile desfasurate, existand pentru fiecare dintre furnizorii mentionati, documente justificative, respectiv:

- contract (in putine cazuri comanda);

- pentru toate facturile exista documente suport intocmite in conformitate cu practicile comerciale obisnuite, adecvate complexitatii si tipologiei serviciilor achizitionate;
- in cazul lucrarilor de reabilitare a putului forat situat in incinta unitatii de productie din **M** (proprietatea societatii – inchiriata in regim de taxare catre societatea **M M**), executate de **R**, societatea a contractat serviciile unui prestator specializat in studii hidrogeologice si de gospodarire a apelor pentru elaborarea studiilor hidrologice si documentatiilor pentru obtinerea avizului de gospodarire a apelor si pentru a asigura asistenta tehnica de specialitate pe durata executarii lucrarilor de investitie (societatea **S** cu care a fost incheiat contractul nr.**000/2019**).

Aceiasi situatie se intalneste si in cazul lucrarilor executate de **T**, pentru care societatea a urmat intocmai toate procedurile de verificare si autorizare reglementate, fiind implicati alaturi de executant si beneficiar si operatorul **U**.

Referitor la constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la absenta clauzelor contractuale in ceea ce priveste regimul de asigurare a calitatii si asigurarea conditiilor pentru desfasurarea unor audituri de secunda parte din partea **X**, aceasta precizeaza ca fara a exista o legislatie care sa instituie obligatia includerii unor asemenea cerinte in contractele civile, in practica, asemenea cerinte sunt specifice unor contracte cu complexitate mare si valori considerabile.

Societatea precizeaza ca in scopul asigurarii calitatii serviciilor / lucrarilor achizitionate a introdus in contractele incheiate clauze referitoare la obligatia prestatorului / executantului de a asigura garantia lucrarilor pentru o perioada stabilita, cumulate cu stipularea unei garantii de buna executie constituita prin retinere din facturi, care se deblocheaza total la expirarea perioadei de garantie.

In ceea ce priveste constatarea organelor de inspectie fiscala referitoare la detinerea unor evidente din care sa rezulte nominalizarea salariatilor prestatorilor care au realizat serviciul, identitatea proprietarului mijloacelor de transport necesare transportului materialelor, numerele de inmatriculare ale acestora si identitatea personalului deservent, probate cu scrisori de trasura si foi de parcurs, societatea sustine ca nu este obligata sa detina astfel de documente in scop fiscal si nu a efectuat receptia materialelor intrucat este beneficiara unor prestari de servicii, nu a unei operatiuni de livrare bunuri.

De asemenea, contestatarul sustine ca prevederile Legii nr.51/1996 sunt inaplicabile serviciilor si lucrarilor achizitionate, intrucat acest act normativ se aplica pentru receptia obiectivelor industriale.

Referitor la comisiile de receptie societatea precizeaza ca:

- acestea au fost constituite din personalul disponibil al **X**, lucrarile de reparatii efectuate avand un grad de complexitate care a permis receptionarea cu personalul existent,
- persoanele care au functia de administrator de intretinere la **M E** si **M M** au participat la receptia lucrarilor de reparatii efectuate la cladirile proprietatea **X**, deoarece imobilele la care s-au realizat reparatiile sunt utilizate de aceste doua societati.

Totodata, prin contestatia formulata societatea sustine ca situatia TVA cuprinsa in Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala este eronata intrucat valoarea taxei dedusa de societate in baza facturilor mentionate de organele de inspectie fiscala este mult mai mica, rezultand o diferenta stabilita eronat in suma de **000 lei**. Societatea face trimitere la Anexa nr.**000**, atasata contestatiei, din care rezulta ca facturile in discutie sunt cele emise de societati care au facturat lucrari de constructii – montaj / reparatii, care se regasesc in Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala.

B. In ceea ce priveste serviciile de realizare modele grafice și manopera tricotat

In data de **00.00.2007**, intre **H**, in calitate de comitent si **X**, in calitate de comisionar, a fost incheiat Contractul de comision nr.**000/2007**, care a avut ca obiect:

„Comisionarul se obliga sa incheie in nume propriu dar in contul comitentului, contracte de prelucrare in domeniul tricotajelor si confectiilor in sistem lohn in limitele mandatului dat de catre comitent, conform comenzilor, termenelor, bucatilor si parametrilor tehnici si de calitate specificate in anexe la prezentul contract. [...]

Comisionarul va asigura producatorilor documentatia si asistenta tehnica de specialitate necesare in vederea derularii contractelor de prelucrare in domeniul tricotajelor si confectiilor in sistem lohn.”

Potrivit pct.II din contract, obligatiile comitentului sunt:

1. Sa asigure toate materiile prime, accesoriile si ambalajele necesare productiei tinand cont de consumurile specifice si de rebuturile de productie.
2. Sa livreze materia prima si accesoriile in asa fel incat sa asigure producatorului indeplinirea obligatiilor asumate in timpul stabilit de comun acord cu producatorul si comisionarul.
3. Sa precizeze comisionarului in anexa la prezentul contract cantitatile, marimile si detaliile tehnice privind furniturile produselor ce le va realiza producatorul.
4. Sa suporte cheltuielile de transport pentru materia prima, accesorii si produse finite.

5. Sa achite contravaloarea manoperei in contul comisionarului, care este obligat sa o vireze in contul producatorului.

6. Sa puna la dispozitie in timp util documentatia tehnica [...].

Totodata, la pct.III din contract sunt prevazute obligatiile comisionarului, astfel:

„1. Sa suporte toate cheltuielile aferente transmiterii materiilor prime si accesorii, respectiv a produselor finite, exclusiv cheltuielile de transport care sunt in sarcina comitentului. [...]

5. Sa ia masuri pentru solutionarea tuturor problemelor ce pot aparea cu referire la calitate, preturi, cantitate etc, in derularea contractelor de prelucrare in lohn.

6. Sa achite contravaloarea manoperei facturate de producator [...].

7. Sa justifice catre comitent consumul real de materie prima si accesorii folosite, consum ce este in perfecta corelatie cu cel raportat de catre producator direct din procesul de productie [...].

La pct.V „Receptia” din contract se prevede:

„Comisionarul este direct raspunzator ca livrarea produselor finite sa se realizeze respectandu-se conditiile cantitative si calitative convenite cu comitentul. In acest sens, va efectua receptia produselor finite si va lua masuri pentru efectuarea reparatiilor in timp util in vederea respectarii termenelor de livrare.”

Totodata, in data de **00.00.2007**, intre **M E**, in calitate de producator si **X**, in calitate de comisionar, a fost incheiat Contractul nr.**000**, care a avut ca obiect:

„Executarea productiei de tricotaje si confectii in lohn de catre producator pentru **H** – beneficiar, prin intermediul comisionarului.

Productia realizata de producator va fi executata conform comenzilor, termenelor, bucatilor si parametrilor tehnici si de calitate anexe la acest contract.

Materia prima utilizata de producator va fi trimisa de **H**, in sistem lohn, comisionarului care se va ocupa de distribuirea acesteia catre producator in cantitatile si la calitatea specificata in documentatia tehnica.

Documentatia si asistenta tehnica de specialitate necesare in vederea derularii contractului in mod optim vor fi acordate producatorului de catre comisionar.

Produsele rezultate in urma prelucrarii materiei prime furnizate in sistem lohn vor fi destinate exclusiv **H**.

Transferul materiei prime si accesoriilor, respectiv a produselor finite va fi realizat prin intermediul comisionarului [...].

La pct.IV din contract sunt prevazute obligatiile partilor, astfel:

„A. Obligatiile comisionarului

1. Sa asigure producatorului toate materiile prime, accesoriile, ambalajele si accesoriile auxiliare necesare productiei tinand cont de consumurile specifice si de rebuturile de productie.
2. Sa livreze materia prima si accesoriile in asa fel incat sa asigure producatorului indeplinirea obligatiilor asumate in timpul stabilit de comun acord cu producatorul.
3. Sa achite producatorului sumele datorate in valuta [...].

B. Obligatiile producatorului

Producatorul se obliga:

1. Sa produca in exclusivitate, in favoarea beneficiarului, utilizand doar personalul propriu angajat. [...]
2. Sa respecte strict confectionarea produselor fisa tehnica pusa la dispozitie de comisionar.
3. Sa confectioneze doua piese de aceeasi marime care vor fi controlate de reprezentantii comisionarului, iar productia va trebui sa fie conforma prototipurilor avizate de beneficiar. [...]
6. Sa respecte conditiile de calitate a produsului finit, conform modelului omologat ca serie O de catre H.
7. Sa asigure controlul tehnic de calitate pentru toate produsele executate.
8. Sa execute produsele in cantitatile si la termenele stipulate in anexe. [...].”

În perioada **00 2015 – 00 2019**, societatile **M E** si **M M** au emis catre **X** facturi reprezentand contravaloarea serviciilor de modele grafice si manopera, astfel cum sunt mentionate in Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala, facturi in baza carora societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de **000 lei**.

Urmare verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere a taxei mai sus mentionate intrucat:

- serviciile de realizare modele grafice au fost inregistrate intr-un cont de cheltuiala, iar contravaloarea manoperei a fost inregistrata intr-un cont de terti, desi ambele tipuri de costuri au fost refacturate actionarului **H** din I;
- a fost constituit un avantaj fiscal la nivelul **X** ca urmare a facturarii in regim de TVA la intern a serviciilor de realizare modele grafice (de catre societatile **M E** si **M M**), ulterior acestea fiind facturate de contestatar catre **H** din I in regim de scutire;
- in cazul serviciilor de realizare a modelelor grafice, desi refacturate in regim de scutire, **X** nu actioneaza conform structurii de comisionar intrucat realizarea acestor servicii nu se regaseste printre clauzele contractuale convenite intre **X** si societatile **M E** si **M M** si nici printre clauzele convenite intre **H** si **X**;

- societatea nu a probat ca asa cum pentru executia de tricotaje, se expediaza de la **H**, prin intermediul **X**, materii prime si accesorii catre **M E** si **M M**, la fel si pentru realizarea de modele grafice, conform unor clauze contractuale convenite in prealabil, s-ar fi expediat materii prime si accesorii din partea societatii din I prin intermediul **X** in vederea prelucrarii si obtinerii unor modele grafice. Astfel, in lipsa unor prevederi contractuale, coroborat cu modul de inregistrare in contabilitate a contravalorii manoperei si a serviciilor pentru realizarea modelelor grafice, s-a constatat ca in fapt este vorba de prestarea unor servicii care din perspectiva TVA trebuie justificate cu documente.
- pentru serviciile de realizare a modelelor grafice, societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca au fost efectiv prestate, necesare si oportune, cu situatii de lucrari, rapoarte de lucru si procese verbale de receptie, documente din care sa rezulte numarul si identitatea personalului deservent, numarul si identitatea utilajelor folosite, numarul de inmatriculare a mijloacelor de transport auto necesare expedierii, singurele inscrisuri prezentate fiind simple tabele cu codurile respectivelor modele grafice, nedatate si asumate doar de catre **X**.

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala, prin contestatia formulata, societatea precizeaza ca activitatea de realizare a modelelor grafice este folosita in productia de confectionare tricotaje, astfel:

Programele informatice ale modelelor proiectate pe calculator, destinate masinilor electronice de tricotat, transmise catre societatile producatoare **M E** si **M M**, sunt supuse, inainte de instalarea in calculatorul masinilor de tricotat, unei activitati de procesare, de catre personalul tehnic al producatorilor. Aceasta activitate de procesare consta in interventii, ajustari, modificari pentru a fi adaptate exact modelului. Adaptarea se realizeaza pentru fiecare reper la cerintele structurii (fir, elasticitate etc) si corespunzator fiecarei masini electronice. Ulterior, personalul tehnic realizeaza modelele grafice, care sunt de fapt dezvoltari ale programelor primite, ce se materializeaza in documentatii tehnice pentru productie, fisele tehnice ale produselor ce urmeaza a se tricota, schite, detalii tehnice de productie necesare pentru fiecare sectie. Aceste modele sunt arhivate electronic, volumul lor fiind foarte mare.

De asemenea, contestatarul sustine ca **H** si **X** au convenit ca prima societate sa suporte costurile cu serviciile de realizare modele grafice ce au fost utilizate pentru realizarea produselor comandate de societatea din I, serviciile facturate de societatile producatoare catre **X** au fost refacturate de aceasta din urma catre **H**.

Cu privire la serviciile de manopera (servicii de tricotaj), societatea precizeaza ca a subcontractat prestarea acestor servicii catre societatile **M**

E si **M M** pentru a se incadra in termenele de livrare convenite cu **H**, **X** fiind, pe langa activitatea de comisionar si prestator de servicii.

Valoarea acestor servicii de manopera se regaseste in facturile emise de **X** catre **H**, desfasurarea operatiunilor realizandu-se in baza urmatoarelor documente: comenzi emise de **H** catre **X**, comenzi emise de **X** catre **M E** si **M M**, avize de insotire a marfii privind circulatia materiei prime si a produsului finit.

In drept, sunt incidente prevederile art.145, art.146, art.150 alin.(2)-alin.(6), art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) si pct.82 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si art.297 alin.(4) lit.a, art.299 alin.(1) lit.b, art.307, art.326 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, prevederi legale mentionate la pct.2 din prezenta decizie.

A. Asa cum s-a retinut la situatia de fapt, in perioada **00.00.2014 - 00.00.2019**, **X** si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de **000 lei** inscrisa in facturi emise de diversi furnizori, reprezentând contravaloarea unor lucrari de constructii – montaj si reparatii, astfel cum sunt mentionate in Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala.

Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.**000/2019**, prezentate detaliat la situația de fapt, se reține că acestea nu au acordat contestatarului dreptul de deducere a taxei mai sus mentionate, având în vedere faptul că societatea nu a probat prestarea efectiva a respectivelor servicii, precum si necesitatea si oportunitatea acestora.

Insa, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestatiei retine ca societatea a prezentat facturi, oferte, comenzi / contracte, procese verbale de receptie, procese verbale pentru proba, procese verbale de predare –primire, procese verbale de verificare tehnica, situatii lucrari, centralizatoare, calculatie manopera declaratii de conformitate, declaratii de performanta, certificate de garantie, devize, situatii de plata, corespondenta e-mail, CMR-uri, schite, studii, avize tehnice, avize sanitare.

Avand in vedere numarul mare al furnizorilor si al serviciilor mentionate in Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala, spre exemplificare, organul de solutionare a contestatie retine:

In cazul furnizorului **V**, pentru factura nr.000/2017, mentionata de organele de inspectie fiscala in Anexa nr.000 la pozitia 000 – inlocuire instalatie racire, **X** a prezentat in sustinerea contestatiei:

- Contractul de antrepriza nr.000/2017, in baza caruia a fost emisa factura nr.000/2017, care are ca obiect:

„2.1 Realizarea lucrarilor de inlocuire instalatii de incalzire / racire realizata din teava de otel cu teava PP in incinta cladirii situate in **H F**, in conformitate cu devizul antecalculatie, inregistrat sub nr.000/2017, anexa la prezentul contract. Toate materialele necesare (teava PP, robineti, aerisitoare etc.) sunt in sarcina antreprenorului” (**V**).

2.2 Antreprenorul declara ca dispune de tehnicieni si calificare profesionala, dotare tehnica si mijloace financiare pentru a putea duce la indeplinire lucrarile incredintate in virtutea prezentului contract si considera, preturile si conditiile prevazute in el echitabile si in masura sa ii permita justa remunerare”;

- Procesul verbal de receptie nr.000/2017 la terminarea lucrarilor de dezafectare instalatie de incalzire / racire si inlocuire instalatie de incalzire / racire, prin care se mentioneaza lucrarile executate, respectiv: „manopera dezafectare instalatie de incalzire / racire”, „manopera si materiale instalare traseu principal instalatie incalzire / racire”, „manopera si materiale schimbare legaturi TV”, „manopera si materiale schimbare legaturi VN”, „executate la sediul societatii situat in **H F**, conform contract 000/2017 si devizului de lucrari atasat contractului mentionat”;

- Devizul de lucrari inregistrat la **X** sub nr.000/2017, semnat si stampilat de catre cele doua societati si acceptat de **X**;

Potrivit acestui proces verbal, a fost admisa receptia, intrucat „lucrarile executate au raspuns cerintelor, neexistand obiectiuni”, procesul verbal fiind semnat si stampilat atat din partea **X**, cat si a societatii **V**;

- Procesul verbal pentru proba de presiune la rece pentru conducte instalatie incalzire / racire nr.000/2017;

- Centralizator „lista cantitati realizare instalatie de incalzire / racire – PP-R”, semnat si stampilat de catre cele doua societati si acceptat de **X**;

- Declaratie de conformitate conform ISO / IEC 22;

- Proces verbal de receptie calitativa a materialelor nr.000/2017;

- Alte documente care nu sunt traduse in limba romana.

Prin urmare, nu poate fi retinuta constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia societatea fie a prezentat pentru un numar limitat de servicii, fara ca acestea sa fie mentionate, doar un deviz de lucrari, dar fara un document de receptie a lucrarilor, fie, tot pentru un numar limitat de servicii, care de asemenea, nu au fost mentionate, un document de receptie, dar fara situatii de lucrari sau devize de executie, sau, in majoritatea cazurilor analizate, care nu au fost precizate, nu a fost posibila

prezentarea nici a situatiilor de lucrari sau devizelor de lucru si nici a documentelor de receptie a lucrarilor.

In cazul furnizorului **R**, mentionat de organele de inspectie fiscala in Anexa nr.**000** la pozitiile **000** si **000** cu facturile nr.**000/2018** – denisipare put si nr.**000/2019** – reabilitare foraj, prin contestatia formulata societatea sustine ca a contractat lucrarile unui prestator specializat in studii hidrologice si de gospodarirea apelor pentru elaborarea studiilor hidrologice si documentatiilor pentru obtinerea avizului de gospodarire a apelor si pentru a asigura asistenta tehnica de specialitate pe durata executarii lucrarilor de investitie, aceast prestator fiind **S**.

Astfel, spre exemplificare, pentru factura nr.**000/2019**, in sustinerea contestatiei societatea a anexat:

- Contractul de prestari servicii nr.**000/2019**, in baza caruia a fost emisa factura nr. **000/2019**, care are ca obiect: „Executantul se obliga sa realizeze reabilitare foraj de alimentare cu apa [...] la imobilul situat in localitatea **M**, in perioada convenita si in conformitate cu obligatiile asumate [...]”;
- Devizul de lucrari nr.**000/2019** semnat si stampilat atat din partea **X**, cat si a **R**;
- Procesul verbal de receptie nr.**000/2019**;
- Procesul verbal incheiat in data de **00.00.2019** cu ocazia intrunirii la amplasamentul instalatiei de foraj FA6,3, care executa „reabilitare sursa apa apartinand **X**– punct de lucru **M** – folosinta **M M** ” a comisiei formata din [...]”;
- Schia constructiva reabilitare foraj hidrogeologic **X** – punct de lucru **M**;
- Manual de utilizare si intretinere foraje echipate cu pompa submersibile;
- Avizul sanitar nr.**000/2011**;
- Avizul tehnic prin care se avizeaza favorabil „agrementul tehnic nr.**000/2018** emis de **MDRAP**;
- Declaratiile de conformitate nr.**000**, nr.**000/2019** si nr.**000/2019**;
- Certificatul de garantie nr.**000/2019**;
- Contractul de prestari servicii nr.**000/2019**, incheiat intre **S**, in calitate de prestator si **X**, in calitate de client, care a avut ca obiect:

„Incepand cu data incheierii prezentului contract, prestatorul va furniza clientului servicii de specialitate constand in fundamentarea Studiului hidrogeologic al captarii de ape subterane de adancime a **X**, in vederea realizarii lucrarilor de reabilitare a sursei de apa existente, necesar intocmirii Documentatiei tehnice pentru obtinerea Avizului de gospodarirea apelor pentru investitia Reabilitarea sursei de ape subterane apartinand **X** si asistenta Tehnica de specialitate pe durata executarii lucrarilor de investitie [...]”;

- Procesul verbal de primire incheiat in data de **00.00.2019**, intre **S**, in calitate de proiectant si **X**, in calitate de beneficiar, prin care s-a procedat la predarea – primirea Documentatiei tehnice pentru obtinerea avizului de gospodarirea apelor pentru investitia Reabilitarea sursei de ape subterane apartinand **X** intocmita de **S** [...]”;
- Certificatul de atestare nr.**000**;
- Factura nr.**000/2019** emisa de **INHGA**;
- Avizul de gospodarire a apelor nr.**000/2019**;
- Adresa **INHGA** nr.**000/2019**;
- Puncte de vedere, studii, schite.

Societatea sustine ca o astfel de situatie, ca cea prezentata pentru **R**, se regaseste si in cazul **T**.

Fata de cele de mai sus, se retine ca prin raportul de inspectie fiscala nu a fost analizata operatiunea inscrisa in factura nr.**000/2019** in integralitatea ei, fiind eronata mentiunea organelor de inspectie fiscala conform adresei nr.**000/2019**, anexata la dosarul cauzei, potrivit careia este tardiva introducerea de catre contestatar, in economia spetei dedusa judecatii, a societatii **S**, intrucat potrivit art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, *„contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”*

De asemenea, precizarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia contractul nr.**000/2019** este irelevant avand in vedere ca inspectia fiscala a vizat perioada **00 2014 – 00 2019**, iar constatările fiscale referitoare la aceste tipuri de servicii, intr-o proportie covarsitoare, privesc perioada anterioara datei din respectivul contract, nu poate fi retinuta intrucat acest contract a fost prezentat pentru factura nr.**000** care a fost emisa in data **00.00.2019**, si nu la o data anterioara contractului mai sus mentionat.

Totodata, in ceea ce priveste constatările organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca toate notele de receptie prezentate de societate sunt semnate doar de un salariat al **X** care are functia de economist (**4**), iar procesele verbale de receptie sunt semnate, alaturi de administrator, de catre directorul economic al societatii impreuna cu salariatul mai sus mentionat, aceste constatari sunt contrazise de documentele anexate la dosarul cauzei.

Astfel, spre exemplificare, in cazul furnizorului **W**, Procesul verbal de receptie nr.**000/2014**, anexat facturii nr.**000/2014**, mentionata la pozitia **000** in Anexa nr.**000**, este semnat din partea **X** de catre **5**, **1**, **6** si **7**, fara a fi mentionat si salariatul **4**, asa cum sustine echipa de inspectie fiscala.

Referitor la constatarea echipei de inspectie fiscala, respectiv faptul ca documentele mai sus mentionate sunt semnate si de persoane care nu detin calitatea de salariati ai **X**, ci ai societatilor **M E** si **M M**, contestatarul neavand angajat personal tehnic care sa participe la receptia lucrarilor de constructii – montaj si diverse reparatii pentru imobilele detinute in proprietate, se retine ca prin contestatia formulata societatea sustine ca persoanele care au functia de administrator de intretinere la **M E** si **M M** au participat la receptia lucrarilor de reparatii efectuate la cladirile proprietatea **X**, deoarece imobilele la care s-au realizat reparatiile sunt utilizate de cele doua societati, fiind inchiriate acestora, aspecte care nu au fost analizate de catre organele de inspectie fiscala.

Avand in vedere jurisprudenta Înaltei Curti de Casație și Justiție, astfel cum a fost prezentata la pct.2 din prezenta decizie, se retine ca intr-adevar, 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 contribuabilul (prestator) să stabileasca 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.

Insa, constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte identitatea personalului deservent, dovada intrarii, respectiv a iesirii pe poarta unitatii a utilajelor specifice de lucru si intervalul de timp al desfasurarii activitatii, nu pot fi retinute, atat timp cat in mare majoritate, serviciile in cauza reprezinta servicii de reparatii, iar potrivit documentelor anexate la dosarul cauzei, pentru fiecare furnizor, (contracte/comenzi, procese verbale de receptie, devize, certificate garantie etc.), lucrarile in cauza au fost acceptate si achitate de societate.

Mai mult, spre exemplificare, prin contractul de antrepriza nr.**000/2017**, care a avut ca obiect realizarea lucrarilor de inlocuire instalatii de incalzire / racire, antreprenorul **V** a declarat ca dispune de tehnicieni si calificare profesionala, dotare tehnica si mijloace financiare pentru a putea duce la indeplinire lucrarile incredintate.

Astfel, urmarirea si dovedirea intrarii, respectiv a iesirii pe poarta unitatii a utilajelor specifice de lucru nu intra in atributiile contestatarului, atat timp cat prestatorul a prezentat documente privind efectuarea

serviciilor, conform prevederilor contractuale, servicii care au fost acceptate de societate.

Societatea nu poate face „dovada intrării”, a prezentării documentelor din care să rezulte identitatea proprietarului mijloacelor de transport necesare transportului materialelor, numerele de înmatriculare ale acestora și identitatea personalului deservent, identitatea persoanelor care le-au receptionat, locațiile unde au fost descarcate și depozitate bunurile, intervalul de timp cât s-au aflat la dispoziția societății achiziitoare, identitatea persoanelor care le-au receptionat și a celor care le-au primit în gestiune, deoarece nu a realizat o achiziție de bunuri, ci de prestări servicii, conform contractelor încheiate lucrările fiind executate cu materialele prestatorului, conform devizelor încheiate. Spre exemplificare, Contractul de antrepriza nr.**000/2015** încheiat cu **Z** are ca obiect „efectuarea lucrărilor de hidroizolație orizontale/verticale cu strat ardezie [...] cu materialele prestatorului [...]”.

Constatarile potrivit cărora societatea avea obligația ca prin contractele încheiate să impună executanților obligația de executie a lucrărilor în regim de asigurare a calității, aceasta neaducând precizări cu privire la posibilitatea ca executanții să se fi obligat să asigure condiții pentru desfășurarea unor audituri de secundă parte, și nu a prezentat înscrisuri, pentru fiecare furnizor în parte, cu privire la modalitățile tehnice, organizatorice, igienico – sanitare, ca măsuri de prevenire prin care se realizează securitatea muncii, referitor la conditionarea începerii prestării lucrărilor și de îndeplinirea condițiilor pentru desfășurarea acestora, nu pot fi reținute întrucât includerea în contracte, care reprezintă voința părților, unor asemenea cerințe, nu sunt relevante pentru stabilirea tratamentului fiscal al operațiunii din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Relevant în speta este prezentarea documentelor care atestă prestarea serviciilor, în funcție de natura fiecărui serviciu în parte și destinarea acestora în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, spre exemplificare toate cerințele echipei de inspecție fiscală, mai sus menționate, sunt irelevante în cazul unor servicii constând în verificări instalație sau revizie instalație aer condiționat.

Mai mult, așa cum rezulta din documentele anexate la dosarul cauzei, în scopul asigurării calității serviciilor / lucrărilor achiziționate a introdus în contractele încheiate clauze referitoare la obligația prestatorului / executantului de a asigura garanția lucrărilor pentru o perioadă stabilită, cumulate cu stipularea unei garanții de bună executie constituită prin reținere din facturi, care se deblochează total la expirarea perioadei de garanție (spre exemplificare, Contractul de antrepriza nr.**000/2017**, încheiat cu **V**), la dosarul cauzei fiind anexate și certificate de garanție și certificate de calitate.

Astfel, nu pot fi retinute nici constatările potrivit cărora societatea nu a făcut dovada ca furnizorii au executat în regimul calitatii respectivele lucrări, având în vedere documentația întocmită, acceptată de societate.

Constatarea potrivit căreia societatea nu are personal tehnic angajat care să participe la recepția lucrărilor nu poate fi reținută întrucât așa cum rezultă din Anexa nr.000 la raportul de inspecție fiscală, serviciile în cauză nu au o mare complexitate tehnică (cum este cazul lucrărilor de construcție, cu tot ceea ce implică acestea – proiectare, execuție, recepție) care să necesite astfel de comisii din care să facă parte specialiști cu pregătire tehnică, aceste servicii constând în verificări instalație, reparație grup frigorifer vilă, reparații pompa plus montare, reparații vilă, recondiționare mobilier, revizie instalație aer condiționat, reparații gard, reparații fatadă, montare pervaze, reparații împrejmuire, lucrări hidroizolație, frezare asternere asfalt, revizie compresor, schimbare ventiloconvectori, reparații mașina, lucrări instalare cazan abur și pompa, lucrări tocarie vilă, denisipare put, montaj degazor, reabilitare foraj.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține faptul că prin contestația formulată, societatea susține că situația TVA cuprinsă în Anexa nr.000 la raportul de inspecție fiscală este eronată întrucât valoarea taxei dedusă de societate în baza facturilor menționate de organele de inspecție fiscală este mult mai mică, rezultând o diferență stabilită eronat în suma de **000 lei**. Societatea face trimitere la Anexa nr.000, atașată contestației, din care rezultă că facturile în discuție sunt cele emise de societăți care au facturat lucrări de construcții – montaj / reparații, care se regăsesc în Anexa nr.000 la raportul de inspecție fiscală.

Prin adresa nr.000/2019, organele de inspecție fiscală precizează că din analiza facturilor de prestări servicii prezentate de contestatar, menționate în Anexa nr.000 la contestație, s-a constatat că valoarea totală a facturilor de prestări servicii în cauză a fost diminuată, atât pentru baza de calcul, cât și pentru taxa pe valoarea adăugată, cu valoarea avansurilor facturate anterior.

Spre exemplificare, organul de soluționare a contestației reține că factura nr.000/2017 emisă de V, menționată la poziția 000 din Anexa nr.000 la contestație cu diferență TVA de **000 lei**, cuprinde și

- „storno avans din factura nr.000/2017”, cu o valoare a TVA de „-000”,
- „storno avans din factura nr.000/2017”, cu o valoare a TVA de „-000”.

Înșă, deși organele de inspecție fiscală precizează prin adresa nr.000/2019 faptul că valoarea corectă a TVA aferentă tranzacțiilor în cauză este cea înscrisă în anexa nr.000 la raportul de inspecție fiscală, iar societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru întreaga valoare, chiar dacă acest drept a fost exercitat în două sau mai multe tranșe, tot prin

aceeasi adresa se mentioneaza ca societatea nu poate demonstra faptul ca pentru TVA inscrisa in facturile de avans, stornat in facturile analizate, nu si-a exercitat dreptul de deducere la data inregistrarii facturii de avans.

Prin urmare, atat timp cat organele de inspectie fiscala nu au analizat modalitatea de exercitare de catre societate a dreptului de deducere a taxei inscrisa in facturile de avans, acestea limitandu-se la a constata ca societatea nu demonstreaza ca nu si-a exercitat acest drept, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra cuantumului TVA mentionat in Anexa nr.000 la raportul de inspectie fiscala.

B. Asa cum s-a retinut la situatia de fapt, in ceea ce priveste serviciile de realizare modele grafice si manopera tricotat, X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de 000 lei inscrisa în facturile emise de M E si M M.

Urmare verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere a taxei mai sus mentionate intrucat in cazul serviciilor de realizare a modelelor grafice, desi refacturate in regim de scutire, X nu actioneaza conform structurii de comisionar deoarece realizarea acestor servicii nu se regaseste printre clauzele contractuale convenite intre X si societatile M E si M M si nici printre clauzele convenite intre H I si X.

Astfel, aceste constatari au avut la bază analiza efectuata de către echipa de inspectie fiscala cu privire la Contractul de comision nr.000/2007 incheiat intre H, in calitate de comitent si X, in calitate de comisionar si Contractul nr.000/2007, incheiat intre M E, in calitate de producator si X, in calitate de comisionar, contracte prezentate detaliat la situatia de fapt.

Se retine ca desi organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere a TVA atat in ceea ce priveste servicii de realizare modele grafice, cat si serviciile de manopera, facturate atat de M E, cat si de M M, au analizat doar serviciile de realizare a modelelor grafice, fara ca in ceea ce priveste serviciile de manopera sa fie efectuate constatari din care sa rezulte considerentele pentru care nu a fost acordat societatii dreptul de deducere, in conditiile in care potrivit Contractului nr. 000/2007, una dintre obligatiile comitentul (H) este aceea de a achita contravaloarea manoperei in contul comisionarului (X), care este obligat sa o vireze in contul producatorului (M E).

De asemenea, în ceea ce priveste serviciile de manopera, se retine ca in Anexa nr.000 sunt mentionate facturi care au fost emise de M E si in baza altor contracte / comenzi in afara contractelor mai sus mentionate. Spre exemplificare, factura nr.000/2018, reprezentand „manopera tricotat pulover femei lana”, mentionata la pozia 000 din Anexa nr.000, a fost

emisa in baza comenzii nr.**000/2018**, aspecte care nu au fost analizate de catre echipa de inspectie fiscala, aceasta raportandu-se doar la Contractul de comision nr.**000/2007** si Contractul nr.**000/2007**.

Conform sustinerilor societatii, serviciile de manopera au fost facturate de **M E** si **M M** in baza unor comenzi date de contestatar pentru produse a caror realizare a fost incredintata de **H** catre **X**, in calitate de producator, intrucât aceasta din urma, pe langa calitatea de comisionar este si prestator de servicii, detinand utilaje si personal specializat.

Astfel, societatea sustine ca a subcontractat prestarea acestor servicii catre societatile **M E** si **M M** pentru a se incadra in termenele de livrare convenite cu **H**, iar valoarea acestor servicii de manopera se regaseste in facturile emise de **X** catre **H**, desfasurarea operatiunilor realizandu-se in baza urmatoarelor documente: comenzi emise de **H** catre **X**, comenzi emise de **X** catre **M E** si **M M**, avize de insotire a marfii privind circulatia materiei prime si a produsului finit.

Analizand documentele anexate la dosarul cauzei, se retine ca se regasesc facturi emise de **X** catre **H** (spre exemplificare factura nr.**000/2016**), la care au fost ataşate CMR-uri in care la expeditor este mentionata **X**, iar la destinatar **H** (spre exemplificare CMR din **00.00.2016**), avize de insotire a marfii intocmite de **M E** catre **X** (spre exemplificare avizul nr.**000/2016**).

Însă, din analiza raportului de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au analizat operatiunile constand in manopera tricotaje avand in vedere argumentele si documentele prezentate de societate in sustinerea contestatiei, acestea limitandu-se la a face constatari doar in ceea ce priveste serviciile pentru realizarea modelelor grafice, în conditiile în care neacordarea dreptului de deducere a TVA a privit si serviciile de manopera, atât cele facturate de **M E**, cât și cele facturate de **M M**.

In ceea ce priveste serviciile de realizare modele grafice, asa cum s-a retinut mai sus organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere pe considerentul ca nici in Contractul de comision nr.**000/2007** si nici in Contractul nr.**000/2007**, nu se face referire la realizarea unor astfel de servicii.

Insa, prin contestatia formulata societatea sustine ca activitatea de realizare a modelelor grafice este folosita in productia de confectionare tricotaje, astfel:

Programele informatice ale modelelor proiectate pe calculator, destinate masinilor electronice de tricotat, transmise catre societatile producatoare **M E** si **M M**, sunt supuse, inainte de instalarea in calculatorul masinilor de tricotat, unei activitati de procesare, de catre personalul tehnic al producatorilor. Aceasta activitate de procesare consta in interventii,

ajustari, modificari pentru a fi adaptate exact modelului. Adaptarea se realizeaza pentru fiecare reper la cerintele structurii (fir, elasticitate etc) si corespunzator fiecarei masini electronice. Ulterior, personalul tehnic realizeaza modelele grafice, care sunt de fapt dezvoltari ale programelor primite, ce se materializeaza in documentatii tehnice pentru productie, fisele tehnice ale produselor ce urmeaza a se tricota, schite, detalii tehnice de productie necesare pentru fiecare sectie. Aceste modele sunt arhivate electronic, volumul lor fiind foarte mare.

In acest sens, conform Anexei nr.**000** la contestatie, societatea a prezentat schema privind programele electronice, astfel: realizarea programelor cu ajutorul sistemelor computerizate in proiectarea modelelor de tricotaje, se transmit in format electronic prin e-mail catre producatori; se realizeaza descarcarea programelor arhivate in format RAR si ZIP transmise pe e-mail; se descarca in statia grafica; se proceseaza fisierele pentru fiecare reper al produsului pentru adaptarea la cerintele structurii si se mai fac ulterior modificari; fisierele se salveaza in final pe statiile grafice si se transmit in memoria calculatoarelor masinilor de tricotat.

Totodata, se retine ca la dosarul cauzei sunt anexate o serie de documente pentru exemplificare procesare fisiere electronice.

Cu titlu de exemplu, organul de solutionare a contestatiei reține:

Pentru factura nr.**000/2016**, emisa de **M E** au fost atasate:

- anexa la aceasta factura, denumita „Modele grafice realizate in sezonul PE2017” in care se regaseste si modelul „A6.IBL.MGL.38B”,
- caracteristicile pentru modelul „A6.IBL.MGL.38B”,
- o fisa intocmita pentru acest model, in care se mentioneaza numele programatorului, timpul de productie, dimensiuni si alte caracteristici tehnice.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca organele de inspectie nu au analizat serviciile pentru realizarea modelelor grafice tinand cont de argumentele societății si documentele prezentate, respectiv ca astfel de servicii fac parte din procesul de productie.

Totodata, se retine ca aceste servicii au fost refacturate societatii **H**, aspect care de altfel a fost constatat si de catre organele de inspectie fiscala, situatie in care societatea a realizat operatiuni taxabile.

In ceea ce priveste constatarea organelor de inspectie fiscala potrivit careia **X** si-a creat un avantaj fiscal intrucat pentru achizitia serviciilor a dedus TVA, iar refaturarea catre **H** s-a realizat in regim de scutire, se retine ca obtinerea de avantaje fiscale prin practici abuzive poate fi constatata atunci cand exista, pe de o parte, un ansamblu de circumstante obiective din care rezulta ca, in ciuda respectarii formale a conditiilor prevazute de reglementarile legale, obiectivul urmarit de aceste reglementari nu a fost atins si, pe de alta parte, un element subiectiv constand in intentia de a

obține un avantaj rezultat din reglementările legale, prin crearea artificială a condițiilor cerute pentru obținerea sa. Astfel, obligația de restituire a avantajului obținut pe nedrept în urma unei practici abuzive este doar consecința constatării existenței practicii abuzive.

Teoria abuzului de drept formulat ca “problema tranzacțiilor menite doar să obțină avantaje fiscale” a fost abordată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, în principal, în cauza C – 255/02 Halifax.

Pentru a se constata că există o practică abuzivă, este necesar, în primul rând, ca tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante din a șasea directivă și a legislației naționale de transpunere a acesteia, să aibă ca rezultat obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului acestor dispoziții. În al doilea rând, trebuie, de asemenea, să rezulte dintr-o serie de elemente obiective că scopul esențial al operațiunilor în cauză este obținerea unui avantaj fiscal.

În ceea ce privește criteriile obiective pe care se bazează noțiunile de livrare de bunuri/prestare de servicii și activitate economică, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a adăugat că, în mod cert, acele criterii nu sunt îndeplinite în cazurile în care se evita impozitul, spre exemplu, prin intermediul declarațiilor fiscale nereale sau al emiterii facturilor necorespunzătoare.

Astfel, în opinia Curții, în domeniul taxei pe valoarea adăugată, se poate constata existența unei practici abuzive numai dacă, în primul rând, operațiunile vizate duc la obținerea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopului prevederilor Directivei, precum și faptul că intra în responsabilitatea instanței naționale să determine conținutul real și semnificația operațiunilor vizate.

Totodată, o persoană impozabilă care a știut sau ar fi trebuit să știe că prin achiziția sa, ia parte la o operațiune legată de sustragerea frauduloasă de la plata taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie privită, din perspectiva celei de-a Șasea Directive, ca participant la acea fraudă, indiferent dacă a profitat sau nu de pe urma revanzării bunurilor. Aceasta se întâmplă deoarece într-o astfel de situație, persoana impozabilă ajută pe autorii fraudei și devine complice.

Intrucât refuzul dreptului de deducere constituie o excepție de la aplicarea principiului fundamental pe care îl reprezintă acest drept, Curtea a arătat că revine autorităților fiscale competente sarcina să stabilească, corespunzător cu cerințele legale, elementele obiective care permit să se concluzioneze că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări. (a se vedea hotărârile pronunțate în

cauzele C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House Systems, C-285/11 Bonik, cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 Mahageben și Peter David).

Or, în speta supusa soluționării, din analiza constatarilor echipei de inspecție fiscală și a documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă că **X** a obținut avantaje fiscale în sensul celor reținute mai sus. Operațiunile desfășurate de societate au constat în achiziția unor servicii de la furnizori interni, pentru care a dedus TVA aferentă și refacturarea acestora către un beneficiar cu sediul în I, pentru care a aplicat scutirea de TVA, prevăzută de lege pentru astfel de livrări.

Constatarile organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că societatea ar fi trebuit să facă dovada faptului că **H** a transmis, prin intermediul **X**, materii prime și accesorii pentru realizarea de modele grafice, acestea nu pot fi reținute având în vedere că realizarea acestor servicii presupune, conform sustinerilor societății, utilizarea unor programe informatice și nu confecționarea în mod fizic a unor produse.

Se reține că deși servicii de realizare modele grafice au fost facturate și de **M M**, conform Anexei nr. **000** la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au efectuat constatări doar în ceea ce privește **M E**.

Atât pentru lucrările de construcții montaj și reparații, cât și pentru serviciile de realizare modele grafice și manopera, în ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la modalitatea de înregistrare în contabilitate a respectivelor operațiuni, a prevederilor OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se judecă exclusiv prin prisma criteriilor de fond și formă prevăzute în cuprinsul Titlului VI din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv Titlul VII din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, indiferent de înregistrările și operațiunile efectuate de societate din punct de vedere contabil, în același sens fiind și punctele de vedere ale direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimate în spețe similare prin adresele nr.432258/01.11.2010 și nr.422019/21.11.2011.

În consecință, din raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv dacă aceasta justifică prestarea serviciilor în

beneficiul societății și măsura în care au fost destinate realizării operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în cazul lucrărilor de construcții montaj și reparații a fost prezentat la modul general faptul că societatea nu a probat efectuarea serviciilor în cauză, fără să fie efectuată o analiză a documentelor prezentate de societate pentru fiecare furnizor în parte, în funcție de specificul serviciilor facturate, iar în cazul serviciilor de realizare modele grafice și manopera, acestea nu au fost analizate în integralitatea lor, ținând cont de contractele încheiate între părți și de faptul că activitatea de realizare a modelelor grafice este folosită în producția de confecționare tricotate.

Totodată, se reține că potrivit art. 10 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală”,

iar în conformitate cu prevederile art.55 alin (2) din același act normativ:

„(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”.

Având în vedere că aceste prevederi legale au fost preluate din vechiul cod de procedură fiscală (Ordonanța Guvernului nr.92/2003), se reține că în sensul celor de mai sus sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, respectiv:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și

destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri [...].”

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra cuantumului TVA aferentă lucrărilor de construcții montaj și reparații, cât și serviciilor de realizare modele grafice și manopera.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Astfel, documentele existente la dosarul cauzei nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestată, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil operațiunilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei**, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei aferenta perioadei 00.00.2014 – 00.00.2019 si TVA in suma de 000 lei aferenta lunii 00 2019, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă X beneficiaza de exercitarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor

menționate în Anexa nr.000 la raportul de inspecție fiscală, respectiv:

- servicii audit financiar,
- servicii consultanță fiscală,
- servicii consultanță și testare a mașinilor și echipamentelor de producție,
- servicii de proiectare asistată pe calculator,

În condițiile în care din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, pentru o parte din aceste servicii nu se poate stabili situația de fapt, pentru altă parte societatea nu justifică cu documente faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar cuantumul TVA aferentă acestor servicii, astfel cum este menționat în Anexa nr.000 la raportul de inspecție fiscală este eronat.

In fapt

În Anexa nr.000 la raportul de inspecție fiscală sunt menționate facturile reprezentând contravaloarea serviciilor în cauză astfel:

- pentru perioada **00.00.2014 – 00.00.2019**, TVA în suma de **000 lei** care cuprinde toate serviciile menționate mai sus,
- pentru luna **00** 2019, TVA în suma de **000 lei** din care suma de **000 lei** aferentă serviciilor de proiectare asistată pe calculator și suma de **000 lei** aferentă serviciilor de consultanță fiscală.

În Decizia de impunere nr.000/2019, contestată, pentru aceleași servicii menționate în Anexa nr.000, cuantumul TVA, pentru perioada **00.00.2014 – 00.00.2019**, este de **000 lei**, iar pentru luna **00**, este de **000 lei**.

Asa cum s-a reținut în preambulul prezentei decizii, deși pentru aceste servicii pentru perioada **00.00.2014 – 00.00.2019**, societatea a contestat TVA în suma de **000 lei**, organul de soluționare a contestației s-a investit cu soluționarea contestației pentru suma de **000 lei** care este înscrisă în titlul de creanță contestat.

Pentru luna **00** 2019, societatea a contestat TVA în suma de **000 lei**, așa cum este înscris în decizia de impunere contestată, aceasta invocând deficiențe privind stabilirea cuantumului TVA doar în ceea ce privește perioada **00.00.2014 – 00.00.2019**.

A. 1) X și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi reprezentând prestări servicii audit situații financiare, emise de **L**.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de

deducere a TVA înscrisă în facturile emise de **L** întrucât potrivit OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, serviciile de audit nu sunt obligatorii pentru **X**, astfel că aceasta nu justifică necesitatea și oportunitatea acestor servicii.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a constatat că pentru aproximativ jumătate din valoarea totală facturată nu există acoperire contractuală.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată societatea precizează că managementul societății a luat decizia contractării acestui serviciu, în condițiile în care activitatea societății este complexă, fiind efectuată cu scopul de a reflecta în mod coerent și strategic situația contabilă și performanțele societății.

Astfel, societatea precizează că se oferă o garanție managementului, finanțatorilor, colaboratorilor despre împrejurarea că situațiile financiare sunt întocmite corect și prezintă informații reale și credibile.

De asemenea, contestatarul menționează că au fost contractate aceste servicii în vederea verificării respectării legislației, depistării eventualelor fraude / erori și evaluării mediului de control intern.

2) X și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi reprezentând prestări servicii de proiectare asistată pe calculator, emise de furnizorii externi **A1** și **B1**.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în aceste facturi, astfel cum au fost menționate în Anexa nr.000 la raportul de inspecție fiscală, întrucât nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și faptul că acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, s-a constatat că serviciile de programare asistată pe calculator facturate de furnizorii mai sus menționați coincid cu activitățile curente ce se desfășoară în mod firesc în cadrul activității **X**. Contractele încheiate cu cei doi furnizori sunt identice, derulându-se în paralel până la data de **00.00.2019**, în perioada facturării acestor servicii, **X** are angajați calificați în industria confecțiilor și tricotajelor, respectiv patru operatori mașini tricotate rectilinie, un mecanic de întreținere și reparații mașini și un tehnician în industria confecțiilor și tricotajelor.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, prin contestația formulată societatea susține că în fapt, serviciile prestate de **A1** și **B1** presupun activitatea de utilizare a sistemelor computerizate (echipamente și programe) în proiectarea modelelor de tricotaje (sistemul SDS ONE APPEX/M1+), acestea fiind adaptate echipamentelor specifice utilizate în

activitatea de producție tricotaje (mașini electronice de tricotat SHIMA/STOLL). Rezultatul acestor servicii de proiectare îl reprezintă fișierele specifice (programe) ce au fost încărcate în sistemele de calcul ce controlează echipamentele utilizate (mașini electronice de tricotat). Programele sunt transmise pe e-mail către **X** și societățile producătoare **M E / M M** sub forma fișierelor, prin intermediul referentului de specialitate al **H**. Aceste fișiere sunt descărcate pe stații grafice. Asupra acestor modele (programe), utilizând sisteme computerizate similare, personalul tehnic al celor două societăți realizează intervenții, ajustări, modificări pentru a fi adaptate exact modelului (prezentat fotografic) ce se dorește a se realiza sau modificărilor de model (atunci când se constată că se impun modificări, pentru a asigura funcționalitate sau estetica produsului tricotat) și apoi instalate pe mașinile electronice și, totodată se întocmesc fișele tehnice pe baza cărora operatorii de la mașini supraveghează producția. În acest sens, societatea face trimitere la Anexa nr.000 la contestație.

Totodată, prin contestația formulată, societatea precizează că prin contractele de lohn încheiate cu prestatorii s-a obligat să pună la dispoziția acestora documentația pentru execuție și să ofere asistență tehnică, astfel ca programele achiziționate de **X** și transmise către cele două societăți producătoare (**M E / M M**) au fost utilizate de acestea pentru realizarea modelelor comandate de **H**, care s-au reflectat în facturile de manoperă emise de **X** către **H**.

De asemenea, constatarea susține că:

- personalul tehnic (patru operatori mașini și un tehnician) din cadrul **X** nu are competența necesară pentru a efectua aceste proiecte, fiind implicați doar în procesele activității de producție proprie a societății, nu și în relația **X** cu societățile prestatoare, angajarea acestora s-a realizat în anul 2015, când a fost înființată propria secție de producție
- nu are angajat un programator (deși funcția există în organigramă, aceasta este vacantă).

În drept, sunt incidente prevederile art.145, art.146, art.150 alin.(2)-alin.(6), art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) și pct.82 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la data de 31.12.2015 și art.297 alin.(4) lit.a, art.299 alin.(1) lit.b, art.307, art.326 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, prevederi legale menționate la pct.2 din prezenta decizie.

1) Așa cum s-a reținut la situația de fapt, **X** și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise **L**, reprezentând servicii audit situații financiare, însă urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei mai sus menționate întrucât potrivit legii serviciile de audit nu sunt obligatorii pentru **X**, nefiind justificată necesitatea și oportunitatea acestor servicii. Totodată, s-a constatat că pentru o parte din valoarea totală facturată nu există acoperire contractuală.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că echipa de inspecție fiscală s-a rezumat la a invoca prevederile OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în sensul că acestea nu impun pentru **X** auditarea situațiilor financiare simplificate, fără însă să demonstreze că serviciile în cauză nu au fost în beneficiul societății.

Astfel, pornind de la argumentele societății așa cum au fost prezentate la situația de fapt, referitoare la considerentele pentru care au fost contractate aceste servicii (activitatea complexă a societății, oferirea unor garanții managementului, finanțatorilor, colaboratorilor, precum și verificarea respectării legislației, depistarea eventualelor fraude / erori și evaluarea mediului de control intern), din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări din care să rezulte dacă aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține că la facturile menționate de organele de inspecție fiscală în Anexa nr.**000** respectiv facturile nr.**000/2016**, nr. **000/2017**, nr. **000/2018** și nr. **000/2019**, societatea a anexat Contractele nr. **000/2014** și nr. **000/2017**, care au avut ca obiect auditarea situațiilor financiare individuale întocmite de **X** în conformitate cu Ordinul nr.3055/2009 pentru exercițiile financiare încheiate la "31 decembrie 2014, 31 decembrie 2015 și 31 decembrie 2016", respectiv "la 31 decembrie 2017, 31 decembrie 2018 și 31 decembrie 2019".

De asemenea, spre exemplificare, la factura nr. **000/2018**, emisă în baza Contractului nr. **000/2017**, menționată la poziția **000** în Anexa nr.**000**, și care a avut ca obiect "prestare servicii audit situații financiare încheiate la 31.12.2017", au fost anexate:

- procesul verbal de recepție a serviciilor nr. **000/2018** cu privire la "servicii de audit financiar al situațiilor financiare încheiate la data de 31.12.2017 prestate în cadrul contractului de servicii nr. **000/2017**", prin care se menționează: "Comisia de recepție a procedat astăzi **00.00.2018** la recepția serviciilor de audit financiar al situațiilor financiare încheiate la data de 31.12.2017". Acest proces verbal poartă amprenta ștampilei atât a

beneficiarului, cât și a prestatorului, fiind semnat de reprezentanții ambelor societăți;

- Raportul de audit.

Din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat justificarea serviciilor de audit în scopul realizării de operațiuni taxabile având în vedere documentele anexate de societate.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia pentru aproximativ jumătate din valoarea totală facturată nu există acoperire contractuală, aceasta nu poate fi reținută întrucât în raportul de inspecție fiscală s-a făcut referire la Contractul nr. **000/2014**, însă societatea a anexat în susținerea contestației și Contractul nr. **000/2017**, care așa cum s-a arătat mai sus a stat la baza emiterii unor facturi către **X**.

De asemenea, se reține că prin contestația formulată, societatea susține că în ceea ce privește serviciile de audit financiar, TVA stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind fără drept de deducere nu reprezintă taxa înscrisă în facturile emise de prestator, menționate de organele de inspecție fiscală în Anexa nr.**000**, preluată de societate în jurnale și deconturi de TVA. Totodată, societatea susține că suma taxei a fost calculată de echipa de inspecție fiscală prin aplicarea cotei de TVA la valoarea totală a serviciului (baza impozabilă + TVA), rezultând o diferență stabilită eronat în sumă de **000 lei**, societatea prezentând această situație în cadrul Anexei nr.**000** la contestație.

Față de aceste susțineri ale contestatarului, prin adresa nr.**000/2019**, organele de inspecție fiscală precizează că:

- au înregistrat în Anexa nr.**000** la raportul de inspecție fiscală o sumă eronată pentru valoarea bazei de calcul a TVA, iar la valoarea respectivă a fost aplicată cota de TVA, rezultând astfel o valoare calculată eronat pentru TVA stabilită suplimentar.

- societatea a luat în calcul valoarea totală a facturilor în cauză, care a fost diminuată atât pentru baza de calcul, cât și pentru TVA cu valoarea avansurilor facturate anterior, însă aceasta nu poate demonstra că pentru valoarea TVA înscrisă în facturile de avans a căror valoare a fost stornată în facturile analizate nu și-a exercitat dreptul de deducere la data înregistrării facturii de avans.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că au stabilit pentru facturile nr.**000/2016**, nr.**000/2017**, nr.**000/2018** și nr.**000/2019** o taxă pe valoarea adăugată suplimentară mai mare cu suma de **000 lei**, suma de **000 lei** stabilită de societate fiind eronată.

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației reține că nu se poate pronunța asupra cuantumului corect al TVA înscrisă în facturile analizate de organele de inspecție fiscală, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat modalitatea de exercitare de către societate a dreptului de deducere a taxei înscrise în facturile de avans, acestea limitându-se la a constatat că societatea nu demonstrează că nu și-a exercitat acest drept, iar la dosarul cauzei, spre exemplificare sunt anexate:

- factura nr.**000/2017** reprezentând "avans conform contract **000/2014**", valoarea TVA fiind în sumă de **000 lei**,
- factura nr. **000/2017** reprezentând "prestări servicii audit situații financiare încheiate la 31.12.2016" și "storno avans factura **000/2017**" cu valoarea de "- **000 lei**".

Prin urmare, se reține că societatea a dedus taxa aferentă avansului, acesta fiind stornat și implicit taxa aferentă a fost scăzută în factura nr. **000/2017**, astfel că nu rezultă considerentul pentru care organele de inspecție fiscală au cuprins în baza impozabilă a TVA stabilită în Anexa nr.**000** și a TVA aferentă avansului stornat.

2) Așa cum s-a reținut la situația de fapt, X și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi reprezentând prestări servicii de proiectare asistată pe calculator, emise de furnizorii externi **A1 și **B1**, însă urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrise în aceste facturi, întrucât nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și faptul că acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, iar aceste servicii coincid cu activitățile curente ce se desfășoară în mod firesc în cadrul activității **X**.**

Se reține ca între **A1** și **B1**, în calitate de prestatori și **X**, în calitate de beneficiar, au fost încheiate contractele de prestări servicii nr.**000/2016**, respectiv nr.**000/2016**, care au continuat, similar, și prin care partile au convenit:

„II. Obiectul contractului

2.1 Obiectul prezentului contract îl constituie prestarea serviciilor de proiectare asistată pe calculator a modelelor de tricotate ce se vor realiza în anul 2016 pentru mașinile de tricotate SHIMA/STOLL, pentru gama de mărimi XS – XXXL.

2.2 Prestatorul va asigura asistența tehnică pentru implementarea în producție a modelelor grafice realizate, pe toată durata contractului prin e-mail / telefonic sau prin deplasare la sediile de producție din România, la solicitarea beneficiarului.

2.3 Prestatorul va realiza serviciile în perioada **00 2016 – 00 2016**.”

Asa cum s-a prezentat detaliat la situatia de fapt, prin contestatia formulata societatea sustine ca in fapt, serviciile prestate de **A1** si **B1** presupun activitatea de utilizare a sistemelor computerizate (echipamente si programe) in proiectarea modelelor de tricotaje (sistemul SDS ONE APPEX/M1+), acestea fiind adaptate echipamentelor specifice utilizate in activitatea de productie tricotaje (masini electronice de tricotat SHIMA/STOLL).

In acest sens, societatea a prezentat, conform Anexei nr.000 la contestatie, schema privind programele electronice, astfel: realizarea programelor cu ajutorul sistemelor computerizate in proiectarea modelelor de tricotaje, se transmit in format electronic prin e-mail catre producatori; se realizeaza descarcarea programelor arhivate in format RAR si ZIP transmise pe e-mail; se descarca in statia grafica; se proceseaza fisierele pentru fiecare reper al produsului pentru adaptarea la cerintele structurii si se mai fac ulterior modificari; fisierele se salveaza in final pe statiile grafice si se transmit in memoria calculatoarelor masinilor de tricotat.

Totodata, se retine ca in sustinerea contestatiei societatea a prezentat facturi, anexe la facturi, corespondenta e-mail, fotografiile cu diverse modele, print screen-uri, comenzi, CMR-uri.

Astfel, spre exemplificare, in cazul furnizorului **A1**, la factura nr.000/2019, mentionata de organele de inspectie fiscala la pozitia **000** din Anexa nr.000 la raportul de inspectia fiscala, au fost atasate:

- Anexa la factura, in care se regaseste, la pozitia **000**, si modelul avand codul A9.WEC.ABM.02,
- corespondenta e-mail, print screen si fotografiile referitoare la acest model,
- imagine grafica a fisierelelor,
- comenzi ale **H** catre **X**, cu privire la modelul A9.WEC.ABM.02,
- facturi emise de **X** catre **H**, in care se regasesc produse cu codurile A9.WEC.ABM.02A si A9.WEC.ABM.02M (exemplu factura nr.000/2019),
- CMR-uri, in care la expeditor este inscrisa **X**, iar destinatar **H**.

Documente similare au fost prezentate si in cazul furnizorului **B1**.

Avand in vedere:

- obiectul contractelor in cauza (prestarea serviciilor de proiectare asistata pe calculator a modelelor de tricotaje, prestatorul asigurand asistenta tehnica pentru implementarea in productie a modelelor grafice realizate),
- argumentele prezentate de societate cu privire la modalitatea de realizare a serviciilor, care utilizeaza sisteme computerizate (rezultatul acestor servicii de proiectare il reprezinta fisierele specifice (programe) ce au fost incarcate in sistemele de calcul ce controleaza echipamentele utilizate - masini electronice de tricotat, programele fiind transmise pe e-mail catre **X** si societatile producatoare **M E / M M** sub forma fisierelelor, prin intermediul

referentului de specialitate al **H**, descărcate pe stații grafice. Asupra acestor modele (programe), utilizând sisteme computerizate similare, personalul tehnic al celor două societăți realizează intervenții, ajustări, modificări pentru a fi adaptate exact modelului ce se dorește a se realiza sau modificărilor de model și apoi instalate pe mașinile electronice,

- documentele anexate la dosarul cauzei, astfel cum au fost prezentate, spre exemplificare, mai sus,

nu pot fi reținute constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora societatea nu a prezentat pentru justificarea realizării acestor servicii documente din care să rezulte identitatea personalului deservent, dovada intrării, respectiv a ieșirii pe poarta unității a mijloacelor auto ale acestora și intervalul de timp al desfășurării activității, precum și documente referitoare la stadiul de execuție al serviciilor în cadrul de timp menționat, a documentelor care atestă stadiul realizării, recepția serviciilor și confirmarea realizării în bune condiții a acestora de către o comisie de recepție formată din personal specializat și cu pregătire tehnică adecvată.

De asemenea, având în vedere cele de mai sus, nu pot fi reținute nici constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că societatea „nu a adus precizări și documente” referitor la posibilitatea ca printre condițiile impuse executanților să existe și obligația de execuție a respectivelor servicii în regim de asigurare a calității, și faptul că furnizorii de servicii au executat în regimul calității respectivele servicii.

Totodată, se reține că în ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora serviciile de programare asistată pe calculator facturate de furnizorii mai sus menționați coincid cu activitățile curente ce se desfășoară în mod firesc în cadrul activității **X**, aceasta având angajați calificați în industria confecțiilor și tricotajelor (patru operatori mașini tricotate rectilinie, un mecanic de întreținere și reparații mașini și un tehnician în industria confecțiilor și tricotajelor), prin contestația formulată, societatea precizează că personalul tehnic menționat de organele de inspecție fiscală, nu are competența necesară pentru a efectua aceste proiecte, fiind implicați doar în procesele activității de producție proprie a societății, nu și în relația **X** cu societățile prestatoare, iar angajarea acestora s-a realizat în anul 2015, când a fost înființată propria secție de producție, aspecte care nu au fost verificate și analizate de către organele de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea susține că nu are angajat un programator (deși funcția există în organigramă, aceasta este vacantă).

Având în vedere argumentele contestatarului referitoare la faptul că prin contractele de lohn încheiate cu prestatorii s-a obligat să pună la dispoziția acestora documentația pentru execuție și să ofere asistență

tehnică, astfel ca programele achiziționate de **X** și transmise către cele două societăți producătoare (**M E / M M**) au fost utilizate de acestea pentru realizarea modelelor comandate de **H**, care s-au reflectat în facturile de manoperă emise de **X** către **H**, așa cum s-a reținut la pct.**000** din prezenta decizie, referitor la serviciile de realizare modele grafice și manopera, aceasta a prezentat:

- Contractul de comision nr.000/2007, încheiat între **H**, în calitate de comitent și **X**, în calitate de comisionar, prin care: „Comisionarul se obliga să încheie în nume propriu dar în contul comitentului, contracte de prelucrare în domeniul tricotajelor și confecțiilor în sistem lohn în limitele mandatului dat de către comitent, conform comenzilor, termenelor, bucatilor și parametrilor tehnici și de calitate specificate în anexe la prezentul contract. [...]

Comisionarul va asigura producătorilor documentația și asistența tehnică de specialitate necesare în vederea derulării contractelor de prelucrare în domeniul tricotajelor și confecțiilor în sistem lohn.”

- în data de **00.00.2007**, între **M E**, în calitate de producător și **X**, în calitate de comisionar, a fost încheiat Contractul nr.**000**, care a avut ca obiect:

„Executarea producției de tricotaje și confecții în lohn de către producător pentru **H** – beneficiar, prin intermediul comisionarului.

Productia realizata de producator va fi executata conform comenzilor, termenelor, bucatilor și parametrilor tehnici și de calitate anexe la acest contract.

Materia prima utilizata de producator va fi trimisa de **H**, în sistem lohn, comisionarului care se va ocupa de distribuirea acesteia către producător în cantitățile și la calitatea specificată în documentația tehnică.

Documentația și asistența tehnică de specialitate necesare în vederea derulării contractului în mod optim vor fi acordate producătorului de către comisionar.

Produsele rezultate în urma prelucrării materiei prime furnizate în sistem lohn vor fi destinate exclusiv **H**.

Transferul materiei prime și accesoriilor, respectiv a produselor finite va fi realizat prin intermediul comisionarului [...].”

Totodată, așa cum s-a reținut la pct.**3B** din prezenta decizie, **X** a refacturat societății **H** servicii de manopera, aspect care de altfel a fost constatat și de către organele de inspecție fiscală.

Se reține că, în ceea ce privește serviciile de manopera, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări din care să rezulte considerentele pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care potrivit Contractului nr.**000/2007**, una dintre obligațiile

comitentului (H) este aceea de a achita contravaloarea manoperei în contul comisionarului (X), care este obligat să o vireze în contul producătorului (ME), aspecte reținute la pct.3B din prezenta decizie.

Astfel, în lipsa unor constatări cu privire la serviciile de manoperă, organul de soluționare a contestației nu poate stabili dacă serviciile de proiectare asistată pe calculator s-au reflectat în facturile de manoperă emise de X către H, având la bază contractele mai sus menționate și / sau alte contracte.

Prin urmare, din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile în integralitatea lor, limitându-se la a face constatări cu privire la faptul că societatea nu a prezentat pentru justificarea realizării acestor servicii anumite documente (prezentate mai sus) care nu sunt specifice unor servicii care presupun utilizarea unor sisteme computerizate, fără ca din documentele anexate la dosarul cauzei să rezulte dacă serviciile în cauză, achiziționate de X au fost transmise către societățile producătoare ME / MM și dacă au fost utilizate de acestea pentru realizarea modelelor comandate de H, care s-au reflectat în facturile de manoperă emise de X către H, ținând cont de documentele anexate de societate la dosarul cauzei.

În consecință, din raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv dacă aceasta justifică prestarea serviciilor în beneficiul societății și măsura în care au fost destinate realizării operațiunilor sale taxabile.

Totodată, se reține că potrivit art. 10 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală”,

iar în conformitate cu prevederile art.55 alin (2) din același act normativ:

„(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

- b) solicitarea de expertize;*
- c) folosirea înscrisurilor;*
- d) efectuarea de constatări la fața locului;*
- e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”.

Având în vedere că aceste prevederi legale au fost preluate din vechiul cod de procedură fiscală (Ordonanța Guvernului nr.92/2003), se reține că în sensul celor de mai sus sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, respectiv:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri [...].”

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra cuantumului TVA aferenta serviciilor de audit financiar, cat si serviciilor de proiectare asistata pe calculator.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Astfel, documentele existente la dosarul cauzei nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestatarii, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra tratamentului fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil operațiunilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor

operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, acesta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Prin urmare, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.7 alin.(2) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, în temeiul prevederilor art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.4. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.000/2019, în ceea ce privește:

- taxa pe valoarea adăugată aferenta serviciilor de audit financiar, cat si serviciilor de proiectare asistata pe calculator aferente perioadei **00.00.2014 – 00.00.2019**, perioada pentru care societatea invoca erori privind stabilirea cuantumului TVA,

- **TVA in suma de 000 lei aferenta serviciilor de proiectare asistata pe calculator**, stabilita pentru luna **00** 2019,

urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

B. 1) Xși-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi reprezentând prestări servicii consultanță fiscală, emise de **K**.

2) De asemenea, **X** și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi reprezentând prestări servicii de consultanță și testare a mașinilor și echipamentelor de producție, emise de persoana fizică autorizată **3**.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisa în facturile emise de **K** și persoana fizică autorizată **3**, astfel cum au fost menționate în Anexa nr.**000** la raportul de inspecție fiscală, întrucât nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și faptul că acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

În drept, sunt incidente prevederile art.145, art.146, art.150 alin.(2)-alin.(6), art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.(1) si pct.82 alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si art.297 alin.(4) lit.a, art.299 alin.(1) lit.b, art.307, art.326 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare si pct.67 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, prevederi legale mentionate la pct.2 din prezenta decizie.

1) Așa cum s-a reținut la situația de fapt, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă unor servicii de consultanță fiscală

facturate de **K**, însă urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisa în aceste facturi întrucât nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și faptul că acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Organul de soluționare a contestației reține că la dosarul cauzei au fost anexate:

- Contractul de consultanță nr.**000/2002** încheiat între **K**, în calitate de consultant și **X**, în calitate de client, prin care la art.1 "Obiectul contractului" se prevede:

"Obiectul contractului îl reprezintă acordarea de către consultant a următoarelor servicii:

- a) verificarea lunară, prin sondaj, a calculului impozitelor și taxelor efectuat de către client, ocazie cu care consultantul își rezervă dreptul de a face în scris unele recomandări pentru remedierea eventualelor erori;
- b) găsirea unei soluții rapide la orice problemă de natură fiscală ridicată de către client: termen de soluționare cel mult 48 de ore;
- c) asistență de specialitate la întocmirea declarațiilor de impozite și taxe la cererea clientului;
- d) acordarea de asistență de specialitate în cazul în care clientul este verificat de către organele de specialitate ale Ministerului Finanțelor Publice, la solicitarea clientului.
- e) identificarea de soluții legale pentru diminuarea impozitelor aplicând în acest sens toate facilitățile prevăzute de legislația în vigoare,
- f) furnizarea informațiilor de ultimă oră cu privire la modificările legislative și modul de exploatare sau de conformare la acestea;
- g) participarea la redactarea contestațiilor sau a altor documente comunicate organelor fiscale, la cererea clientului,
- h) consultanță în materia aplicării convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România,
- i) studii și analize efectuate la cerere clientului privind oportunitățile create de legislația fiscală."

Totodată, la art.2 "Obligațiile consultantului" se stipulează:

„2.1 Consultantul se obligă să asigure serviciile prevăzute la art.1 la capacitatea și eficiența sa maximă la biroul său și prin deplasarea la sediul clientului o dată pe lună de câte ori se solicită aceasta.[...]"

- acte adiționale la acest contract care privesc prelungirea duratei contractului sau modificări ale modalității de plată și a tarifului,
- materiale informative privind legislația în diverse domenii (acordare tichete cadou, declarații etc.),
- rapoarte de lucru care au o modalitate de întocmire similară.

Spre exemplificare, Raportul nr.**000/2019** în care se menționează:

"1. S-a transmis materialul informativ conținând rezumatul materialelor informative transmise pe e-mail persoanelor desemnate din cadrul **X** în cursul lunii de referință.

2. S-au transmis prin e-mail materiale informative realizate pe baza actelor normative cu incidență asupra activității **X**.

3. Ne-am deplasat la sediul **X**, unde am verificat prin sondaj documentele financiar contabile și fișele societății aferente lunii **00** 2019 [...]. În cursul vizitei întreprinse au fost furnizate servicii profesionale de specialitate:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată:

- verificarea documentării tranzacțiilor întreprinse de societate: [...]
- consultanță cu privire la întocmirea și ținerea evidențelor cerute de prevederile legale: [...]
- verificarea corespondenței sumelor înscrise în jurnale cu evidența contabilă [...]

În ceea ce privește depunerea declarațiilor, urmărirea termenelor.

Furnizarea de informații specifice cu privire la tratamente fiscale pentru spețele indicate de client [...]."

Raportul nr.**000/2019** conține astfel de informații și în ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor fizice, impozitul pe veniturile înregistrate de nerezidenți.

Din analiza documentelor mai sus menționate, se reține că acestea prezintă la modul general anumite servicii fără să conțină informații concrete cu privire la persoanele care au efectuat aceste servicii, numărul de ore lucrate, și nici documente justificative din care să rezulte prin ce modalități au fost efectuate acestea și din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală în baza documentelor prezentate de societate la momentul efectuării inspecției fiscale.

Astfel, simpla prezentare a unor rapoarte de lucru, nesemnate și neștampilate de **K** și **X** și transmiterea în format electronic a materialului informativ cu privire la legislația fiscală nu dovedește prestarea serviciilor care au făcut obiectul Contractului de consultanță nr.**000/2002**, întrucât nu sunt însoțite de înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, analize, studii, procese verbale din care să rezulte acceptarea serviciilor de către beneficiar, documente care să ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

Se reține că deși prin Contractul de consultanță nr.**000/2002** se prevede faptul că **K** se obligă să asigure serviciile și prin deplasarea la sediul **X**, la dosarul cazului nu a fost anexat niciun document din care să

rezulte deplasarea la sediul clientului și ce servicii au fost efectuate urmând aceste deplasări.

Mai mult, așa cum rezultă și din constatările echipei de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat înscrieri referitoare la recepționarea serviciilor, singurele documente prezentate, în format electronic, fiind simple informări legislative, de cele mai multe ori cu caracter repetitiv, dar care se află la dispoziția persoanelor interesate, în Monitorul oficial și/sau acte legislative, disponibile atât în format electronic, cât și tipărite și pentru care nu se poate face o legătură cu facturile de consultanță fiscală, atât timp cât în aceste facturi nu se individualizează în mod concret tipul serviciului oferit.

2) De asemenea, așa cum s-a reținut la situația de fapt, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă unor servicii de consultanță și testare a mașinilor și echipamentelor de producție facturate de persoana fizică autorizată **3**, însă urmând verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în aceste facturi întrucât nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor și faptul că acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Organul de soluționare a contestației reține că între persoana fizică autorizată **3**, în calitate de prestator și **X**, în calitate de beneficiar a fost încheiat Contractul de prestări servicii nr. **000/2017**, în care la pct. II "Obiectul contractului" se stipulează:

"2.1 Obiectul contractului îl constituie efectuarea de către prestator în favoarea beneficiarului a următoarelor tipuri de servicii:

- servicii de consultanță pentru managementul producției
- servicii de testări ale mașinilor, echipamentelor de producție ale beneficiarului

2.2 pentru executarea contractului, prestatorul va realiza următoarele activități:

- analiza proceselor de producție
- identificarea problemelor
- căutarea și determinarea celor mai pertinente soluții
- reconfigurarea proceselor operaționale
- instruirea și coordonarea angajaților în vederea implementării modificărilor operaționale

2.3 Serviciile se realizează la sediul beneficiarului. Pentru atestarea prezenței prestatorului se vor întocmi pontaje care vor fi vizate de responsabilul de contract desemnat de beneficiar. Prestatorul este liber să

aleagă programul pentru realizarea serviciilor cu condiția respectării numărului de ore / lună stabilit.”

Totodată, potrivit pct.V ”Obligațiile părților” din contract:

”[...]

5.1 Prestatorul va organiza o întâlnire lunară cu conducerea beneficiarului [...].

5.3 Prestatorul va întocmi și transmite beneficiarului, rapoarte de activitate pentru fiecare lună, care vor însoți factura [...].

5.5 Beneficiarul va desemnează ca responsabil de contract pe dl. Lila Tiberiu Nicu [...].”

Totodată, se reține că la dosarul cauzei au fost anexate facturi, foi de prezență și rapoarte de activitate care au o modalitate de întocmire similară.

Spre exemplificare, pentru factura nr.**000/2018**, menționată de organele de inspecție fiscală la poziția **000** din anexa nr.**000** la raportul de inspecție fiscală, au fost anexate:

- o foaie de prezență pentru luna **00** 2018 semnată de persoana fizică autorizată **3** și de domnul **8**,
- un raport de activitate pentru perioada **00.00.2018 – 00.00.2018**, semnat de persoana fizică autorizată **3** în care se menționează următoarele activități: verificarea angajaților privind cunoașterea structurii și funcțiilor de bază ale unei mașini electronice de tricotat; programare; reglarea mașinii electronice de tricotat în conformitate cu fișa tehnică specifică fiecărui model; întreținerea mașinilor electronice de tricotat; detecția defectelor; determinarea cauzelor apariției defectelor de tricotat; soluționarea defectelor apărute.

În raportul mai sus menționat, aceste activități sunt prezentate și sub formă tabelară, fiind bifată fiecare în parte.

Și în acest caz, din analiza documentelor mai sus menționate, se reține că acestea prezintă la modul general anumite servicii fără să fie prezentate documente justificative din care să rezulte prin ce modalități au fost efectuate și din care să rezulte o altă situație de fapt față de cea constatată de organele de inspecție fiscală în baza documentelor prezentate de societate la momentul efectuării inspecției fiscale.

Astfel, simpla prezentare a unor foi de prezență și unor rapoarte de lucru semnate de persoana fizică autorizată **3**, nu dovedește prestarea serviciilor care au făcut obiectul Contractului de prestări servicii nr.**000/2017**, întrucât nu sunt însoțite de înscrisuri sub formă de raport comunicare, note de informare, procese verbale, analize, studii, minute ale întâlnirilor, procese verbale din care să rezulte acceptarea serviciilor de

către beneficiar, documente care să ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate și destinate realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, se reține că deși prin Contractul de prestări servicii nr.000/2017 se prevede faptul că prestatorul va organiza o întâlnire lunară cu conducerea beneficiarului, la dosarul cauzei nu a fost anexat niciun document din care să rezulte astfel de întâlniri.

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

Într-adevăr, 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 contribuabilul (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.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit cărora:

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

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

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/16.02.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 alin.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”*

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla 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.

Prin urmare, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației documente care să ateste că serviciile în cauză facturate către **X** au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că acestea au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

În consecință, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X** împotriva Decizia de impunere nr. **000/2019** emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr.**000/2019**, **în ceea ce privește:**

- taxa pe valoarea adăugată aferenta serviciilor de consultanță fiscală, si serviciilor de consultanță și testare a mașinilor și echipamentelor

de producție, aferenta perioadei 00.00.2014 – 00.00.2019, perioada pentru care societatea invoca erori privind stabilirea cuantumului TVA,
- taxa pe valoarea adăugată în suma de 000 lei aferenta serviciilor de consultanta fiscala, stabilita pentru luna 00 2019.

Organul de soluționare a contestației reține că în ceea ce privește TVA aferentă serviciilor facturate de persoana fizică autorizată **3** pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere, **X** precizează ca aceasta taxa nu este înscrisă în facturile emise, preluată de societate în jurnale și deconturi. Astfel, contestatorul susține că pentru aceste servicii taxa pe valoarea adăugată a fost calculată de echipa de inspecție fiscală prin aplicarea cotei de TVA la valoarea totală a facturii (baza impozabilă + TVA) rezultând o diferență stabilită eronat în sumă de **000 lei**. Societatea prezintă în acest sens Anexa nr.**000** la contestație.

Față de cele de mai sus, prin adresa nr.**000/2019**, organele de inspecție fiscală precizează că din analiza facturilor emise de persoana fizică autorizată **3**, prezentate de contestatar și înscrise în Anexa nr.**000** la contestație, s-a constatat că echipa de inspecție fiscală a înregistrat în Anexa nr.**000** la raportul de inspecție fiscală o valoare eronată pentru valoarea bazei de calcul a TVA, iar la valoarea respectivă a fost aplicată cota de TVA, rezultând astfel o valoare calculată eronat, în sumă totală de **000 lei**.

Se reține că deși cuantumul TVA menționat de organele de inspecție fiscală ca fiind eronat este același cu cel menționat de către societate, acestea nu au prezentat un mod de calcul și nu au precizat dacă taxa stabilită eronat se referă la facturile menționate în Anexa nr.**000** la contestație sau la alte facturi, astfel încât să se poată determina valoarea TVA pentru care societate nu are drept de deducere ca urmare a faptului că achizițiile efectuate nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile și facturile în care această taxă a fost înscrisă.

*

*

*

Avand in vedere ca:
- in ceea ce priveste TVA aferenta perioadei **00.00.2014 – 00.00.2019**, societatea invoca erori privind stabilirea cuantumului taxei, astfel cum au fost retinute la pct. 4 din prezenta decizie,

- In Anexa nr.**000** la raportul de inspectie fiscala – „Situatia facturilor reprezentand diverse servicii de consultanta facturate in sfera de cuprindere a taxei pe valoarea adaugata inregistrata in evidenta contabila a societatii verificate”, pentru perioada **00.00.2014 – 00.00.2019** sunt mentionate un numar de 168 facturi reprezentand servicii de audit financiar, consultanta fiscala, consultanță și testare a mașinilor și echipamentelor de producție, precum si servicii de proiectare asistată pe calculator, emise de furnizorii **L, K, I, B1** si **A1**, cu o TVA in suma totala de **000 lei**, fara sa fie stabilit cuantumul taxei pentru fiecare categorie de servicii si furnizori in parte,

- asa cum s-a retinut la pct.4 A) 1 din prezenta decizie, pentru serviciile de audit financiar nu rezultă considerentul pentru care organele de inspectie fiscala au cuprins în baza impozabilă a TVA stabilită în Anexa nr.**000** și a TVA aferentă avansului stornat, iar asa cum s-a retinut la pct.4 B) 2 din prezenta decizie, TVA inscrisa in anumite facturi emise de persoana fizică autorizată **3**, a fost preluata eronat de catre organele de inspectie fiscala, fara ca din documentele anexate la dosarul cauzei si din precizarile echipei de inspectie fiscala sa rezulte care sunt aceste facturi, si cuantumul TVA inscris in fiecare dintre aceste facturi,

- asa cum s-a retinut la pct.4 A) 1 si A) 2 din prezenta decizie, pentru perioada **00.00.2014 – 00.00.2019**, in ceea ce priveste TVA aferenta serviciilor de audit financiar si serviciilor de proiectare asistată pe calculator, a fost desfiintata Decizia de impunere nr.**000/2019**, iar asa cum s-a retinut la pct.4 B)1 si B2), pentru perioada **00.00.2014 – 00.00.2019**, in ceea ce priveste TVA aferenta serviciilor de consultanță fiscala si serviciilor de consultanță și testare a mașinilor și echipamentelor de producție, a fost respinsa ca neintemeiata contestatia formulata de societate impotriva Deciziei de impunere nr.**000/2019**,

se va desfiinta partial Decizia de impunere nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspectie fiscala nr.**000/2019**, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată in suma de **000 lei** aferenta perioadei **00.00.2014 – 00.00.2019**, urmand ca organele de inspectie fiscala sa stabileasca cuantumul corect al TVA tinand cont de cele retinute prin prezenta decizie, precum si de faptul ca urmare reverificarii, potrivit pct.11.5 din OPANAF nr.3741/2015 *„prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului obligatii fiscale mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii”*.

Totodata, organele de inspectie fiscala vor proceda la reanalizarea aspectelor de fond doar in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata pentru care s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere nr.**000/2019**.

*

* *

Asa cum s-a retinut prin prezenta decizie, in ceea ce priveste serviciile de realizare modele grafice si manopera, constatarile organelor de inspectie fiscala au fost in sensul ca **X** si-a creat un avantaj fiscal, urmare derularii operatiunilor respective, insa acestea nu au fost retinute.

Astfel de constatari au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala si la pagina **000**, respectiv: „se constata la **X** existenta unei practici abuzive, fiind indeplinite conditiile conform carora, operatiunile in cauza, in pofida aplicarii formale a conditiilor prevazute de dispozitiile relevante din cadrul normelor de drept material fiscal, au avut drept rezultat obtinerea unui avantaj fiscal a carui acordare este contrara obiectului urmarit prin aceste dispozitii, rezultand dintr-un ansamblu de elemente obiective, faptul ca scopul esential al operatiunilor in cauza consta in obtinerea unui avantaj fiscal”, facandu-se referire si la serviciile constand in lucrari constructii - montaj, reparatii, consultanta tehnica si programare asistata.”

Prin urmare, reiteram cele retinute la pct.3B din prezenta decizie, respectiv faptul ca in spetele supuse solutionarii, din analiza constatarilor echipei de inspectie fiscala și a documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezulta ca **X** a obtinut avantaje fiscale în sensul celor retinute precum si a jurisprudentei CJUE (cauzele C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum, C-484/03 Bond House Systems, C-285/11 Bonik, cauzele conexe C-80/11 si C-142/11 Mahageben si Peter David).

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de X impotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , în ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata in suma de 000 lei.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.000/2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice , **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de 000 lei**, 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 aceluiași operațiuni, pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL