

## **DECIZIE nr. 759/09.07.2021**

privind soluționarea contestației formulate de societateaX SRL, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr. ... /16.03.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală cu adresa nr. TMG\_AIF ... /15.03.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr. ... /16.03.2021, asupra contestației formulate de

SocietateaX SRL  
CUI RO ...

cu sediul social în ....., str. ... .. , nr. ...., jud. Timiș  
și sediul declarat în contestație în ....., str. ... , nr. 1A, camera 6, jud. Timiș

înregistrată inițial la registratura D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_REG ... /22.02.2021, transmisă conform art. 270 alin. 2 Cod procedură fiscală organului emitent, care a transmis dosarul contestației cu adresa nr. TMG\_AIF ... /15.03.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr. ... /16.03.2021.

SocietateaX SRL formulează contestație împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-TM .../29.12.2020** (denumită în continuare decizia de impunere) și a Raportului de inspecție fiscală nr. **F-TM .../29.12.2020** (denumit în continuare RIF) emise de AJFP Timiș – Inspecție Fiscală.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii din afara României neacceptată la deducere de către organele de inspecție fiscală.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, d-na. ... .. , în calitate de administrator, contestația purtând semnătura electronică a acesteia pe fiecare filă, fiind astfel respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la condiția de procedură privind *depunerea în termenul de 45 de zile a contestației*, conform art. 270 alin. (1) Cod procedură fiscală, se rețin următoarele:

Decizia de impunere a fost comunicată petentei la data de 05.01.2021, iar contestația a fost înregistrată la data de 22.02.2021.

Art. 270 a fost explicitat prin pct. 3.7 din OPANAF nr. 3741/2015 care stipulează că dispozițiile privind termenele din Codul de procedură civilă se aplică în mod corespunzător și în cazul termenelor stabilite prin Codul de procedură fiscală, la pct. a) și b) arătându-se:

*"a) Termenul de depunere a contestației se calculează pe zile libere, cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel, neintrând în calcul nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul.*

*b) Termenul care se sfârșește într-o zi de sărbătoare legală sau când serviciul este suspendat (de exemplu, zile de repaus săptămânal) se va prelungi până la sfârșitul primei zile de lucru următoare."*

Astfel în situația petentei nu se iau în calcul nici ziua de 05.01.2021 (data comunicării DI), nici data de 19.02.2021 (ziua când s-a sfârșit termenul), iar în condițiile în care ziua de 19.02.2021 a căzut într-o vineri, următoarele două zile fiind nelucrătoare, în mod corect și legal petenta a depus contestația în prima zi de lucru următoare, adică luni 22.02.2021.

În lumina celor de mai sus, rezultă că petenta a respectat termenul legal de depunere a contestației prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Prin contestația formulată, societatea a solicitat în temeiul art.276 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, susținerea orală a contestației, iar aceasta a fost acordată în data de 27.05.2021 conform minutei încheiată în acest sens, anexată în copie la dosarul cauzei, prin intermediul mijloacelor de comunicare la distanță, având în vedere contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavi... ului SARS-CoV-2.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată petenta solicită anularea deciziei de impunere atacată referitor la suma de ... lei reprezentând TVA care în opinia petentei este netemeinică și nelegală, în considerarea următoarelor argumente:

Petenta reia succint constatările organelor de inspecție fiscală, prezentându-și propriile argumente referitor la cele două motive de refuz a exercitării dreptului de deducere a petentei prezentate în cuprinsul RIF, astfel:

#### **a) Cu privire la faptul că serviciile nu au fost efectuate**

Raportându-se la dispozițiile art. 281 alin. (7) din Codul fiscal, i... ocat de organele de inspecție fiscală, respectiv la faptul că serviciile sunt considerate efectuate la data emiterii documentelor în discuție, în opinia petentei organul fiscal reglementează momentul când intervine faptul

generator pentru anumite tipuri de servicii, precizând și faptul că societatea nu a prezentat documentele la care se face referire în această prevedere, inspecția fiscală concluzionând că serviciile nu au fost efectuate.

Or, în aceste condiții, din moment ce organul de inspecție fiscală consideră că serviciile nu au fost efectuate, în accepțiunea petentei nu se justifică păstrarea taxei colectate, fiind în discuție achiziția de servicii din alte state, pentru care petenta este persoana obligată la plata taxei prin mecanismul taxării i... erse.

Citând pct. 39 din Cauza Mahagében kft și Péter Dávid, C-80/11 și C-142/11, petenta arată că organele de control au încălcat abuziv principiul neutralității TVA refuzând dreptul de deducere a TVA considerând că serviciile nu au fost efectuate pe motivul lipsei unor documente, însă în același timp păstrând taxa colectată care ar fi datorată doar în cazul în care serviciile au fost prestate, o abordare inechitabilă din punctul său de vedere.

În susținerea acestui punct de vedere, petenta anexează un răspuns al Ministerului Finanțelor Publice care clarifică faptul că în cazul în care o prestare de servicii nu a avut loc efectiv, ar trebui să se anuleze și taxa colectată, nu numai dreptul de deducere, prezentând un extras din adresa nr. ... din 01.11.2010 a MFP - Direcția de legislație din domeniul TVA.

Astfel, în cuprinsul adresei prezentată se reține că "*legislația din domeniul taxei pe valoarea adăugată permite anularea dreptului de deducere dacă organele de inspecție fiscală stabilesc în mod justificat că operațiunile derulate de persoanele impozabile în cauză nu sunt reale, însă în această situație, în opinia noastră nu se mai poate pune problema nici a menținerii taxei pe valoarea adăugată colectate, cu atât mai mult în cazul în care operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării i... erse.*"

În concluzie, petenta arată că și în cazul ipotetic în care SRL nu ar fi îndreptățită să deducă TVA aferentă serviciilor intracomunitare pe motivul neprezentării de documente care să ateste efectuarea serviciilor reprezentând consultanță, traduceri, costuri recrutare, servicii implementare, cât și serviciilor non-UE, TVA dedusă nu poate fi respinsă în absența anulării simultante și a obligației de colectare a TVA.

#### **b) Cu privire la faptul că serviciile achiziționate nu au servit operațiunilor care dau drept de deducere**

Petenta precizează că în legătură cu achizițiile din afara României prevăzute la Anexele 4 și 5 la RIF, au fost încheiate contracte la nivel de grup (societatea mamă S ... .. cu fiecare furnizor), atașate contestației. Pentru serviciile prestate de furnizori către SRL, aceasta a încheiat contracte cu societatea S ... .. (... ..) unde se menționează că serviciile au fost furnizate societății din România.

Petenta descrie succint serviciile primite de la fiecare furnizor, astfel:

- M ... – oferă un instrument de amprentă digitală utilizat pentru detectarea fraudei și verificarea duplicatelor. Acest instrument online este implementat și utilizat de achipa din România;

- G LTD – efectuare traduceri conținut site web pentru panoul propriu;
- ... R și V ... LTD – furnizare servicii de migrare a instrumentelor utilizate pentru platforme;
- F ... LTD – servicii recrutare, nu este încheiat contract, dar taxa este direct legată de recrutarea șefului echipei care lucrează pentru X SRL.

În opinia petentei, raportat la serviciile achiziționate rezultă că nu se pune problema ca acestea să nu servească activității sale economice, iar din moment ce societatea desfășoară exclusiv activități ce dau drept de deducere, în mod clar și aceste achiziții au servit unor activități care dau drept de deducere.

Citând pct. 42 din cauza C-385/09 Nidera Handelscompagnie BV, petenta arată că a prezentat organelor de control facturile primite de la acești furnizori, contractele încheiate la nivel de grup cu furnizorii, precum și acordurile încheiate cu societatea mamă cu privire la serviciile prestate către societatea din România, atașate la contestație, Anexa 2. De asemenea, pentru a atesta legătura directă între societatea din România și furnizorii acestor servicii, petenta arată că a atașat și corespondența pe e-mail derulată cu furnizorii acestor servicii.

Petenta citează și pct. 45 din decizia emisă de CJUE în cazul R (C-285/09), referitor la aplicarea principiilor generale de drept, respectiv securității juridice și proporționalității, precum și principiul protecției încrederii legitime.

Raportându-se la situația sa, petenta arată că în condițiile în care nu se poate pune problema că prin aplicarea mecanismului de taxare i... ersă un contribuabil să urmărească obținerea unui avantaj fiscal sau să se genereze un prejudiciu bugetului de stat, o măsură precum cea stabilită de echipa de inspecție fiscală, prin care i s-a respins dreptul de deducere TVA, fără însă a i se anula concomitent și obligația colectării TVA aferente respectivelor servicii intracomunitare achiziționate, depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit de un Stat Membru UE, respectiv acela de a asigura perceperea corectă a TVA și evitarea fraudei. Astfel, petenta consideră că prin impunerea acestei măsuri este încălcat principiul proporționalității, un principiu fundamental în materie de TVA.

Or, în condițiile aderării României la UE, aceasta s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv interpretările conținute de deciziile CJUE, nominalizând cauza C-430/2019 prezentând totodată starea de fapt fiscală și cauza dedusă judecății, respectiv refuzarea dreptului de deducere a TVA pe motivul comportamentului inadecvat al furnizorilor și pentru că nu a putut prezenta alte documente justificative în afara facturii fiscale.

Petenta subliniază că în cuprinsul deciziei de mai sus s-a avut în vedere faptul că dreptul de deducere a TVA nu poate fi refuzat doar pe baza unor bănuieli de fraudă a administrației fiscale, fără a fi aduse dovezi că tranzacția nu s-a realizat efectiv. Situația societății CF a fost analizată de CJUE, atât din perspectiva achizițiilor de bunuri, cât și a achizițiilor de servicii, statuându-se că dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa aferentă achizițiilor de

bunuri și servicii nu poate fi limitat, acesta constituind un drept fundamental al Uniunii Europene. În cazul în care administrațiile fiscale consideră că operațiunile se încadrează în categoria tranzacțiilor frauduloase, este dreptul persoanei impozabile să știe că prin achiziția sa este implicat într-o tranzacție frauduloasă, acest aspect fiind de competența instanței de trimitere.

Așa cum este prevăzut în legislația națională în cadrul art. 299 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, îndeplinirea condiției de fond din perspectiva TVA se justifică în baza facturii fiscale, aspect prevăzut și în Directiva TVA la art. 178 lit. a), petenta subliniind că "*documentele suplimentare solicitate în cadrul inspecțiilor nu sunt prevăzute de legislația fiscală în vigoare*". În sprijinul acestei argumentații, petenta citează pct. 49 din cauza C-430/2019.

Raportând considerentele CJUE din cauzele indicate la situația sa, pe care o consideră similară, petenta arată că autoritățile fiscale i-au refuzat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor unor servicii pe motiv că "*nu ar fi servit unor activități de deducere*" fără a avea vreo dovadă în acest sens, deși petenta a prezentat facturile, contractele și corespondența derulată cu furnizorii serviciilor, astfel că în opinia sa "*este îndreptățită la deducerea taxei, cu atât mai mult cu cât taxa a fost supusă mecanismului taxării inverse*."

Pe cale de consecință, petenta solicită anularea parțială a deciziei de impunere.

În susținerea contestației petenta depune în probațiune următoarele:

*Anexa 1* – Întrebarea și răspunsul MFP cu privire la tratamentul TVA în cazul operațiunilor pentru care nu a fost justificată prestarea;

*Anexa 2* – Contracte încheiate la nivel de grup cu furnizorii de servicii, acordurile avute între societatea din România și societatea mamă și corespondența avută cu furnizorii de servicii.

De asemenea, petenta solicită **susținerea orală a contestației** în temeiul art. 276 alin. (5) Cod procedură fiscală, la dosarul cauzei regăsimuse Minuta acesteia încheiată în data de 27.05.2021.

Astfel, cu ocazia susținerii orale a contestației sunt reiterate motivele de fapt și de drept prezentate în contestație, inclusiv jurisprudența CJUE.

Totodată reprezentanții petentei precizează că vor prezenta, spre exemplificare, documente traduse și legalizate conform art. 8 Cod procedură fiscală, însă doar o parte pe care o consideră necesară, deoarece acest fapt ar genera costuri suplimentare pentru societate. Suplimentar, reprezentanții petentei arată că vor depune în probațiune inclusiv jurisprudență națională în cauze cu obiect similar; însă până la data emiterii prezentei nu au fost depuse documentele indicate.

**II. Inspecția fiscală desfășurată la societateaX SRL s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-TM .../29.12.2020 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-TM .../29.12.2020, contestată.**

Verificarea a vizat taxa pe valoarea adăugată perioada 01.08.2019 – 31.08.2020, având ca obiectiv analiza și aprobarea rambursării TVA aferentă perioadei 01.08.2019 – 31.08.2020, cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative prin decontul de TVA întocmit pentru luna august 2020, precum și respectarea disciplinei financiar contabile.

Urmare efectuării inspecției fiscale, organele de control au stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, din care petenta contestă ... lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor de servicii din afara României neacceptată la deducere de către organele de inspecție fiscală.

Referitor la suma contestată, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

Societatea petentă a efectuat achiziții de servicii intracomunitare reprezentând consultanță, traduceri, costuri recrutare, servicii implementare etc., precum și o achiziție de servicii non-UE în valoare de ... dolari înscrisă în factura nr. ... /12.11.20198 de la furnizorul M ... pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative, respectiv contract, rapoarte de lucru sau documente similare pe baza cărora să se poată stabili faptul generator pentru serviciile efectuate.

Organele de inspecție fiscală în considerarea faptului că petenta nu a prezentat documente justificative, respectiv rapoarte de lucru sau alte documente similare justificării serviciilor achiziționate de pe piața intracomunitară, au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 281 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal raportat la art. 297 alin. (4) lit. a) din aceeași normă legală, refuzând petentei dreptul de deducere a TVA aferentă – situația TVA nedeductibilă fiind prezentată în Anexa nr. 5 la RIF.

**III.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

***Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă petenta beneficiază de exercitarea dreptului de deducere aferentă serviciilor facturate de societăți din Comunitatea Europeană, respectiv de o societate non-UE, în condițiile în care documentele prezentate de contes... ă nu justifică prestarea efectivă a acestor servicii în scopul realizării de operațiuni taxabile.***

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.08.2019-31.08.2020, petenta a achiziționat diverse servicii în baza unor facturi emise de G LTD, ... R , V ... LTD, F ... LTD (servicii intracomunitare) și respectiv emise de firma M ... (servicii non-UE), pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

Întrucât petenta nu a prezentat documente justificative care să justifice necesitatea și realizarea de către prestatori a acestor servicii în folosul operațiunilor taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, în temeiul art. 281 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal raportat la art. 297 alin. (4) lit. a) din aceeași normă legală.

**În drept**, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

**„ART. 281 - Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

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

**ART. 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;”*

Potrivit acestor prevederi legale, se retine faptul ca o persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor daca acestea sunt destinate utilizării in folosul operațiunilor sale taxabile.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Totodată, în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), în forma aplicabilă în perioada verificată, prevede:

**“ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

*(...) 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. 307 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);”.*

Aceste prevederi legale se coroborează cu Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2016 :

**“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 i... ocate 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 i... ocat în mod fraudulos sau abuziv”.**

Potrivit acestor prevederi legale, 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.319 sau documentele prevăzute art. 320 din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, 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.

**În materie deducerii TVA jurisprudența europeană recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CJUE în cauza C-85/95 John Reisdorf).**

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt**



**îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații nereale.

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

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere și pentru servicii, nu numai pentru bunuri, se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în **factura primită întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.**

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpliciter achiziția a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să

dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În același timp, se reține și jurisprudența CJUE din Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – I... estimentos Imobiliários e Turísticos SA, C-516/14, din care reiese că **este obligatoriu să se precizeze în facturi volumul și natura serviciilor prestate** (pct. 26 din hotărâre), iar detalii de genul „*servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent*” sau „*servicii juridice prestate până în prezent*” nu îndeplinesc a priori condițiile impuse de art. 226 pct. 6 din Directiva 2006/112/CE (pct. 28 din hotărâre), precum și **data la care s-a efectuat sau s-a încheiat prestarea de servicii** conform art. 226 pct. 7 din Directiva 2006/112/CE (pct. 29 din hotărâre), **obiectivul fiind acela de a permite administrațiilor fiscale să controleze plata taxei datorate și existența dreptului de deducere a TVA-ului**, precum și a momentului când are loc faptul generator al taxei, cu stabilirea dispozițiilor aplicabile *ratione temporis* operațiunii la care se referă factura (pct. 27 și pct. 30 din hotărâre). Deși autoritatea fiscală nu se poate limita la examinarea facturii înseși (pct. 44 din hotărâre), Curtea a subliniat că **persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are și obligația de a demonstra că întrunește condițiile** pentru a beneficia de acest drept, **iar autoritatea fiscală poate solicita** chiar persoanei impozabile **dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată** (pct. 46 din hotărâre).

Prin urmare, **prezentarea de documente suplimentare pentru justificarea prestării serviciilor ori a achiziției bunurilor pentru care persoana impozabilă și-a dedus TVA nu este o "favoare" făcută organelor de inspecție fiscală, ci o obligație legală a societății recunoscută de jurisprudența europeană în materie de TVA.**

Potrivit celor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrise în facturile emise de societățile furnizoare reprezentând achiziții de servicii intracomunitare reprezentând consultanță, traduceri, costuri recrutare, servicii implementare etc., precum și o achiziție de servicii non-UE în valoare de ... dolari înscrisă în factura nr. ... /12.11.20198 de la furnizorul M ... pentru care nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative, respectiv contract, rapoarte de lucru sau documente similare pe baza cărora să se poată stabili faptul generator pentru serviciile efectuate.

Analizând starea de fapt fiscală raportat la susținerile petentei, rezultă că aceasta a achiziționat următoarele servicii de la partenerii săi, astfel:

- **M ...** – oferă un instrument de amprentă digitală utilizat pentru detectarea fraudei și verificarea duplicatelor. Acest instrument online este implementat și utilizat de achipa din România;

- **G LTD** – efectuare traduceri conținut site web pentru panoul propriu;

- ... **R** și **V** ... **LTD** – furnizare servicii de migrare a instrumentelor utilizate pentru platforme;
- **F** ... **LTD** – servicii recrutare, nu este încheiat contract, dar taxa este direct legată de recrutarea șefului echipei care lucrează pentru **X SRL**.

Din analiza dosarului cauzei, rezultă că documentele justificative prezentate de petentă sunt facturi emise de furnizori, neînsoțite de documente justificative, deși la art. 281 alin. (7) Cod fiscal care reglementează faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Î... ăderăm că petenta a prezentat următoarele documente:

- documentul denumit “*Partnership Confidentiality Agreement*” încheiat între firma **S** ... .. (asociatul unic al petentei) și societatea **G** (filele 46 – 50 din dosarul contestației), precum și documentul denumit “... *Agreement*” încheiat între **S** ... .. și petenta **X SRL** (filele 44 – 45 din dosarul contestației) în finalul său fiind indicată data de **15.02.2021**;
- documentul denumit “*Partnership Confidentiality Agreement*” încheiat între firma **S** ... .. (asociatul unic al petentei) și societatea **V** ... **LTD** (filele 39 – 43 din dosarul contestației), precum și documentul denumit “... *Agreement*” încheiat între **S** ... .. și petenta **X SRL** (filele 37 – 38 din dosarul contestației) în finalul său fiind indicată data de **15.02.2021**;
- documentul denumit “*M Amendment*” încheiat între firma **S** ... .. (asociatul unic al petentei) și societatea **M** ... (filele 33 – 36 din dosarul contestației), la rubrica client apărând semnătura olografă a d-lui. ... , Managing Director și **data de “7/10/20”**, precum și documentul denumit “... *Agreement*” încheiat între **S** ... .. și petenta **X SRL** (filele 31 – 32 din dosarul contestației) în finalul său fiind indicată data de **15.02.2021**;
- documentul denumit “*Partnership Confidentiality Agreement*” încheiat între firma **S** ... .. (asociatul unic al petentei) și societatea ... **R** (filele 26 – 30 din dosarul contestației), precum și documentul denumit “... *Agreement*” încheiat între **S** ... .. și petenta **X SRL** (filele 24 – 25 din dosarul contestației) în finalul său fiind indicată data de **15.02.2021**;
- filele 1 - 23 din dosarul contestației conțin e-mail-uri în care sunt înscrise următorii:
  - persoanele care **au transmis** e-mail-urile
  - “... <... .. @G .com>”
  - “... .. <... .. @S -consulting.com>”
  - “... .. ”

- "... .. <... .. @G .com>"
- "... .. @... -R .com"
- „... .. <... .. @S -consulting.com>"
- „... .. <m... @M .com>"
- "... .. <... .. @S -consultingcom>"
- **persoanele către care s-au transmis e-mail-urile:**
- "... .. ; GL S "
- "... .. <... .. @S -consulting.com>; GL S <S @G .com>"
- "... .. <... .. @G .com> GL S <S @G .com>"
- "GL S <S @G .com>"
- "... .. <... .. @G .com>"
- „... .. <... .. @S -consulting.com> GL S <S @G .com>"
- "... .. @... -R .com"
- "... .. ; ... .. "
- "... .. <... .. @S -consultingcom>"

În legătură cu documentele depuse de petentă în probațiune î... ederăm că acestea sunt redactate **exclusiv în limba engleză**. Față de acest aspect arătăm că la susținerea orală a contestației desfășurată în data de 27.05.2021, conform Minutei existente la dosarul cauzei, reprezentanților petentei li s-au adus la cunoștință dispozițiile art. 8 Cod procedură fiscală care dispun:

„**ART. 8 - Limba oficială în administrația fiscală**

(1) *Limba oficială în administrația fiscală este limba română.*

(2) *Dacă la organul fiscal se depun petiții, documente justificative, certificate sau alte înscrisuri într-o limbă străină, **organul fiscal solicită ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română certificate de traducători autorizați de Ministerul Justiției, în condițiile legii.***, reținându-se expres faptul că și prin adresa nr. ... /26.05.2021 s-a solicitat petentei să completeze dosarul cauzei cu documentele justificative depuse în susținerea contestației însoțite de traduceri în limba română a acestora, certificate de traducători autorizați de Ministerul Justiției, în condițiile legii, în caz contrar urmând ca D.G.R.F.P. Timișoara să facă aplicațiunea alin. (4) al art. 8 din Codul de procedură fiscală.

Până la data emiterii prezentei decizii, petenta nu a completat dosarul cauzei cu cele solicitate, astfel că în cauză devin aplicabile dispozițiile exprese ale alin. (4) al art. 8 Cod procedură fiscală, respectiv:

„(4) *Petițiile, documentele justificative, certificatele sau înscrisurile redactate într-o limbă străină depuse fără respectarea alin. (2) sau (3), după caz, nu se iau în considerare de organul fiscal dacă acesta a solicitat traducerea în limba română potrivit alin. (2) sau (3), după caz, iar contribuabilul/ plătitorul nu s-a conformat solicitării.*”

motiv pentru care în lipsa respectării condițiilor procedurale impuse de Codul de procedură fiscală fotocopiile documentelor în limba engleză, respectiv

“Partnership Confidentiality Agreement”, “M Amendment”, “... Agreement” și e-mail-urile de la filele 1 – 23 ale dosarului contestației nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

Mai mult, părțile înscrise în documentele denumite “Partnership Confidentiality Agreement” sunt societatea **S** ... .. – asociatul unic al petentei și firmele care au emis facturile în cauză care au stat la baza stabilirii suplimentare a TVA, respectiv societatea **G** , societatea **V** ... **LTD**, societatea ... **R** .

De asemenea, părțile înscrise în documentul denumit “M Amendment” sunt societatea **S** ... .. – asociatul unic al petentei și firma **M** ... (din afara spațiului comunitar).

Documentele subsidiare în care poate fi identificată societatea petentă sunt cele denumite “... Agreement” încheiate între **S** ... .. și petentaX SRL, în finalul acestora fiind indicată data de **15.02.2021 – ulterioară emiterii facturilor, respectiv achiziției serviciilor** în cauză, în condițiile în care conform RIF perioada verificată având ca obiect TVA este **01.08.2019 – 31.08.2020**, în această situație neputând fi justificate achizițiile anterioare acestor acorduri, fiind demonstrat *ab initio* caracterul *pro causa* al acestor înscrisuri.

Având în vedere cele mai sus prezentate, se constată ca netemeinică varianta stării de fapt pe care reprezentantul legal al petentei încearcă să o prezinte organului competent în soluționarea contestației prin afirmații/documente **pro causa**, care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în acest sens pronunțându-se în mod constant Înalta Curte de Casație și Justiție - a se vedea Decizia ICCJ nr.2716/2016 care statuează că:

*“În situația în care este de necontestat că la data efectuării/finalizării inspecției fiscale, societatea nu a fost în măsură să depună documente și evidențe contabile clare și detaliate, situație în care faptul de a se fi recurs la metoda estimării bazei de calcul/ bazei de impunere de către organele de inspecție fiscală a fost/este pe deplin justificată și legală, raportat la faptul că, administratorul societății, la încheierea inspecției fiscale, a dat o declarație pe proprie răspundere prin care a menționat în mod expres că a pus la dispoziția echipei de control toate documentele și informațiile solicitate instanța de recurs a constatat ca fiind întemeiată concluzia instanței de fond de a stabili situația de fapt exclusiv în funcție de documentele și evidențele contabile pe care reclamanta le deținea la data controlului, înlăturând alte situații întocmite **pro causa ulterior**”.*

De asemenea, deși petenta a depus fotocopii ale unor e-mail-uri, s-au identificat persoane care au corespondat electronic ca fiind, în principal, din cadrul societății **S** ... .. – asociatul unic al petentei, neregăsindu-se persoane angajate aleX SRL, care de altfel ar fi trebuit prezentate punctual

de societatea petentă, inclusiv **prezentarea legăturii de cauzalitate între serviciile prestate și utilizarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile**; această cerință se impunea cu atât mai mult cu cât așa cum rezultă din cap. II pct. 11 al RIF care a stat la baza deciziei de impunere atacată, petenta se află în relații de afiliere așa cum sunt definite la art. 7 pct. 26 din Codul fiscal cu firme din grupul S .

Astfel, spre exemplu, deși petenta și-a înregistrat în evidența sa financiar contabilă facturi reprezentând achiziții de servicii de traduceri de la firma **G** , pentru a-și exercita dreptul de deducere a TVA trebuia să demonstreze că **acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține că, în materia taxei pe valoarea adăugată, 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, organul de soluționare a contestației reține faptul că potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează, TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația Uniunii (Hotărârea C-101/16 Paper Consult).

După cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut în Directivă face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. În special, acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte.

Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorată sau achitată în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.

În ceea ce privește modalitățile de exercitare a dreptului de deducere care corespund unor cerințe sau condiții de formă, art.178 lit.(a) din Directiva 2006/112 prevede ca persoana impozabilă are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art.220 – 236 și cu art. 238 – 240 din aceasta (pct.40 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.33 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

Prin urmare, principiul fundamental al neutralității taxei impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile. (pct.45 din Hotărârea pronunțată în cauza C-332/15, pct.41 din Hotărârea pronunțată în cauza C-101/16, pct.44 din Hotărârea

pronunțată în cauza C-81/17, pct.34 din Hotărârea pronunțată în cauza C-69/17).

De asemenea, potrivit CJUE - Cauza C 95 și C 96/07, Ecotrade SpA împotriva Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova (c-95 și C96/07), nerespectarea de către o persoană impozabilă a formalităților impuse de un stat membru în temeiul art.18 alineatul 1 litera d din A șasea directivă nu poate să o priveze de dreptul său de deducere, din moment ce în temeiul principiului neutralității fiscale, deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor trebuie să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile.

Or, în speță, **societatea petentă nu a îndeplinit cerințele de fond**, respectiv nu a demonstrat cu documente că achizițiile de servicii emise de firmele G LTD, ... R , V ... LTD, F ... LTD (servicii intracomunitare) și respectiv emise de firma M ... (servicii non-UE) înscrise în facturi au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și nici realizarea de către prestatori a acestor servicii în folosul operațiunilor **sale** taxabile – cu atât mai mult cu cât, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei, nu s-a identificat o legătură de cauzalitate între serviciile pe care petenta pretinde că i s-au prestat și utilizarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, petenta neprezentând documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme necesitatea achiziționării unor astfel de servicii, precum și realizarea de către prestatori a acestor servicii strict în folosul operațiunilor sale taxabile.

De altfel, organul de soluționare a contestației reține faptul că legiuitorul a lăsat la latitudinea contribuabililor să stabilească ce documente se impun a fi întocmite în funcție de natura serviciului prestat, de specificul activității, nefiind vorba de documente justificative standard sau limitative, însă chiar și documentele depuse (contracte conform Minutei din 27.05.2021) **nu respectă nici măcar cerința minimă a procedurii fiscale, aceea de a fi traduse**; în condițiile în care în cadrul susținerii orale, reprezentanții au precizat că datorită costurilor ridicate vor depune doar o parte din documentele justificative relevante traduse și legalizate, până la această dată nu au fost depuse documente traduse în conformitate cu art. 8 Cod procedură fiscală.

În acest sens se au în vedere prevederile art. 55 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la cons... ea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.”*

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.1325/2012, 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 legiuitorul 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”.

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.1261/12.03.2014, 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, 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 al.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 operatiuni taxabile.

Totodată, în speță se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.2274/18.04.2019 prin care instanța a precizat că “Pentru a beneficia de deductibilitate, este necesar să se dovedească realitatea și efectivitatea prestării serviciilor cu documente valabile



*încheiate/întocmite, iar acestea să servească operațiunilor taxabile/veniturilor impozabile(...)*”.

Or, prin documentele depuse în susținerea cauzei, netraduse și nelegalizate (nici măcar parțial), petenta nu face nici dovada necesității achiziționării serviciilor în scopul realizării operațiunilor sale taxabile și nici a prestării serviciilor, în condițiile în care deși petenta pretinde că serviciile contractate de firma S ... .. cu firmele furnizoare de servicii au fost în folosul societățiiX SRL, această stare de fapt prtinsă nu a fost confirmată, documentele “... *Agreement*” încheiate între S ... .. și petentaX SRL, apărând ca fiind încheiate la data de **15.02.2021**, ulterior perioadei verificate, clauzele conținute neputând retroactiva.

Mai mult, se reține că potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care i... ocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, cons... ea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Totodată, sarcina probei este un imperativ al interesului personal al acestuia care i... ocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv 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.

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 venituri impozabile.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține ca 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 SRL au fost efectiv prestate, și nici documente care să ateste faptul că acestea au fost destinate operațiunilor sale taxabile.

În ceea ce privește i... ocarea de către contes... a a **adresei nr. ... /01.11.2010** emisă de Ministerul Finanțelor Publice – în care se face referire la dispozițiile legale conținute de Vechiul Cod fiscal, potrivit căreia „*în domeniul taxei pe valoarea adăugată permite anularea dreptului de deducere dacă organele de inspecție fiscală stabilesc în mod justificat că operațiunile derulate de persoanele impozabile în cauză nu sunt reale, însă în această situație, în opinia noastră, nu se mai poate pune problema nici a menținerii taxei pe valoarea adăugată colectate, cu atât mai mult în cazul în care operațiunea a fost înregistrată prin mecanismul taxării i... erse.*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit prevederilor art. 157 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, prevederi legale preluate la art.326 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, care stipulează:

*„(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 323 și art. 324.*

*(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 316 va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la 297 – 301, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2) - (6).”*

Se reține că plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției intracomunitare de bunuri/servicii se face prin decont, iar persoana impozabilă înregistrată conform art. 316 va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 301.

Prin urmare, în situația în care societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției intracomunitare de servicii (cazul în speță), se menține obligația aplicării măsurii taxării i... erse, respectiv înscrierea TVA în decont atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, însă această sumă nu va fi menționată în decont ca taxă dedusă.

De asemenea, potrivit dispozițiilor pct. 69 alin.(8) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că:

*„(8) Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii pentru care persoana impozabilă, care este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din*

*Codul fiscal, este obligată la plata taxei prin mecanismul taxării i... erse conform art. 308, art. 307 alin. (2) - (6) și art. 326 alin. (4) din Codul fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere a taxei în situația în care obligațiile prevăzute la art. 326 alin. (2) sau, după caz, la art. 326 alin. (5) din Codul fiscal nu au fost îndeplinite, dar achizițiile sunt destinate operațiunilor cu drept de deducere conform art. 297 - 300 din Codul fiscal și persoana respectivă deține un document care corespunde cerințelor prevăzute la art. 299 din Codul fiscal. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07.”*

Or, așa cum s-a demonstrat, societateaX SRL nu a făcut dovada că serviciile de natura celor de consultanță, traduceri, costuri recrutare, servicii implementare, IT etc., facturate de firmele G LTD, ... R , V ... LTD, F ... LTD (servicii intracomunitare) și respectiv emise de firma M ... (servicii non-UE) au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale contes... ei.

În ceea ce privește i... ocarea de către a hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțate în cauza **C-430/19 CF**, prin care Curtea a statuat că *„în prezenta unor simple bănuieli nesusținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatare a acestei facturi (nu se poate) să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate”*, aceasta nu poate fi reținută în speță, întrucât organele de inspecție fiscală nu au refuzat beneficiul dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii de natura celor de consultanță, traduceri, costuri recrutare, servicii implementare, IT etc., în baza unor *„simple bănuieli nesusținute cu dovezi ale administrației fiscale”*, ci, ca urmare a faptului că **societateaX SRL nu a prezentat dovezi obiective care să justifice exercitarea dreptului de deducere conform prevederilor legale mai sus citate.**

În plus, jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraf.23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la parag.24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În completarea considerentelor prezentate arătăm că deși petenta, cu ocazia susținerii orale, a arătat că va depune în probațiune jurisprudență națională care să-i susțină raționamentul, în procedura administrativă de soluționare a contestației nu a depus vreun mijloc de probă în acest sens, deși legiuitorul a prevăzut expres acest drept la art. 276 alin. 4 Cod procedură

fiscală, soluția organului competent în soluționarea contestației fiind în conformitate cu prevederile art. 276 alin. 1 Cod procedură fiscală, analiza contestației făcându-se în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale i... ocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.

Niciunde în jurisprudență nu s-a recunoscut dreptul persoanelor impozabile la deducerea taxei în lipsa dovedirii condiției de fond, primordiale, aceea ca achizițiile de bunuri și servicii să fie efective, deoarece numai astfel de achiziții pot concura la realizarea de operațiuni cu drept de deducere.

Având în vedere cele reținute, urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația formulată împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-TM .../29.12.2020** emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **F-TM .../29.12.2020** de către AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, în legătură cu suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii din afara României, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*.

În ceea ce privește contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. **F-TM .../29.12.2020** emis de AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, se reține că aceasta nu face parte din categoria actelor administrativ fiscale reprezentând titluri de creanță susceptibile a fi contestate, potrivit dispozițiilor Titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal - Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../29.12.2020, contestată, necreând niciun raport obligațional față de bugetul de stat.

Pentru considerentele arătate în continutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

## DECIDE :

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată societateaX SRL împotriva Deciziei privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de mpunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-TM ... /29.12.2020**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **F-TM .../29.12.2020** de AJFP Timiș – Inspecție Fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

- prezenta decizie se comunică la:

- SocietateaX SRL

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice  
Timiș – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,