

**DECIZIA nr. 270 din 29.03.2019** privind soluționarea  
contestației formulată de ABC , cu sediul în ..., București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_53012/17.12.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. ..., înregistrată sub nr. .... de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC , formulată prin împuternicit ..... SRL în baza procurii din ...

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. ... îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX yyy/zxxx, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX qqz/zxxx și comunicată prin poștă în data de ..., prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de **S lei**.

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

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

**I.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC pentru perioada 01.09.2016-30.09.2017 în vederea soluționării DNOR nr. ... prin care societatea a solicitat rambursarea TVA în sumă de R lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX qqz/zxxx, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX yyy/zxxx, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de S lei, ceea ce a condus la diminuarea TVA solicitată la rambursare cu această sumă.

**II.** Prin contestația formulată ABC solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de S lei, arătând următoarele:

Exercitarea dreptului de deducere se face în temeiul art. 297 și art. 299 din Codul fiscal, iar singura condiție formală pentru deducerea TVA constă în deținerea unei facturi corect întocmite, normele legale neimpunând condiția prezentării prealabile a unor documente justificative, cum ar fi contracte de prestări de servicii sau rapoarte de activitate. Conform jurisprudenței CJUE, în special în decizia din cazul C-186/94 Garage Molenheide măsurile adoptate de statele membre nu pot să fie folosite astfel încât să pună în mod sistematic dreptul de deducere a TVA, iar negarea acestui drept pe motive conexe, cum ar fi

insuficiența/inexistența unor documente suplimentare, neprevăzute de legislație, este injustă și neconformă cu principiile de TVA și jurisprudența CJUE.

Societatea susține că a justificat exercitarea dreptului de deducere cu facturile, contractele/comenzile și dovada plății serviciilor, considerând că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală chiar documente suplimentare din care reiese faptul că serviciile au fost prestate.

Deși nu este de acord cu abordarea echipei de inspecție fiscală privind insuficiența documentației, societatea susține că atașează contestației și alte documente justificative, cum sunt rapoartele de activitate, care trebuie evaluate ținând cont de specificul activității de promovare a produselor xzy M / B prin intermediul evenimentelor și campaniilor promoționale desfășurate (29 de anexe corespunzătoare liste facturilor înscrise în anexa nr. 1 la RIF).

**III.** Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA din facturile primite de la diverși furnizori/prestatori pentru prestări de servicii conform contract/comandă și sponsorizări evenimente, în condițiile în care documentația adusă în susținerea contestației nu face dovada prestării efective a serviciilor pentru care s-au prezentat facturile.*

**În fapt**, societatea ABC desfășoară activități de consultanță în domeniul relațiilor publice și al comunicării constând în promovarea vânzărilor de băuturi xzy M și B, creșterea vizibilității identității brandurilor, căutarea unor noi oportunități și piețe de desfacere în favoarea grupului M Europe LTD.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de S lei aferentă facturilor din anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală, constând în servicii menționate în facturi cu descrierea "servicii organizare eveniment B E1", "sponsorizare eveniment E2", "taxă sponsorizare conform contract", "prestare servicii artistice", "încasare conform contract".

Pentru justificarea acestor servicii organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentanților societății documente care să ateste natura acestora și prestarea lor efectivă, fără ca aceștia să prezinte documentele solicitate în termenul acordat prin nota explicativă din 02.08.2018, ora 9,00, pe baza căroră să se poată determina îndeplinirea condițiilor legale pentru exercitarea dreptului de deducere.

Este exemplificat contractul de sponsorizare eveniment încheiat cu P1 SRL, unde la pct. 3 lit. g) din contract se specifica obligația prestatorului de a prezenta un raport de eveniment, care să prezinte acoperirea media, impresiile, vânzările de bilete, cifrele de vânzări ale barului pe durata evenimentului.

Prin contestația formulată societatea susține, în esență, că dreptul de deducere poate fi exercitat doar în baza facturii, iar negarea acestui drept pe motivul neprezentării unei documentații suplimentare contravine principiului neutralității TVA și jurisprudenței CJUE.

**În drept**, potrivit art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, și anume:

"Art. 281. - (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. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(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. - (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;"

"Art. 319. - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, **denumirea serviciilor prestate**, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;"

"Art. 321. - (1) **Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu".

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, sunt aplicabile și prevederile pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

*"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.*

(5) Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art.

297 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.

Având în vedere că societatea contestatoare invocă jurisprudența europeană în privința exercitării dreptului de deducere a TVA se reține că aceeași jurisprudență 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 pentru servicii 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 **simplică achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În același timp, având în vedere că societatea susține că "singura cerință formală pentru deducerea TVA constă în deținerea unei facturi corect întocmită" se reține și jurisprudența CJUE din Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis O6 – Investimentos 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, este neîntemeiată susținerea societății contestatoare în sensul că deținerea facturii este suficientă pentru demonstrarea dreptului de deducere, astfel că **prezentarea de documente suplimentare pentru justificarea prestării serviciilor pentru care și-a dedus TVA nu este o "favoare" făcută organelor de inspecție fiscală, ci o obligație legală a societății recunoscută de jurisprudența europeană** altminteri invocată.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

a. - în cazul celor două facturi emise de P2 SRL (anexele 6-7 menționate în contestație) obiectul facturării îl reprezintă "*servicii fotografice*" pentru evenimente B 2017 (comanda PO 4300009003) sau pentru evenimente B nenominalizate (comanda PO 4300007246), iar societatea a prezentat în susținerea contestației *câteva fotografii scanate E2 din concerte/evenimente*, în unele identificându-se sigla "B" reunite sub formă de rapoarte (anexele 6-7 la contestație), *fără să prezinte comenzile pentru a se putea identifica pentru care evenimente anume au fost comandate serviciile fotografice, în ce anume au constat acestea și cum au convenit părțile să se facă dovada prestării serviciilor și plata acestora și fără să prezinte dovezi privind livrarea fotografiilor, în condițiile*

**în care nu se poate face nicio legătură între conținutul celor câteva fotografii scanate prezentate și pretinsele evenimente la care se referă;**

b. - în cazul celor două facturi emise de P3 SRL (anexele 8-9 menționate în contestație) obiectul facturării îl reprezintă "servicii" conform comenzii PO 4300004967 din 19.05.2016 E3 – tranșele 2 și 3, iar societatea a prezentat în susținerea contestației câteva fotografii scanate E2 din evenimente, în unele identificându-se sigla "B" reunite sub formă de rapoarte pentru evenimentul muzical din 5 martie 2016 desfășurat la ... București și evenimentul din 29 aprilie 2016-2 mai 2016 organizat pe o plajă din ..., cu referire la materiale puse la dispoziție pentru vizibilitate – pahare, canuri, tricouri, branding video pentru proiecție, mașină branduită, branding afiș (anexele 8-9 la contestație), **fără să prezinte comanda pentru a se putea identifica în ce anume au constat serviciile nenumite în facturi și cum au convenit părțile să se facă dovada prestării serviciilor și plata acestora, în condițiile în care facturarea s-a efectuat pe tranșe de plată, nu pentru servicii efectiv prestate, iar evenimentele la care se face referire pentru justificarea serviciilor din 05.03.2016 și 29.04.2016-02.05.2016 sunt anterioare serviciilor comandate prin comanda PO 4300004967 din 19.05.2016 ce a fost facturată pentru tranșele 2 și 3 ce fac obiectul facturilor;**

c. - în cazul facturii nr. 76/06.09.2016 emisă de P1 SRL (anexa 10 menționată în contestație) pentru sponsorizare evenimente culturale societatea a prezentat documentul intitulat "Raportul evenimentului" (1 pagină) în care se menționează informații referitoare la: perioada proiectului 20.05.2016-05.06.2016, titlu proiectului "...", localizarea proiectului București, Piața ..., valoarea proiectului V1 lei fără TVA și etapele proiectului enumerate: sesiuni de consultanță cu echipa beneficiarului, dezvoltarea elementelor vizuale ale expoziției conform indicațiilor beneficiarului, crearea unei liste a potențialilor artiști, trimiterea invitațiilor și parcursul artiștilor, realizarea elementelor de afișare a lucrărilor de artă, recepția lucrărilor de artă și instalarea afișării pe site a elementelor și a lucrărilor de artă. Conform contractului încheiat cu acest prestator (indicat ca "terț" în contract), societatea avea calitatea de sponsor al evenimentului, iar raportul de eveniment ce trebuia prezentat societății era un **raport de marketing, cu date despre eveniment, care să prezinte acoperirea media, impresiile, vânzările de bilete și cifrele de vânzări ale barului înregistrate pe durata evenimentului**, astfel că documentul prezentat în susținere **nu conține niciuna din informațiile convenite contractual** a fi furnizate în schimbul contrapartidei plătite terțului de către societatea contestatoare și **nici nu este însoțit de alte documente** din care să reiasă că terțul a promovat produsele xzy din portofoliul societății, așa cum s-a obligat prin contract (spre exemplu, prin *broșura evenimentului*, care să ilustreze că evenimentul este sponsorizat de brandul B și care este locația zonei desemnate B în cadrul expoziției, prin *pagina oficială de internet a evenimentului* ș.a.). Totodată, societatea **nu a prezentat nicio dovadă că a desfășurat activități de promovare comercială în cadrul expoziției**, direct sau prin intermediul altor contractori (spre exemplu, furnizarea unui DJ pentru muzică în zona desemnată B pe întreaga durată a evenimentului, prezența distribuitorilor oficiali de produse B pentru comercializarea exclusivă a produselor xzy marca B în cadrul evenimentului ș.a.);

d. - în cazul facturilor emise de P4 SRL (anexa 11 menționată în contestație) obiectul facturării îl reprezintă sponsorizarea evenimentului "E4", iar societatea a

prezentat spre justificare contractul de *sponsorizare* datat 06.07.2017 redactat în limba engleză, netradus, însoțit de *informații generale extrase dintr-o broșură referitoare la E4, fără să se poată stabili în ce anume au constat serviciile* la care s-a obligat emitentul facturilor în **schimbul contrapartidei** facturate de V2 lei + V3 lei = V4 lei și achitate de societatea contestatoare. Nici aceste facturi *nu sunt însoțite de dovezi/documente din care să reiasă că prestatorul a pus la dispoziție "elementele promoționale" enumerate în declarația (1/2 pagină) dată de administratorul prestatorului și prezentată în timpul inspecției fiscale ori că societatea a desfășurat activități promoționale în cadrul evenimentului* (spre exemplu, pentru zona dedicată pentru activarea "The ..." ori pentru frigiderul pus la dispoziție la punctele de bar din festival, prezentarea ambasadorelor B pentru activarea "B Residency" ș.a.);

e. - în cazul facturii emise în data de 01.02.2017 de P5 SRL (anexa 12 menționată în contestație) obiectul facturării îl reprezintă "prestări servicii conform contract PO 4300008199", societatea prezentând în susținere câteva fotografii scanate și informații referitoare la două evenimente organizate în 22 aprilie 2017 și 4 noiembrie 2017, *fără să se poată stabili în ce anume au constat serviciile prestate care s-au facturat în data de 01.02.2017 și nici legătura evenimentelor desfășurate ulterior în lunile aprilie și noiembrie 2017 cu serviciile prestate în luna februarie 2017;*

f. - în cazul facturilor emise de P6 SRL (anexele 13-16 menționate în contestație) obiectul facturării îl reprezintă servicii prestate conform contractului PO 4300005495 pentru organizare evenimente E5, E6 E3 și E1, societatea prezentând în susținere câteva fotografii scanate și informații referitoare la aceste evenimente, *fără să se poată stabili în ce anume au constat serviciile contractate, care să fi fost ulterior facturate ca fiind prestate* conform contractului;

g. - în cazul facturii emise în data de 17.01.2017 de P7 SRL (anexa 17 menționată în contestație) pentru servicii conform PO 4300007818 din 29.12.2016 – campanie media pentru B x E3 societatea a prezentat în susținere fotografii scanate și un raport de eveniment de 1/2 pagină care fac referire la o campanie de promovare a unui eveniment B din 29.04.2016-02.05.2016, deci cu privire la un **eveniment desfășurat cu mult înainte de serviciile facturate pentru contractul din 29.12.2016;**

h. - în cazul facturii emise în data de 17.11.2016 de P8 SRL (anexa 18 menționată în contestație) pentru servicii conform PO 4300007114 societatea a prezentat în susținere câteva fotografii scanate și un raport de eveniment de 6 rânduri care fac referire la festivalul SummerWell 2016, *fără să se poată stabili în ce anume au constat serviciile prestate conform contractului care fac obiectul facturii și nici legătura lor cu evenimentul în cauză;*

i. - în cazul facturilor emise de P9 SRL pentru servicii conform contractului/comenzii PO 4300005326 din 13.06.2016 – festival E5 2016 și servicii conform contractului/comenzii PO 4300009095 din 27.03.2017 – festival E5 2017 – prima tranșă (anexele 19-20 menționate în contestație) societatea a prezentat câteva fotografii scanate și informații referitoare la festivalul E5 desfășurat în

perioada 10-11 iunie 2016, respectiv 29-30 septembrie 2017, *fără să se poată stabili în ce anume au constat serviciile prestate conform celor două contracte/comenzi*, în condițiile în care prima factură face referire la un contract/comandă încheiat ulterior desfășurării evenimentului, iar a doua factură face referire la o tranșă de plată din contract/comandă, și nu la servicii efectiv prestate;

j. - în cazul facturii emise de P10 pentru prestări servicii conform contract PO 4300008248 (anexa 21 menționată în contestație) societatea a prezentat o descriere a evenimentelor E7 (1 pagină) însoțită de fotografii scanate și extrase pagini internet ale evenimentului, singura referire la marca B fiind în descriere – pahare cu logo B, dar **fără absolut nicio referire la contractul PO 4300008248 și prestările de servicii aferente pentru care s-a emis factura;**

k. - în cazul facturilor emise de P11 SRL pentru implementarea "B Residency ..." conform comenzii PO 4300009282 și "... – B Activation" conform comenzii PO 4300009079 (anexele 22-23 menționate în contestație) societatea a prezentat fotografii scanate, două procese-verbale de descărcare în care se menționează că, având în vedere dispozițiile din PO (comenzi), prestatorul aduce la cunoștință și efectuează livrarea prin proces-verbal a serviciilor contractate, predând către beneficiar inclusiv documentația aferentă acestora și două fișe anexă în care sunt defalcate cheltuielile efectuate de prestator, *fără să prezinte contractele/comenzile pentru a se putea identifica ce servicii au fost contractate și facturate și care este documentația care a fost predată;*

l. - în cazul facturii emise în 14.10.2016 de P12 SRL pentru sponsorizarea unui magazin "cultural" conform PO 4300004856 (anexa 24 menționată în contestație) societatea a prezentat fotografii scanate și o informare de 1/2 pagină cu referire la un parteneriat avut în perioada 2015-2016 cu magazinul P12 în cadrul a patru evenimente în total, în condițiile în care a pus la dispoziția organelor de inspecție contractul de sponsorizare datat de 07.10.2016 pentru valoarea facturată de V5 lei fără TVA, în cuprinsul căruia se face referire la evenimente organizate în vara anului 2016, iar în anexa 2 la opt evenimente din perioada aprilie 2016 – noiembrie 2016 reprezentând lansare album E8, E9, colaborare E10, autocolante E12, emisiuni live E13, astfel că **neconcordanțele evidente între informații nu permit să se determine ce servicii contractate și prestate în fapt au fost efectiv facturate cu factura respectivă;**

m. - în cazul facturii emise de P13 SRL în 10.04.2017 pentru producție și post producție video conform contract din 10.03.2017 PO 4300009286 (anexa 25 menționată în contestație) societatea a prezentat fotografii scanate și un raport de producție video B 2017 pe 1/2 pagină și care face referire la evenimente B din 22 aprilie 2018, 29-30 septembrie 2018 și 18-19 iulie 2018, *fără să se poată stabili ce servicii de producție și post producție video au fost contractate în luna martie 2017 și facturate în luna aprilie 2017, legătura lor cu evenimentele din anul 2018 și dovada predării-primirii materialelor video ce fac obiectul contractului din 10 martie 2017;*

n. - în cazul facturilor emise de P14 SRL pentru sponsorizare eveniment "E2" cu referire la PO 4300003980 (anexele 26-28 menționate în contestație) societatea a prezentat un deviz eveniment prin care părțile au agreat detaliile



evenimentului E2 (nume, dată, locație, pagina de facebook a evenimentului, număr participanți, newslettere și SMS-uri, parteneri media, reach pachet grafic al evenimentului și branding kit la eveniment), *fără să reiasă de niciun fel ce servicii anume au fost convenite a fi prestate în schimbul sumelor facturate;*

o. - în cazul facturii emise de P15 SRL pentru cheltuieli sponsorizare conform contract PO 4300007025 (anexa 29 menționată în contestație) societatea a prezentat fotocopii afișe evenimente, nedatate, fără siglele mărcilor societății în cvasi-majoritatea fotocopiilor prezentate, *fără să reiasă de niciun fel ce servicii anume au fost convenite a fi prestate în schimbul sumei facturate și legătura cu evenimentele pentru care s-au prezentat fotocopiile diverselor afișe.*

Concluzionând asupra celor anterior prezentate, organul de soluționare a contestației constată că documentația prezentată de **societatea contestatoare nu dovedește că TVA înscrisă în facturile pentru care se solicită deducerea este aferentă unor servicii prestate în mod efectiv în folosul operațiunilor sale taxabile**, în condițiile în care *facturile nu conțin informații pe baza cărora să se poată stabili natura și volumul serviciilor prestate efectiv de către emitentii facturile, acestea făcând trimitere, în marea lor majoritate, doar la numere de contracte/comenzi, fără ca acestea să fie prezentate pentru a se identifica, în concret, serviciile ce trebuiau a fi prestate în beneficiul contestatoarei în schimbul sumelor facturate; fotografiile scanate de la diverse evenimente prezentate în susținere nu conțin decât în mică măsură sigla B pentru produsele promovate de societate și, oricum, nu pot fi datate, neputându-se face legătura cu ceea ce s-a facturat; pentru serviciile la care s-au prezentat contracte (în număr de numai două contracte din cele circa 18 contracte pentru care s-au emis facturile) nu s-a făcut dovada predării documentației convenite contractual ori din documentele prezentate rezultă informații contradictorii, care nu converg spre dovedirea prestării serviciilor, ci dimpotrivă. De asemenea, faptul că aceste fotografii scanate și "rapoartele" de eveniment, întocmite sumar și cu informații cvasi-generale, oricum neprezentate pentru toate situațiile, poartă ștampila emitentilor facturilor nu poate reprezenta o dovadă *per se* că societatea a beneficiat de servicii în folosul său de la emitentii facturilor, în circumstanțele anterior prezentate.*

Totodată, organul de soluționare reține faptul că unele facturi sunt emise pentru "sponsorizarea" explicită a unor evenimente, iar sponsorizările în bani nu intră în sfera de aplicare a TVA dacă nu sunt îndeplinite condițiile cumulative de la art. 268 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv în ceea ce privește **condiția referitoare la plată**, respectiv aceea a existenței unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută, ceea ce implică **demonstrarea din partea societății contestatoare a naturii și conținutului efectiv al prestațiilor primite în schimbul sumelor achitate diverșilor organizatori/promotori de evenimente.**

Or, așa cum s-a arătat în precedent, menționarea generală a unor servicii de genul "servicii prestate conform contract/comandă PO ..." în facturi **nu întrunește nici pe departe condițiile necesare pentru identificarea serviciilor**, așa cum a fost recunoscut în jurisprudența europeană, altminteri intens invocată societatea contestatoare prin împuternicit (a se vedea pct. 28-29 din Hotărârea CJUE dată în cauza C-516/14, anterior invocată în cuprinsul prezentei decizii), ceea ce implică aplicarea tot a jurisprudenței CJUE, care admite pierderea dreptului la aplicarea beneficiilor în materie de TVA, inclusiv a beneficiului deducerii, atunci când **încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la**

**refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond** (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, pct. 31, Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR, C-587/10, pct. 46, Hotărârea din 20 octombrie 2016, Plöckl, C-24/15, pct. 46 și Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre BV, C-21/16, pct. 42).

Astfel, cum contestatoarea este cea care pretinde acordarea dreptului de deducere pentru prestările de servicii din facturile prestatorilor, tot ea ar fi trebuit să demonstreze organelor fiscale în ce anume au constat, în concret, aceste servicii, cu o documentație adecvată fiecărui serviciu facturat în parte, pornind de la prezentarea contractelor/comenzile din care să reiasă cu claritate ce servicii anume a contractat și ajungând la documentația primită pe baza căreia s-a asigurat că aceste servicii au și fost prestate faptic, așa cum au fost contractate/comandate, astfel încât organele fiscale să poată concluziona în urma propriei analize a documentației prezentate că sunt îndeplinite condițiile de fond pentru păstrarea deducerii.

În acest sens, se reține că probele (dovezile) prestării efective a serviciilor depind de natura serviciilor prestate, de specificul activității și de circumstanțele în care ele sunt prestate, 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.**

Însă, așa cum reiese din descrierea documentației prezentate de societate în susținerea contestației, aceasta nu demonstrează efectivitatea serviciilor pentru care prestatorii au emis facturile, pentru a combate constatările și concluziile organelor de inspecție fiscală în privința nedovedirii prestării serviciilor facturate. Susținerea societății în sensul că imaginile și rapoartele prezentate reprezintă documente justificative "suficiente" pentru deducere este în mod evident *pro causa*, din moment ce **analiza punctuală, a fiecărei facturi în parte în raport cu documentația anexată**, nu dovedește că serviciile facturate sunt cele pretins a fi prestate la evenimentele la care a participat societatea, documentației în cauză lipsindu-i acel grad de exactitate și de detaliu de natură să demonstreze că ceea ce s-a facturat s-a și prestat în fapt.

În concluzie, în raport de cele anterior prezentate, contestația societății urmează a fi respinsă cu privire la deducerea TVA în sumă de S lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 268 alin. (1), art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

**DECIDE:**

Respinge contestația ABC formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX yyy/zzzz, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX qqz/zzzz pentru TVA în sumă de **S lei**.

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