



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

**Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,
Corp A, sector 3, București**

Tel: 021 4089450

Fax: 021 4089301

e-mail: contestatii.DGAMC@anaf.ro

DECIZIA nr. 101/ 27.12.2018

privind soluționarea contestației depuse de

SC X SA

înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații

din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC X/17.10.2018

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. X/17.10.2018, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC X/17.10.2018, asupra contestației formulată de SC X SA, cu sediul în municipiul X, Șos. X, nr. X jud. X, înregistrată la Oficiul Registrului Comertului sub nr. X, reprezentată de avocat X, potrivit împuternicirii avocațiale seria X nr. X, cu sediul profesional la X – Societate Civilă de Avocați, cu adresa în X, str. X nr. X jud. X.

Societatea solicită desființarea în întregime a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/31.08.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/31.08.2018 de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, prin care societății i-a fost respinsă la rambursare suma de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi emise de SC X SRL și X Belgia.

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, având în vedere că Decizia de impunere nr. F-MC X/31.08.2018 a fost comunicată societății în data de **18.09.2018**, iar contestația a fost înregistrată la registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la **data de 02.10.2018**, conform ștampilei registraturii aplicată pe contestație, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, X SA la data depunerii contestației figurând la poziția nr. X din „*Lista marilor contribuabili care sunt administrați de D.G.A.M.C. începând cu data de 1*

ianuarie 2017 conform criteriilor de selectie prevazute de OPANAF nr. 3609 din 15 decembrie 2016”, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este legal investit să soluționeze contestația formulată de X SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/31.08.2018, societatea X SA susține următoarele:

1. *În privința taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei dedusă pentru serviciile de audit al informațiilor financiare pentru consolidarea conturilor la grup.*

Societatea consideră că neacceptarea la deducere a TVA aferente facturii nr. X/26.09.2016 s-a făcut nejustificat deoarece serviciile în cauză vizează auditul informațiilor financiare ale societății și, chiar dacă acesta este destinat consolidării conturilor grupului, nu constituie un audit de consolidare, ci o prelucrare a unor date exclusiv referitoare la subscrisa societate.

Totodată, societatea susține că aprecierea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia aceste servicii au fost în fapt prestate la comanda și exclusiv în beneficiul companiei-mamă, nefiind necesare S.C. X S.A., reprezintă o încălcare a principiului libertății de gestiune a agentului economic, societatea fiind cea care stabilește dacă utilizarea acestui serviciu îi este sau nu necesară.

Ca parte a grupului X, X SA efectuează diferite tranzacții cu societățile din grup, acestea fiind indispensabile societății în vederea desfășurării activității și, implicit, a desfășurării de operațiuni taxabile, însă pentru a avea acces la tranzacțiile respective și la beneficiile ce decurg din acestea, societatea contestatoare trebuie să îndeplinească anumite cerințe, printre care se numără și aceea de a achiziționa serviciile de auditare necesare consolidării la nivel de grup, în conformitate cu instrucțiunile/reglementările contabile legale ale grupului.

Prin urmare, prin efectuarea acestor cheltuieli cu serviciile de audit, societatea și-a putut desfășura în condiții optime activitatea, achiziția serviciilor fiind astfel destinată utilizării în folosul desfășurării de operațiuni taxabile, în conformitate cu prevederile art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În continuare, societatea invocă prevederile pct. 67, alin. 1-3 din HG nr. 1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr. 227/2016 privind Codul fiscal, precum și Jurisprudența Curții de Justiție Europene, și anume hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH de care organele fiscale nu au ținut cont când au analizat dreptul de deducere al societății, precizând că acest drept trebuia să-i fie acordat atâta timp cât nu a fost identificat niciun element obiectiv din care să rezulte participarea societății

la o fraudă sau exercitarea abuzivă de către societate a dreptului de deducere.

Referitor la condițiile de formă, societatea afirmă că acestea au fost îndeplinite, întrucât acestea deține facturi emise în conformitate cu prevederile legislației fiscale, care conțin elementele obligatorii solicitate de legislația în materie de TVA.

2. În privința taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă unor servicii de întocmire și depunere deconturi de TVA în Belgia, prestate de către X Belgia

Societatea contestatoare afirmă că opinia organului de inspecție fiscală potrivit căreia aceasta ar fi acționat ca persoană impozabilă distinctă într-o manieră independentă pe fiecare cod de TVA alocat pe teritoriul Uniunii Europene, este contrazisă de dispozițiile legale interne, de mecanismul TVA reglementat prin Directiva 2006/112/CE, precum și de jurisprudența Curții Europene de Justiție.

Astfel, potrivit legislației naționale, nu numai că alocarea codului de TVA nu definește caracterul impozabil al unei persoane, ci, mai mult, lipsește cu desăvârșire din definiția legală a persoanelor impozabile, persoană impozabilă fiind considerată orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, o activitate economică, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități, conform art. 269, alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal care transpune practic prevederile art. (9) din Directiva 2006/112/CE.

De asemenea, CJUE a statuat în repetate rânduri că înregistrarea în scopuri de TVA a unei persoane impozabile este o chestiune de natură formală, care nu poate pune în discuție dreptul de deducere a TVA, întrucât unul din scopurile mecanismului european al TVA este acela de a degreva în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorate sau achitate în cadrul tuturor activităților sale economice (Hotărârea din 7 martie 2018, C-159/17-Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius, pct. 32, Hotărârea din 9 iulie 2015, C-183/14- Salomie și Oltean, pct. 60, Hotărârea din 21 octombrie 2010, C-385/09 – Nidera Handelscompagnie BV, pct. 50, Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec., p. I-4321, pct. 34 și Hotărârea din 1 martie 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, pct. 30, Hotărârea din 27 septembrie 2007, Colée, C-146/05, Rep., p.I-7861, pct. 26, Hotărârea Nidera Handelscompagnie, pct. 49, pct. 50 Hotărârea Dankowski, pct.37, Hotărârea VSTR, pct. 44, Hotărârea din 19 iulie 2012, Redlihs, C-263/11, pct. 48, Hotărârea Mecsek-Gabona, pct. 60, Hotărârea din 14 martie 2013, C-527/11- Ablessio).

În concluzie:

-noțiunea de „persoană impozabilă” nu este legată de înregistrarea în scopuri de TVA a acesteia, ci de desfășurarea de activități economice, persoană impozabilă în sensul TVA putând fi atât o persoană înregistrată, cât și una neînregistrată în scopuri de TVA;

- înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA reprezintă strict o chestiune formală, în scopul permiterii controlului;
- înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA , respectiv neînregistrarea acesteia în scopuri de TVA nu poate pune în discuție în special dreptul de deducere a TVA, și, prin urmare, neutralitatea acestei taxe;
- noțiunea de „persoană impozabilă” este strâns legată de desfășurarea unei activități economice, indiferent de locul desfășurării acesteia.

Astfel, motivul indicat de organele de inspecție fiscală, este contrazis complet atât de legislația națională, cât și de prevederile mecanismului european de TVA și jurisprudența comunitară obligatorie a CJUE. Interpretarea noțiunii de „persoană impozabilă” de tipul celei realizate de către organele de inspecție fiscală, goleşte complet de conținut mecanismul european de TVA reglementat prin Directiva 2006/112/CE, întrucât, în ipoteza alocării teritoriale a activității economice generatoare de TVA pe criteriul formal al codului de TVA, fără luarea în considerare a criteriului transfrontalier din spațiul economic european, Directiva 2006/112/CE ar deveni caducă.

Organele de inspecție fiscală, prin anularea dreptului de deducere, au încălcat flagrant mecanismul european de TVA care garantează dreptul de deducere ca element fundamental și reprezintă un motiv de netemeinicie și nelegalitate al refuzului organelor fiscale de a accepta la deducere TVA, mai ales că motivul de refuz este întemeiat exclusiv pe ideea că statul român nu recunoaște dreptul de deducere a TVA aferente achiziției acestor servicii de întocmire și depunere deconturi de TVA, întrucât pe codul de TVA românesc, societatea nu ar fi înregistrat „ieșiri”.

Acest motiv de refuz a fost anterior analizat de către CJUE, aceasta statuând obligatoriu pentru toate statele membre că persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA achitată în amonte, indiferent dacă operațiunea din aval a determinat plata TVA în statul membru respectiv sau nu, deci chiar și fără a fi plătit TVA aferentă ieșirilor în statul membru respectiv.

În acest sens, societatea citează din Hotărârea CJUE din 22 decembrie 2010, C-277/09-RBS Deutschland Holdings GmbH, Hotărârea CJUE din 15 noiembrie 2017, C-507/16- Entertainment Bulgaria System, pct. 42, Hotărârea CJUE din 21 septembrie 2017, C-441/16-SMS Group, pct. 39.

Societatea nu este de acord nici cu constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia „În condițiile în care persoana juridică SC X SA deținea un cod de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de statul belgian, operațiunile economice care fac obiectul prezentei cauze precum și TVA aferentă acestora trebuiau să se reflecte în decontul de TVA depus în Belgia, pentru codul X și nu în decontul de TVA depus în România pentru codul X”.

În opinia societății, constatările organelor fiscale sunt greșite, întrucât acestea nu pot susține, pe de-o parte, că facturarea acestor servicii s-a făcut corect, societatea colectând corect TVA aferentă pe codul de TVA românesc, evidențiind, pe cale de consecință, această TVA și în decontul de TVA depus la autoritățile fiscale române, iar pe de altă parte, să susțină

faptul că societatea trebuia să se adreseze pentru TVA belgiană autorităților fiscale belgiene și nu celor române.

Motivările organelor de inspecție fiscală denotă o substanțială lipsă înțelegere a mecanismelor europene de TVA, a sistemului taxării inverse a TVA, precum și a liberei circulații a serviciilor în interiorul Uniunii Europene, întrucât este de esența mecanismului european al TVA o abordare transfrontalieră a tranzacțiilor și nu una întemeiată pe criterii naționale.

Societatea concluzionează că organele de inspecție fiscală au refuzat nejustificat și nelegal dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei aferentă serviciilor de întocmire și depunere deconturi de TVA în Belgia, având în vedere următoarele:

- noțiunea de „persoană impozabilă” nu este condiționată de alocarea formală a codurilor de TVA, ci exclusiv de activitățile economice pe care le desfășoară persoana respectivă;
- neutralitatea TVA trebuie respectată, iar alocarea codurilor de TVA unei persoane are doar un caracter formal și este strict în scopul permiterii controlului, neputând astfel condiționa sau limita dreptul de deducere a TVA;
- în niciun caz interpretarea ori aplicarea legislației fiscale naționale nu trebuie să conducă la anularea dreptului de deducere a TVA, societatea nemaiavând practic dreptul de a deduce taxa aferentă serviciilor de întocmire și depunere deconturi TVA nici în România și nici în Belgia, întrucât facturarea lor și colectarea TVA aferente în România s-au realizat corect (art. 278, alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal);
- dreptul de deducere a TVA nu poate depinde de împrejurarea dacă operațiunea realizată în aval a determinat efectiv plata TVA în România (Hotărârea CJUE din 22.12.2010, C-277/09, pct. 41,44).

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/31.08.2018, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/31.08.2018, de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, organele de inspecție fiscală, din totalul de X lei solicitat la rambursare prin Decontul cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr. INTERN-X/10/2016, au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, compusă din:

- suma de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă în mod nejustificat pentru serviciile de audit pentru consolidarea conturilor la grup, în baza facturii nr. X/26.09.2016 emisă de SC X SRL, organele de inspecție fiscală constatând că aceste servicii au fost comandate de compania-mamă și nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. X S.A;

- suma de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă nejustificat în luna septembrie 2016 pentru serviciile de întocmire și depunere în Belgia de către consultantul X, X, a deconturilor de TVA pentru codul belgian al SC X SA, X.

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

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă SC X SA are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de X SRL, constând în auditul informațiilor financiare pentru consolidarea conturilor la Grup, în condițiile în care necesitatea achiziționării acestor servicii în folosul operațiunilor sale taxabile nu se justifică, având în vedere că întocmirea situațiilor financiare consolidate este obligația societății-mamă.

În fapt, în perioada 01.09.2016-30.09.2016, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de X lei în baza facturii nr.X/26.09.2016 emisă de X SRL către X SA, în sumă totală de X lei, reprezentând onorarii și cheltuieli administrative pentru auditul situațiilor financiare de consolidare, la 31.12.2016, „în conformitate cu cerințele Grupului X”.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste servicii au fost comandate de compania-mamă și nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale S.C. X S.A.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea X SA, neavând calitatea de societate-mamă, nu avea obligativitatea întocmirii situațiilor financiare consolidate, această obligativitate revenind numai societăților-mamă, conform prevederilor art. 29, alin. (2) din Legea Contabilității nr. 82/1991, precum și celor ale art. 7, alin. (1) din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Prin urmare, în temeiul art. 297, alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/ 2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu poate justifica necesitatea efectuării cheltuielilor privind auditul situațiilor financiare de consolidare în scopul activității proprii, fapt pentru care au procedat la diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de X lei.

Societatea susține că serviciile de audit ale informațiilor financiare ale societății, deși sunt destinate consolidării conturilor grupului, „vizează informațiile financiare ale societății, deci nu constituie un audit de consolidare, ci o prelucrare a unor date exclusiv referitoare la subscrisa societate”.

Totodată, contestatara precizează că pentru a avea acces la tranzacțiile cu societățile din grup și implicit la beneficiile ce decurg din acestea, trebuia să îndeplinească anumite cerințe, respectiv achiziționarea serviciilor de auditare necesare consolidării la nivel de grup, în conformitate

cu instrucțiunile/reglementările contabile ale grupului, astfel că, prin contractarea acestor cheltuieli, își putea desfășura în condiții optime activitatea și realiza operațiuni taxabile.

În drept, sunt aplicabile prevederile stipulate la art.297, alin.(4) lit.a) și art. 299, alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată 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 de către o persoană impozabilă, 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. 319 din Codul fiscal:

“Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;

Art. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 319](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;(.....)”

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, 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.

Organul de soluționare reține că motivele care au dus la neacceptarea la deducere de către organele de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, sunt motive legate de neîndeplinirea unor condiții de fond, și anume faptul că serviciile de audit prestate de X SRL nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății.

Analizând conținutul Scrisorii de angajament a X SRL din data de 31.08.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, organul de soluționare reține că aceasta a fost întocmită pentru a confirma termenii angajamentului încredințat societății X SRL în vederea realizării unui audit pentru SC X SA, termenii și condițiile aplicându-se serviciilor pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 2016, și anume:

- Auditul informațiilor financiare ale SC X SA la 31 decembrie 2016, întocmite în conformitate cu reglementările legale românești prevăzute în OMFP nr. 1802/2014 și emiterea raportului de audit aferent;

- Auditul informațiilor financiare de consolidare la 31 decembrie 2016, întocmit în conformitate cu instrucțiunile X, pentru includerea în situațiile financiare consolidate ale Grupului X și emiterea raportului de audit aferent.

De asemenea, organul de soluționare reține că raportul de audit întocmit în conformitate cu reglementările legale prevăzute în OMFP nr. 1802/2014 va fi adresat acționarilor societății, iar raportul de audit asupra situațiilor financiare de consolidare va fi adresat auditorilor grupului din care face parte societatea contestatoare.

Din analiza facturii nr. X/26.09.2016, anexată în copie la dosarul cauzei, se reține că aceasta a fost emisă de X SRL către SC XSA pentru servicii constând în „onorarii pentru auditul situațiilor financiare de consolidare, la 31.12.2016, pregătite în conformitate cu cerințele grupului X, pe baza contractului din 31.08.2016 – tranșa I” și „cheltuieli administrative”.

Totodată, organul de soluționare reține că prevederile art. 29, alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, precum și cele ale art. 7, alin. (1) din OMFP 1802/2014 prevăd obligativitatea de a întocmi situații financiare anuale consolidate aparține societății-mamă:

Legea contabilității nr. 82/1991:

„Art. 29 (2) O societate-mamă trebuie să întocmească atât situații financiare anuale pentru propria activitate, cât și situații financiare anuale consolidate, în condițiile prevăzute de reglementările contabile aplicabile.”

Ordin nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

“Art. 7 (1) O societate-mamă are obligația să întocmească situații financiare anuale consolidate atunci când sunt depășite criteriile prevăzute la [pct. 10](#) alin. (3) din reglementările prevăzute la [art. 1](#), precum și în cazul grupurilor mici și mijlocii în care una dintre entitățile afiliate este o entitate de interes public.”

Organul de soluționare reține că auditul situațiilor financiare ale SC X SA, întocmit în conformitate cu instrucțiunile Grupului X și efectuat de X SRL în vederea includerii în situațiile financiare consolidate ale Grupului X,

reprezintă situații financiare consolidate pe care societatea-mamă, parte a grupului, avea obligația să le întocmească.

Astfel, pentru a-și consolida conturile și/sau pentru a-și întocmi propriile raportări, respectiv pentru a-și duce la îndeplinire propriile obligații legale, societatea-mamă avea nevoie de o serie de rapoarte cu informații de la societățile din grup, în speță de la SC X SA, pregătite într-un format specific și certificate de o societate de audit.

Având în vedere aspectele expuse, afirmația societății conform căreia nu este relevant aspectul privind scopul acestor servicii (consolidarea conturilor la grup), ci doar faptul că subiectul acestor servicii îl reprezintă informațiile financiare ale societății, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât în speța în cauză nu este relevant faptul că au fost prelucrate date referitoare la societate, ci faptul că aceste prelucrări de informații au fost, în fapt, comandate de societatea-mamă, pentru uzul acesteia, respectiv pentru consolidarea conturilor la grupul X.

În cuprinsul contestației, societatea invocă principiului libertății de gestiune a agentului economic care îi dă societății dreptul de a stabili dacă utilizarea serviciului în cauză îi este sau nu necesară, referitor la care organul de soluționare reține că acesta nu are nicio valoare judiciară, nefiind reglementat de niciun act normativ din domeniul economic, financiar-contabil, fiscal sau de altă natură, și, prin urmare, nu poate prevala în fața unor norme legale.

În ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia a îndeplinit condițiile de formă în conformitate cu legislația națională, respectiv deține facturi ce conțin elementele obligatorii solicitate de legislația TVA în materie, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere faptul că, așa cum s-a precizat mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată a fost condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, astfel că, atâta timp cât societatea nu a îndeplinit cerințele de fond, îndeplinirea sau nu a cerințelor de formă nu este suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În concluzie, pentru serviciile facturate de X SRL, pentru care a fost dedusă taxa pe valoarea adăugată în sumă de 1X lei, nu se justifică necesitatea achiziționării acestora în folosul operațiunilor taxabile ale SC X SA, acestea fiind în fapt, așa cum s-a reținut mai sus, necesare societății-mamă.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus și prevederile legale în materie în perioada verificată, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de X SRL, constând în auditul situațiilor financiare ale societății pentru consolidarea conturilor la grup, fapt pentru care, 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 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, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. X SA împotriva Deciziei de impunere nr.X/31.08.2018** emisă de Direcția generală de Administrare a Marilor Contribuabili în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/31.08.2018, **în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.**

2. Referitor la TVA în sumă de X lei aferentă achizițiilor de servicii de la furnizorul X Belgia, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea TVA aferentă acestor cheltuieli în condițiile în care documentele prezentate nu justifică prestarea serviciilor în folosul operațiunilor taxabile din România ale societății.

În fapt, cu ocazia inspecției fiscale ce a vizat taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.09.2016-30.09.2016, organele fiscale au identificat două facturi, și anume factura nr. X/07.09.2016 și factura nr. X/30.09.2016, în valoare totală de X Euro (X lei) emise de societatea X din Belgia pentru societatea X SA, cu codul de înregistrare X.

Facturile au fost emise pentru serviciile de întocmire și de depunere în Belgia a deconturilor de TVA pentru lunile iulie și august 2016, aferente codului de TVA belgian al societății X SA, atribuit de autoritățile fiscale belgiene pentru operațiunile de achiziție și de vânzare de zahăr derulate de X SA pe teritoriul acestei țări, utilizând pentru aceste operațiuni codul de TVA X.

Pentru aceste două facturi anterior menționate, reclamanta a dedus în România, pe codul X, TVA de aceeași valoare cu taxa colectată în numele furnizorului, valoarea totală dedusă fiind de X lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat că, pentru serviciile prestate de X, societatea a dedus în mod nejustificat în România, pe codul X, taxa pe valoarea adăugată întrucât aceasta este aferentă unor operațiuni care nu sunt taxabile în România, acestea fiind desfășurate de X SA în Belgia, pe codul de TVA belgian.

Astfel, iesirile aferente acestor operațiuni s-au efectuat de pe codul de TVA atribuit de statul belgian, respectiv X.

Organele fiscale au considerat că societatea contestatoare, având atribuit codul de înregistrare BE X, trebuia să utilizeze acest cod de TVA, atât la primirea facturii, cât și la înregistrarea operațiunilor și la declararea/plata TVA, întrucât, prin înregistrarea în scopuri de TVA în Belgia, reclamanta a devenit persoană impozabilă în statul respectiv.

Motivele pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentară în sumă de X lei îl reprezintă faptul că societatea nu a îndeplinit condițiile de fond pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe codul RO X, și anume:

- serviciile să fie furnizate de o persoană impozabilă;
- serviciile să fie primite de o persoană impozabilă;
- serviciile pentru care s-a dedus TVA în amonte, să fie utilizate în aval, în scopul propriilor operațiuni taxabile.

Prin urmare, neînregistrând operațiuni în aval aferente acestor servicii (serviciile în cauză nefiind aferente operațiunilor sale taxabile din România), au fost încălcate prevederile art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, prevederile pct. 67, alin. (1) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și Hotărârile CJUE, respectiv: Paragraful 26 din Hotararea C-324/11 - Gábor Tóth, Paragraful 34 din Hotararea C-267/15 - Gemeente Woerden, Paragrafele 22, 23 și 24 din Hotararea C -435/05 - Investrand BV, Paragraful 38 din Hotararea C -277/09 - RBSD Deutschland Holdings GmbH.

Concluzia organelor de inspecție fiscală a fost aceea că X SA RO X a dedus în mod nejustificat, în luna septembrie 2016, taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă serviciilor de întocmire și depunere (în Belgia) a deconturilor de TVA pentru codul belgian al societății, BE X, de către X.

Referitor la aceste aspecte, societatea susține următoarele:

- noțiunea de „persoană impozabilă” nu este legată în niciun fel de înregistrarea în scopuri de TVA a acesteia, ci de desfășurarea de către aceasta a unei activități economice, indiferent de locul desfășurării activității respective;
- înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA reprezintă strict o chestiune formală, în scopul permiterii controlului;
- înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, respectiv neînregistrarea acesteia în scopuri de TVA, nu poate pune în discuție în special dreptul de deducere a TVA și, prin urmare, neutralitatea acestei taxe;
- dreptul de deducere a TVA nu poate depinde de împrejurarea dacă operațiunea realizată în aval a determinat efectiv plata TVA în România,

și consideră că organele de inspecție fiscală au refuzat nejustificat și nelegal dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei aferentă serviciilor de întocmire și depunere deconturi de TVA în Belgia, solicitând desființarea actelor contestate, respectiv a Deciziei de impunere nr. X/31.08.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/31.08.2018.

În drept, speței în cauză îi sunt aplicabile prevederile stipulate la art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu cele ale pct. 67, alin. (1) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal
“Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

“67. (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.”

Conform acestor prevederi, o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, cu condiția ca acestea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, și anume cel interesat să fie o persoană impozabilă 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 taxabile, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

Art.299, alin.(1) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, stipulează următoarele:

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

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

Se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319.

Prin urmare, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Astfel, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevazute la art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice, în primul rând, faptul ca bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate in 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.

Conform prevederilor art. 307 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal :

„(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 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. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6).”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care este beneficiara serviciilor care au locul prestării în România este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, 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.

Sub aspectul legislației comunitare, organul de soluționare reține că, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii.

Astfel, se reține că, implicit, autoritățile naționale au obligația legală de a-și îndeplini obligațiile impuse prin tratatul UE și de legislația secundară elaborată conform acestuia.

Potrivit art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este singura instanță competentă să

interpreteze tratatele, precum și să se pronunte cu privire la interpretarea și validarea dreptului derivat.

În privința interpretării unor dispoziții ale dreptului UE, ceea ce se impune statelor membre este de fapt normă de drept, în interpretarea dată de CJUE. Prin urmare, atunci când există o practică a CJUE cu privire la anumite dispoziții, inclusiv la dispozițiile referitoare la TVA, statele membre trebuie să adopte o conduită conformă interpretării respective.

De asemenea, celelalte autorități naționale, inclusiv autoritățile fiscale, care aplică dreptul UE trebuie să țină seama de interpretarea dată de CJUE având în vedere că o aplicare a dreptului UE care nu este conformă cu această interpretare încalcă, de fapt, însăși norma de drept respectivă. Pentru a fi posibilă atingerea unui astfel de deziderat, autoritățile fiscale au obligația de a se asigura că interpretările date legislației fiscale și practica națională sunt conforme cu interpretările CJUE, din acest motiv fiind deopotrivă responsabile în identificarea hotărârilor CJUE aplicabile în situații de fraude fiscale sau abuzuri.

Prin urmare, în cazuri precum cel în speță, se impune analizarea jurisprudenței europene în materie și identificarea hotărârilor CJUE în cauze similare. Aceste hotărâri sunt aplicabile și constituie izvor de drept, chiar dacă nu sunt menționate în mod expres în Codul fiscal și Normele Metodologice.

Prin urmare, următoarele argumente ale CJUE sunt relevante în speța în cauză:

- Paragraful 26 din Hotărârea C -324/11 - Gábor Tóth:

„In ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru nasterea dreptului de deducere, reiese de la articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie să fie furnizate de o alta persoana impozabilă.”

- Paragraful 34 din Hotărârea C -267/15 - Gemeente Woerden:

„In ceea ce privește condițiile materiale necesare pentru nasterea dreptului de deducere, Curtea s-a pronunțat în sensul că din cuprinsul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA reiese că bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept trebuie să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și ca, în amonte, aceste bunuri sau servicii trebuie să fie furnizate de o alta persoana impozabilă (Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth, C 324/11, EU:C:2012:549, punctul 26).”

- Paragrafele 22, 23 și 24 din Hotărârea C- 435/05 - Investrand BV:

„22. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că regimul de deduceri instituit prin cea de a șasea directivă vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, perfectă neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților sale economice, indiferent de finalitatea sau rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, activitățile menționate

sa fie ele insele supuse la plata TVA ului (a se vedea in special hotararea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, hotararea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C 37/95, Rec., p. I 1, punctul 15, si hotararea din 22 februarie 2001, Abbey National, C 408/98, Rec., p. I 1361, punctul 24).

23. Potrivit unei jurisprudente constante, existenta unei legaturi directe si imediate intre o anumita operatiune in amonte si una sau mai multe operatiuni in aval ce dau nastere unui drept de deducere a TVA ului este, in principiu, necesara pentru ca dreptul de deducere a TVA ului in amonte sa ii fie recunoscut persoanei impozabile si pentru a determina intinderea unui astfel de drept (a se vedea hotararea Midland Bank, citata anterior, punctul 24, hotararea Abbey National, citata anterior, punctul 26, precum si hotararea din 3 martie 2005, Fini H, C 32/03, Rec., p. I 1599, punctul 26). Dreptul de deducere a TVA ului aplicat pe achizitiile de bunuri si servicii in amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achizitia acestora sa faca parte din elementele constitutive ale pretului operatiunilor taxate in aval ce dau dreptul de deducere (a se vedea hotararea Midland Bank, citata anterior, punctul 30, hotararea Abbey National, citata anterior, punctul 28, precum si hotararea din 27 septembrie 2001, Cibo Participations, C 16/00, Rec., p. I 6663 punctul 31).

24. Cu toate acestea, un drept de deducere este de asemenea admis in favoarea persoanei impozabile, chiar in absenta unei legaturi directe si imediate intre o anumita operatiune in amonte si una sau mai multe operatiuni in aval ce dau nastere unui drept de deducere, atunci cand costul serviciilor in cauza face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile si reprezinta, ca atare, elemente constitutive ale pretului bunurilor si serviciilor pe care le furnizeaza. Intradevar, astfel de costuri au o legatura directa si imediata cu ansamblul activitatii economice a persoanei impozabile (a se vedea in special hotararile citate anterior Midland Bank, punctele 23 si 31, precum si Kretztechnik, punctul 36)."

- Paragraful 38 din Hotărârea C-277/09 - RBSD Deutschland Holdings GmbH:

„ In ceea ce priveste dreptul de deducere intemeiat pe articolul 17 alineatul (2) din directiva, care se refera la TVA ul aplicat in amonte pe bunurile sau pe serviciile utilizate de persoana impozabila in scopul operatiunilor sale impozitate in aval, Curtea a subliniat ca mecanismul deducerii vizeaza eliberarea integrala a intreprinzatorului de sarcina TVA ului datorat sau achitat pentru toate activitatile sale economice. Astfel, sistemul comun de TVA garanteaza neutralitatea in ceea ce priveste sarcina fiscala a tuturor activitatilor economice, cu conditia ca activitatile mentionate sa fie, in principiu, ele insele supuse la plata TVA ului (a se vedea Hotararea din 22 februarie 2001, Abbey National, C- 408/98, Rec., p. I 1361, punctul 24, Hotararea din 8 februarie 2007, Investrand, C 435/05, Rep., p. I 1315, punctul 22, si Hotararea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C 174/08, Rep., p. I 10567, punctul 27)."

În accepțiunea susținerilor de mai sus, deținerea simultană a mai multor coduri de TVA de către o societate atribuite de state diferite, face ca

aceasta, deși este aceeași persoană juridică, să acționeze de fapt și de drept ca persoană impozabilă „eng. taxable person” în accepțiunea TVA (persoană colectoare, așa cum mai este numită de avocații generali în hotărârile CJUE) pentru fiecare stat membru UE în care i s-a atribuit un cod de TVA și în care a derulat operațiuni taxabile.

- Paragraful 24 din Hotărârea C 268/83 - D.A. ROMPELMAN AND E.A. ROMPELMAN - VAN DEELEN:

„In ceea ce privește problema dacă articolul 4 trebuie interpretat în sensul ca o intenție declarată de a închiria în viitor un bun este un motiv suficient pentru a presupune ca bunurile dobândite trebuie să fie utilizate pentru o activitate taxabilă și ca, în consecință, pe această bază, investitorul trebuie să fie tratat ca persoana impozabilă, trebuie subliniat mai întâi faptul ca persoana care deduce TVA. trebuie să demonstreze ca sunt îndeplinite condițiile de deducerea TVA. și în special ca este o persoană impozabilă.”

Relevantă este și prevederea de la art. 278 alin.(1) lit.b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care transpune prevederile art.43 alin.(2) din Directiva TVA 2006/112/CE:

„ (1) În vederea aplicării regulilor referitoare la locul de prestare a serviciilor:

b) o persoană juridică neimpozabilă care este înregistrată în scopuri de TVA este considerată persoană impozabilă.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele contestatarii și documentele aflate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Societatea a înregistrat în evidența contabilă două facturi emise în luna septembrie 2016 de către X BE X către SC X SA RO X, aferente unor servicii de întocmire și depunere a deconturilor de TVA pentru codul belgian al Zahărul Oradea SA BE X.

Obligativitatea depunerii decontului de TVA în Belgia pentru codul BE X survine ca urmare a atribuirii acestuia de către statul belgian și a derulării de către contribuabil de operațiuni economice pe teritoriul belgian, cu utilizarea codului respectiv.

Serviciile prestate de consultantul X BE X sunt, în fapt, aferente operațiunilor de achiziție și vânzare de zahăr alb derulate de X SA în Belgia pe codul BE X.

Astfel, ieșirile aferente acestor operațiuni s-au efectuat de pe codul de TVA atribuit de statul belgian, respectiv BE X.

De asemenea, deconturile de TVA au fost depuse pentru codul de TVA belgian al societății, atribuit de autoritățile fiscale belgiene și nu pentru codul de TVA RO X, atribuit de autoritățile fiscale din România (pe care societatea și-a exercitat fără temei legal dreptul de deducere).

Prin urmare, X SA RO X nu are operațiuni în aval aferente acestor servicii și a dedus în mod nejustificat TVA în sumă de X lei pe codul de TVA românesc, aceasta fiind, în fapt, aferentă unei alte persoane impozabile (BE X).

Prin contestația formulată, societatea susține că în cuprinsul actelor contestate organele de inspecție fiscală au afirmat că serviciile facturate de către prestator „ar fi fost obligatorii pentru societate ca urmare a atribuirii codului în scopuri de TVA, conform legislației fiscale belgiene, întrucât societatea a desfășurat operațiuni impozabile pe teritoriul belgian (vânzare de zahăr)”. Prin adresa nr. X/17.10.2018 înaintată Serviciului Soluționare Contestații, organele de inspecție fiscală precizează că interpretarea societății este eronată, întrucât în cuprinsul actelor contestate s-a făcut referire la obligativitatea societății de a depune la autoritățile fiscale din Belgia deconturi de TVA pentru operațiunile derulate pe codul de TVA belgian, însă apelarea la serviciile unei companii pentru depunerea acestor deconturi a fost alegerea societății, mai ales că organele de inspecție fiscală au constatat că pentru depunerea deconturilor de TVA în Germania și Polonia (societatea a deținut și coduri de TVA atribuite și de aceste state), societatea nu a apelat la serviciile unei companii de profil.

Referitor la afirmațiile societății conform cărora „în opinia organelor de inspecție fiscală, facturile sunt întocmite corect” și modalitatea de facturare este corectă, organul de soluționare reține că acestea nu se regăsesc în decizia de impunere sau în raportul de inspecție fiscală contestate de societate.

Așa cum reiese din constatările organelor de inspecție fiscală, în raportul de inspecție fiscală, singura mențiune în acest sens se referă la faptul că, având în vedere modul de emiteră a facturii de către furnizor (fără colectarea TVA de către acesta), societatea a procedat corect la colectarea TVA în baza mecanismului taxării inverse. Faptul că societatea era obligată la colectarea TVA în locul furnizorului (emitent al facturii), nu îi acordă însă, în mod automat, și dreptul de deducere, acesta putându-se exercita doar în condițiile îndeplinirii condițiilor de fond și de formă prevăzute de legislația în vigoare.

Nici afirmația contestată potrivit căreia „Raportat la prevederile art. 278 alin. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, societății i-a fost practic anulat dreptul de deducere de către organele de inspecție fiscală române prin refuzul exercitării acestui drept” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât trimiterea la prevederile art. 278, alin. (2) din Legea nr. 227/2015 nu este relevantă pentru situația de față. În speța în cauză, nu s-a pus problema locului prestării unui serviciu pentru „taxable person” RO X, ci s-a pus problema îndeplinirii condițiilor legale pentru deducerea TVA la RO X care nu înregistrează în aval ieșiri aferente acestor servicii, serviciile în cauză nefiind aferente operațiunilor sale taxabile. Serviciile în cauză sunt aferente operațiunilor din Belgia, societatea având chiar calitatea de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în Belgia, fiindu-i atribuit codul BE X.

În cuprinsul contestației societatea mai susține și faptul că organele de inspecție au apreciat eronat că societatea ar fi acționat ca o persoană impozabilă distinctă pe fiecare cod de TVA și invocă, în susținerea afirmațiilor sale, prevederile art. 266, alin. 1, pct. 21 și art. 269, alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2015, care transpun prevederile art. 9 din Directiva 2006/112/CE, din care rezultă că, prin prisma TVA, persoana impozabilă este o persoană care desfășoară efectiv activități economice, indiferent de locul acestora. În completare, societatea afirmă că *„Alocarea codului de TVA, nu numai că nu definește caracterul impozabil al unei persoane, ci lipsește cu desăvârșire din definiția legală națională a persoanei impozabile.”*

Totodată, contestatoarea afirmă că reglementările CJUE prevăd că înregistrarea în scopuri de TVA este o chestiune de natură formală, care nu poate pune în discuție dreptul de deducere, ca rațiune a obligativității înregistrării în scopuri de TVA, fiind doar necesară în vederea creării cadrului formal pentru realizarea controlului, scopurile mecanismului european al TVA fiind acela de a degreva în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice.

Societatea susține că *„identificarea în scopuri de TVA prevăzută la art. 214 din Directiva 2006/112/CE, precum și obligația persoanei impozabile de a declara când își începe, când își modifică sau când încetează activitățile prevăzute la articolul 213 din această directivă nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului, care nu pot pune în discuție în special dreptul de deducere a TVA-ului, în condițiile în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept”*.

Sunt invocate o serie de paragrafe din Decizii ale CJUE în diverse cauze privind TVA, societatea concluzionând că:

- noțiunea de persoană impozabilă nu este legată în niciun mod de înregistrarea în scopuri de TVA;
- noțiunea de persoană impozabilă este strict legată de desfășurarea de activități economice;
- persoana impozabilă poate fi atât o persoană înregistrată cât și una neînregistrată în scopuri de TVA;
- înregistrarea în scopuri de TVA reprezintă strict o chestiune formală în scopul permiterii controlului;
- înregistrarea/neînregistrarea în scopuri de TVA nu poate pune în discuție dreptul de deducere și neutralitatea acestei taxe;
- noțiunea de persoană impozabilă este strâns legată de desfășurarea unei activități economice, indiferent de locul desfășurării acesteia.

X SA susține că organele de inspecție fiscală ar fi apreciat greșit că societatea „s-ar fi dedublat în două persoane impozabile distincte ca efect al alocării formale a celor două coduri de TVA”. Se afirmă că, în afara sediului principal al activității economice din România, societatea nu a avut în niciunul dintre celelalte state membre vreun sediu, structură sau formă de organizare capabilă să desfășoare o activitate economică independentă.

Se concluzionează că abordarea organelor de inspecție fiscală „golește complet de conținut mecanismul european de TVA”.

Referitor la aceste afirmații privind alocarea codului de TVA și caracterul de persoană impozabilă, se reține că acestea sunt infirmate de prevederile art. 278, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 227/2015, anterior citate, care transpun prevederile art. 43, alin. (2) din Directiva 2006/112/CE, potrivit cărora o persoană înregistrată în scopuri de TVA este o persoană impozabilă.

De asemenea, se rețin următoarele puncte din Hotărârea CJUE C-527/11 – Ablesio, invocată și de societate:

“17 Trebuie amintit ca, conform articolului 213 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/112, orice persoana impozabila declara cand incepe, isi modifica sau inceteaza activitatea ca persoana impozabila. Articolul 214 alineatul (1) din aceeași directiva obliga statele membre sa adopte masurile necesare pentru a se asigura ca persoanele impozabile sunt identificate printr-un numar individual.

18 Obiectivul esential al identificarii persoanelor impozabile prevazut la articolul 214 din Directiva 2006/112 este de a asigura buna functionare a sistemului TVA-ului (a se vedea in acest sens Hotararea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, Rep., p. I-14009, punctul 33).

19 In aceasta privinta, Curtea a statuat deja ca atribuirea unui numar de identificare in scopuri de TVA face dovada statutului fiscal al persoanei impozabile in scopul aplicarii TVA-ului si simplifica verificarea persoanelor impozabile in vederea colectarii corecte a impozitului. In cadrul regimului tranzitoriu de taxare a schimburilor in cadrul Uniunii Europene, identificarea persoanelor impozabile in scopuri de TVA prin numere individuale urmareste de asemenea sa faciliteze determinarea statului membru in care are loc consumul final al bunurilor livrate (a se vedea in acest sens Hotararea din 6 septembrie 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punctele 57 si 60, precum si Hotararea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, punctul 51).

20 In plus, numarul de identificare in scopuri de TVA constituie un element de proba important cu privire la operatiunile efectuate. Astfel, Directiva 2006/112 impune in cuprinsul mai multor dispozitii referitoare in special la facturare, la declarare si la rapoartele centralizatoare ca acest numar de identificare al persoanei impozabile, al cumparatorului de bunuri sau al beneficiarului de servicii sa fie mentionat in mod obligatoriu pe aceste documente.

29 Pe de alta parte, statele membre sunt obligate sa verifice veridicitatea inscrierilor in registrul persoanelor impozabile pentru a asigura buna functionare a sistemului TVA-ului. Revine astfel autoritatii nationale competente obligatia de a verifica daca solicitantul are calitatea de persoana impozabila inainte ca aceasta sa ii atribuie un numar de identificare in scopuri de TVA (a se vedea Hotararea Mecsek-Gabona, citata anterior, punctul 63).

32 Astfel, trebuie amintit ca, in temeiul unei jurisprudente constante a Curtii, identificarea prevazuta la articolul 214 din Directiva

2006/112, precum și obligațiile enunțate la articolul 213 din aceasta din urma nu constituie decât cerințe de formă în scopul controlului, care nu pot pune în discuție în special dreptul de deducere sau dreptul la scutirea de TVA în temeiul unei livrări intracomunitare, **în măsura în care sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestor drepturi** (a se vedea în acest sens Hotărârea Nidera Handelscompagnie, citată anterior, punctul 50, Hotărârea din 19 iulie 2012, Rēdlihs, C-263/11, punctul 48, și Hotărârea Mecsek-Gabona, citată anterior, punctul 60).

33 Rezulta din această jurisprudență ca înscrisura persoanei impozabile în registrul persoanelor impozabile în scopuri de TVA reprezintă o cerință de formă astfel încât o persoană impozabilă nu poate fi împiedicată să își exercite dreptul de deducere pentru motivul că nu este identificată în scopuri de TVA înainte de a utiliza bunurile dobândite în cadrul activității sale taxate (a se vedea în acest sens Hotărârea citată anterior Nidera Handelscompagnie, punctul 51, precum și Dankowski, punctele 33, 34 și 36). În consecință, refuzul de a atribui un număr de identificare în scopuri de TVA nu poate, în principiu, să exercite nicio influență asupra dreptului persoanei impozabile de a deduce TVA-ul achitat în amonte **dacă sunt îndeplinite condițiile materiale care dau naștere acestui drept.** “

Având în vedere cele anterior expuse, organul de soluționare reține că abordarea societății referitoare la „caracterul formal” al înregistrării în scopuri de TVA nu este corectă, întrucât aceasta minimizează importanța înregistrării în scopuri de TVA.

Astfel, chiar dacă înregistrarea în scopuri de TVA este o condiție de formă, aceasta este esențială în scopul identificării persoanei impozabile care datorează TVA și a statului care trebuie să încaseze taxa. În acest sens sunt și prevederile pct. 19 din Hotărârea CJUE C-527/11 – Ablesio:

„În această privință, Curtea a statuat deja că atribuirea unui număr de identificare în scopuri de TVA face dovada statutului fiscal al persoanei impozabile în scopul aplicării TVA-ului și simplifică verificarea persoanelor impozabile în vederea colectării corecte a impozitului. În cadrul regimului tranzitoriu de taxare a schimburilor în cadrul Uniunii Europene, identificarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA prin numere individuale urmărește de asemenea să faciliteze determinarea statului membru în care are loc consumul final al bunurilor livrate”.

Prin urmare, dreptul de deducere al taxei de către o persoană impozabilă este garantat de legislația națională și comunitară în materie de TVA la nivel de principiu. Totuși, pentru a putea beneficia de acest drept, o persoană impozabilă trebuie să îndeplinească anumite condiții legale, atât de formă cât și de fond, înregistrarea în scopuri de TVA dintre condițiile de formă ce trebuie îndeplinită.

Astfel, afirmațiile societății privind relația dintre „noțiunea de persoană impozabilă” și înregistrarea în scopuri de TVA nu sunt în concordanță deplină cu prevederile legale. În situația de față, societatea, prin înregistrarea în scopuri de TVA în Belgia, a devenit persoană

impozabilă în această țară, pentru operațiunile derulate pe teritoriul statului respectiv. Având atribuit codul de înregistrare BE X pentru operațiunile derulate în Belgia, societatea trebuia să utilizeze acest cod de TVA atât la primirea facturii, cât și la înregistrarea operațiunilor și la declararea/plata TVA în statul în care taxa trebuia colectată efectiv (Belgia).

Locul desfășurării operațiunilor economice și înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile sunt elemente definitorii în stabilirea persoanelor obligate la plata taxei și a țărilor care trebuie să colecteze taxa respectivă. Astfel, societatea, deși era înregistrată în scopuri de TVA în România, a fost nevoită să se înregistreze suplimentar și în Belgia, pentru operațiunile derulate în statul respectiv. Ori în acceptiunea contribuabilului, aceste înregistrări în scopuri de T.V.A. nu ar mai fi fost necesare.

Înregistrarea în scopuri de TVA într-un alt stat membru, diferit de statul unde se află sediul activității de bază, nu presupune neapărat ca persoana impozabilă să dețină în celălalt stat membru o formă de organizare/sediu/structură distinctă. În acest sens, facem trimitere la operațiunile de comerț cu zahăr derulate de societate în portul Antwerp din Belgia, fără a deține o formă de organizare/sediu/structură distinctă. Similar, se reține faptul că societatea a efectuat în Germania operațiuni chiar mai complexe, de achiziție de sfeclă de zahăr, procesarea acesteia și comercializarea zahărului, de asemenea, fără a deține o formă de organizare/sediu/structură distinctă. Cu toate acestea, societatea a solicitat și obținut câte un cod de înregistrare în scopuri de TVA în aceste țări. Codurile de înregistrare respective au fost utilizate de societate pentru înregistrarea și declararea operațiunilor, cu evidențierea distinctă a TVA aplicabilă, conform reglementărilor specifice fiecărei țări în parte.

Organul de soluționare reține, însă, că organele de inspecție fiscală nu au condiționat dreptul de deducere de înregistrarea/neînregistrarea în scopuri de TVA. Așa cum rezultă din constatările prezentate în actele administrativ-fiscale contestate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în România, pe codul RO X, aceasta fiind aferentă unor operațiuni care nu erau aferente operațiunilor taxabile din România, pe acest cod. Mai mult, a fost indicat și codul de TVA (BE X) pe care societatea trebuia să declare operațiunile.

Societatea mai invocă în cuprinsul contestației și „neutralitatea” și „sistemul comun de TVA”, afirmând că „mecanismul deducerii vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA datorată sau achitată pentru toate activitățile sale economice” și invocând o serie de decizii ale CJUE : C-408/98, pct. 24, C-4335/05, pct. 22, C-174/08, pct. 27.

Se afirmă din nou că „*prin motivarea refuzului dreptului de deducere, organele de inspecție fiscală au lipsit practic integral societatea de posibilitatea de a deduce taxa aferentă acestor servicii*”. Pe seama corectitudinii modului de facturare, societatea nu ar fi putut deduce TVA decât în România, dar, prin actele contestate, societății i s-ar refuza chiar și acest drept.

Astfel, în acest mod, societății i s-a anulat dreptul de deducere, „un drept fundamental inerent sistemului european de TVA și care, în principiu, nu poate fi limitat.” Se invocă C-110/98-C-147/98, pct. 43 și C-74/08, pct. 15.

Se afirmă că „această anulare a dreptului de deducere încalcă flagrant mecanismul european de TVA care garantează dreptul de deducere ca element fundamental”.

Societatea susține și faptul că CJUE ar fi „statuat” că „persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA achitată în amonte indiferent dacă operațiunea din aval a determinat plata TVA în statul membru respectiv sau nu, deci chiar fără a fi plătit TVA aferentă ieșirilor în statul membru respectiv”. În această idee, societatea invocă cauza C-277/09 RBS, paragrafele 35, 38, 39, 40, 41 și 44, cauza C-507/16, pct. 42 și cauza C-441/16, pct. 39.

Referitor la aceste afirmații, organul de soluționare reține că dreptul de deducere al TVA este, într-adevăr, un drept fundamental al oricărei persoane impozabile, însă acest drept fundamental trebuie analizat și prin prisma celorlalte reglementări specifice TVA, așa cum a fost de altfel prezentat în raportul de inspecție fiscală. În maniera prezentată de societate în contestație, s-ar putea aprecia că orice persoană impozabilă ar avea drept de deducere pentru orice operațiune derulată, fără îndeplinirea niciunei condiții.

Referitor la faptul că societatea a înțeles că prin refuzul exercitării dreptului de deducere a TVA în România, i s-a refuzat exercitarea acestui drept în oricare alt stat membru, organul de soluționare reține că organele de inspecție fiscală, în raportul de inspecție fiscală, nu au făcut aprecieri în sensul în care neacceptarea la deducere în România a TVA ar duce la imposibilitatea companiei de a-și deduce taxa în Belgia, ci au respins dreptul la deducere în România a taxei pe valoarea adăugată pentru o operațiune pentru care societatea a dedus în mod nejustificat taxa în această țară, organele fiscale din România neavând prerogative pentru a accepta sau respinge dreptul de deducere în alt stat membru.

Societatea citează paragrafele 35,38,39,40,41 și 44 din Hotărârea CJUE C-277/09 Deutschland Holdings GmbH, însă organul de soluționare reține că societatea a omis să citeze și paragraful nr. 36, relevant în speță, și anume:

“36 Cu toate acestea, la punctele menționate din Hotărârile Uudenkaupungin kaupunki si Wollny, citate anterior, Curtea a precizat ca, atunci cand bunuri sau servicii dobandite de o persoana impozabila sunt utilizate pentru operatiuni scutite sau care nu intra in domeniul de aplicare al TVA-ului, nu poate exista nici o percepere a TVA-ului aferent iesirilor, nici o deducere a TVA-ului aferent intrarilor.”

În privința susținerii societății potrivit căreia dreptul de deducere a taxei poate fi exercitat „chiar și fără a fi plătit T.V.A. aferentă ieșirilor”, se reține că neacceptarea la deducere nu a fost motivată de plata TVA la operațiunile de ieșire, ci organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a TVA pentru că aceasta nu a îndeplinit condițiile de fond, de a

avea, în corespondență, operațiuni în aval, indiferent dacă acestea ar fi taxabile (livrări la intern) sau scutite cu drept de deducere (livrări intracomunitare sau exporturi).

De asemenea, societatea invocă prevederile punctului 42 din Hotărârea CJUE din 15 noiembrie 2017, C-507/16 – Entertainment Bulgaria System care prevede că „În temeiul art. 169, lit. (a) din Directiva 2006/112, exercitarea dreptului de deducere depinde, în consecință, de aspectul dacă un asemenea drept există atunci când toate operațiunile sunt efectuate în interiorul aceluiași stat membru....”.

Organul de soluționare reține că prevederile art.169, lit.(a) din Directiva 2006/112/CE sunt în stransă legătură cu prevederile art.170 lit.(a) și art.171, alin.(1) din Directiva și se referă la situația în care o persoană impozabilă solicită rambursarea TVA pentru achiziția de bunuri și/sau servicii din alt stat membru.

Astfel, potrivit prevederilor art.169 lit.a), art.170 lit.a) și art.171 alin.(1) din Directiva 2006/112/CE:

Art.169

„Pe langa deducerea prevazuta la articolul 168, persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA prevazuta la articolul respectiv in masura in care bunurile si serviciile sunt utilizate in scopul urmatoarelor operatiuni:

(a) operatiuni legate de activitatile prevazute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate in afara statului membru in care taxa este datorata sau achitata, pentru care TVA este deductibila in cazul in care operatiunile sunt efectuate in statul membru respectiv;”

Art.170

„Toate persoanele impozabile care, in sensul articolului 1 din Directiva 86/560/CEE (1), al articolului 2 punctul 1 si al articolului 3 din Directiva 2008/9/CE (2) si al articolului 171 din prezenta directiva, nu sunt stabilite in statul membru in care cumpara bunuri si servicii sau importa bunuri supuse TVA au dreptul de a obtine o rambursare a TVA in cauza, in masura in care bunurile si serviciile sunt utilizate in urmatoarele scopuri:

(a) operatiunile prevazute la articolul 169;”

Art.171

„(1) TVA este rambursata persoanelor impozabile care sunt stabilite intr-un alt stat membru decat statul membru in care cumpara bunuri si servicii sau importa bunuri supuse TVA, in conformitate cu normele detaliate stabilite in Directiva 2008/9/CE.”

Totodata, se rețin prevederile art. 1, art. 2 pct. 1 și pct.2, art. 3 și art. 5 lit. a) din Directiva 2008/9/CE potrivit căroră:

Art.1

„Prezenta directiva stabileste normele detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adaugata (TVA), prevazuta la articolul 170 din Directiva 2006/112/CE, persoanelor impozabile nestabilite in statul membru de rambursare care indeplinesc conditiile stabilite la articolul 3.

Art.2

„In sensul prezentei directive, se aplica urmatoarele definitii:

1. <<persoana impozabila care nu este stabilita in statul membru de rambursare>> inseamna o persoana impozabila in sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE care este stabilita pe teritoriul altui stat membru decat statul membru de rambursare;

2. <<stat membru de rambursare>> inseamna statul membru in care a fost incasata TVA de la persoana impozabila nestabilita in statul membru de rambursare, pentru bunurile sau serviciile care i-au fost furnizate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv sau pentru importul de bunuri in statul membru respectiv;

Art.3

„Prezenta directiva se aplica oricarei persoane impozabile nestabilite in statul membru de rambursare care indeplineste urma toarele conditii:

(a) pe parcursul perioadei de rambursare nu si-a avut sediul activitatii sale economice sau un sediu comercial fix de la care sa fi efectuat operatiuni economice sau, in lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau resedinta sa obisnuita in statul membru de rambursare;

(b) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri si nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul statului membru de rambursare, cu exceptia urmatoarelor operatiuni:

(i) prestarea de servicii de transport si de servicii auxiliare acestora, scutite in temeiul articolelor 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 sau 160 din Directiva 2006/112/CE;

(ii) livrarea de bunuri si prestarea de servicii catre o persoana care are obligatia de a plati TVA in conformitate cu articolele 194-197 si 199 din Directiva 2006/112/CE.

Art.5

Fiecare stat membru ramburseaza oricarei persoane impozabile nestabilite in statul membru de rambursare TVA incasata pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv sau pentru importul de bunuri in statul membru respectiv, in masura in care bunurile si serviciile respective sunt utilizate pentru urmatoarele operatiuni:

(a) operatiunile prevazute la articolul 169 literele (a) si (b) din Directiva 2006/112/CE ;

Aşa cum se poate observa, societatea nu se află în situația de a solicita rambursarea TVA achitată într-un alt stat membru în care nu este stabilită în scopuri de TVA. Mai mult, aceasta deținea în perioada de referință coduri de înregistrare în scopuri de TVA atât în România cât și în Belgia.

Prin urmare, prevederile invocate (art.169 lit.a din Directiva 2006/112/CE transpusă la art. 297, alin. (4), lit. b) din Legea 227/2015) nu sunt aplicabile pentru speței în cauză.

În concluzie, organul de soluționare reține că, atâta timp cât nu îndeplinește condițiile de fond de a avea corespondent în aval pentru aceste operatiuni, RO X nu are drept de deducere a taxei în amonte,

conform prevederilor art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere pentru achizițiile în cauză este necesar ca acestea să îndeplinească anumite condiții de fond, și anume:

- să fie furnizate de o persoană impozabilă;
- sa fie primite de o persoană impozabilă;
- serviciile pentru care s-a dedus TVA în amonte să fie utilizate în aval, în scopul propriilor operațiuni taxabile.

În ceea ce privește rațiunea și obiectivul deducerii TVA achitate în amonte și legătura cu operațiunile din aval, se rețin prevederile pct. 30-31 din concluziile avocatului general în cauza C-132-16:

*“In plus, deducerea TVA-ului achitat in amonte indeplineste in cadrul legislatiei in materie de TVA o alta functie decat deducerea cheltuielilor operationale in cadrul legislatiei privind impozitul pe venit. **Prin deducerea in amonte se evita, in contextul unei impozitari pe etape a consumului, impozitarea multipla** (cumularea impozitului). Prin intermediul dreptului de deducere a TVA-ului achitat in amonte se urmareste sa se impoziteze exclusiv consumatorul final(9), in timp ce persoana impozabila (intreprinderea) nu este obligata sa plateasca acest impozit (principiul neutralitatii). **Persoana impozabila actioneaza in cadrul fiecarei etape numai in calitate de colector de taxe in contul statului (10).**”*

În concluzie, organul de soluționare a contestației reține, referitor la afirmațiile privind aplicarea jurisprudenței CJUE, faptul că organele de inspecție fiscală au respectat hotărârile cu incidență asupra constatărilor cuprinse în actele administrativ-fiscale contestate. Toate aceste hotărâri au fost invocate de către organele de control, citându-se pasajele relevante.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse motivații bazate pe documente și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să se combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, 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 Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin O.P.A.N.A.F. 3741/2015, contestația va fi respinsă ca **neîntemeiată** în privința taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **X lei** aferentă serviciilor de întocmire și depunere deconturi de TVA în Belgia prestate de către X Belgia.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC X SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X/31.08.2018, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în privința sumei de X lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de X SRL și X din Belgia pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere.

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

**Director General,
X**