

**DECIZIA nr. 2960/2017**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**S.C. X S.R.L. din mun. X,**  
**județul X, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 29818/2016**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin adresa nr. 4104/2016 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 29818/2016, asupra contestației formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. X, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. J 32/X/2009, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Constantin Noica, nr. 24, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 17321/2016, a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.08.2016*, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.08.2016, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă de **X lei** solicitată de S.C. X S.R.L.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport cu data preluării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.08.2016, respectiv data de **26.08.2016**, potrivit adresei de comunicare anexată în copie la dosarul cauzei și data la care a fost depusă contestația la organul fiscal emitent, respectiv data de **06.10.2016**, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe contestația în original.

Contestația a fost formulată prin reprezentantul permanent al administratorului SC X MN. SRL, dl FA.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin reprezentantul permanent al administratorului, dl FA.

**I. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-X/17.08.2016**, act emis de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru TVA în cuantum de X.**

În susținerea contestației, petenta aduce următoarele argumente:

**A.** În ceea ce privește suma de Y lei, aferentă unor lucrări de reparații și întreținere drumuri forestiere care nu sunt în administrarea sau proprietatea societății, în susținerea contestației aceasta afirmă:

1. Lucrările au fost efectuate în cazurile în care drumurile erau impracticabile, făcând imposibilă extragerea de material lemnos din acele loturi/parcele de pădure și implicit, făcând imposibilă obținerea de venituri impozabile.

2. Având în vedere faptul că anumite proprietăți forestiere ale societății sunt accesibile și deservite de drumuri forestiere administrate de RNP prin diferite Directii Silvice, practicarea acestor drumuri devine condiție *sine qua non* pentru realizarea activității societății, astfel că fără aceste costuri nu s-ar fi putut realiza veniturile impozabile.

3. Chiar dacă drumul forestier nu este în administrarea S.C. X S.R.L. folosirea acestui drum este garantată legal (drumul având caracter public), existența unei convenții în baza căreia se realizează anumite investiții putând constitui un temei juridic pentru atare cheltuieli. Astfel, nu se pune la îndoială caracterul real, material și efectiv al acestor cheltuieli și nici necesitatea

efectuării acestora, realizarea lucrărilor de întreținere a drumului fiind necesară pentru îndeplinirea operațiunilor taxabile, ceea ce conferă acestor cheltuieli caracterul de cheltuieli destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, prevăzut la art. 145 al. 2 lit. a din Codul fiscal 2003.

4. Prin Decizia nr. 9178/2016 dată în soluționarea contestației formulată împotriva actului administrativ fiscal întocmit ca urmare a controlului anterior, a fost desființată Decizia de impunere pentru constatări similare.

**B.** În ceea ce privește TVA în sumă de Z lei, aferentă contravalorii unor servicii de consultanță prestate societății X SRL de către GAMn KB, persoana juridică suedeză, în baza a două contracte de servicii, petenta precizează că echipa de control a analizat în fapt traducerea în limba română a contractului anterior valabil (încheiat în dec. 2011 și valabil pentru anii 2012 și 2013) și nu pentru contractul în vigoare în perioada verificată (contract semnat în oct. 2013 și valabil de la 01 ian. 2014). Aceasta subliniază că din contractul în vigoare în perioada verificată (pentru care anexează traducerea autorizată) au fost eliminate primele 2 categorii de servicii asumate de către GAMn KB (atragera de noi fonduri de investiții și achiziția de noi proprietăți), fiind diminuat și tariful anual perceput.

1. Societatea contestată apreciază că concluziile trase de organele de control cum că prestațiile facturate de către GAMn KB Suedia (GAME KB) nu au scop economic și că serviciile prestate coincid cu atribuțiile administratorului societății X MN. SRL/sau cu serviciile prestate de alți terți, nu pot fi confirmate de starea de fapt și nu sunt conforme cu intenția materializată de părțile implicate în încheierea și derularea contractelor.

2. Petenta consideră că faptul că dl. W este administrator al societății X MN. SRL, societate care este administrator al X SRL, că deține, de asemenea, calitatea de reprezentant legal al asociațiilor care constituie X SRL și este și reprezentant al societății GAMn KB din Suedia, *nu pune în discuție niciun fel de problemă legală raportat la legislația societăților comerciale*, având în vedere că această schemă de reprezentare a fost avută în vedere de asociații încă de la momentul constituirii societăților pe o structură de tip holding.

3. În ceea ce privește suprapunerea între prestațiile realizate prin intermediul GAMn KB și activitatea de administrare efectivă realizată de către X MN. SRL, petenta susține că în realitate este vorba despre un sistem al competențelor care relevă atribuții partajate precum și atribuții complementare între consultantul GAMn KB și administratorul efectiv X MN. SRL. Astfel:

- întreaga politică investițională, s-a realizat pe baza consultanței primite din partea GAMn KB, care a acționat constant ca interfață pentru fondurile de investiții puse la dispoziția societății X SRL. În acest sens petenta precizează că X MN. SRL este o entitate cu vocație locală, care nu are nici anvergura și nici poziția necesară în piață pentru a accesa piețele financiare la nivel internațional. Faptul că în decursul anului 2015 nu au mai existat infuzii de capital și nu au avut loc achiziții de terenuri forestiere nu poate duce la concluzia că prestațiile consultantului GAMn KB nu au existat.

- în momentul de față există achiziții cu fonduri atrase de peste 50 milioane de euro, ca atare întreaga activitate este sub o atentă monitorizare din partea investitorilor iar consultanța oferită de GAMn KB, este vitală pentru strategia de comunicare și raportare, planul de afaceri și orice revizuire necesară a acestuia, modul de organizare a cash-flow-ului, strategia pe proiecte individuale și modul în care se estimează și se descarcă câștigul aferent investițiilor efectuate. În acest sens, în perioada verificată consultantul GAMn KB a întocmit, prezentat și susținut rapoarte complexe structurate și argumentate prin care s-a urmărit menținerea unei relații de încredere și parteneriat pe termen lung. Prin urmare nu se poate întrevădea niciun fel de suprapunere cu activitatea desfășurată de către alți prestatori ai societății verificate, deoarece informațiile din activitatea de monitorizare a modului de conducere al contabilității, auditarea situațiilor financiare, gestionarea curentă a pădurilor, sunt prelucrate, sintetizate de consultantul GAMn KB care prezintă rapoartele finale către investitori.

- serviciile de consultanță externă de maniera celei oferite de GAME KB sunt indispensabile pe durata investițiilor pentru sondarea periodică a modului de derulare a acestora, a optimizării cash-flow-ului și pentru stabilirea ratei de rentabilitate a utilizării fondurilor investite.

- situația de fapt și înscrisurile analizate conduc la ideea că activitatea GAMn KB nu se suprapune cu detaliile curente de administrare, nu presupune implicarea în conducerea operativă și nici nu preia sarcina unor evaluări de specialitate care se fac de către terți specializați

(societăți de contabilitate, auditori independenți sau evaluatori specializați).

- GAMn KB acționează ca factor coordonator strategic al investiției cu rol integrator. Ea consiliază societatea în raport cu cerințele și exigențele investiționale și determină politici și măsuri generale în acord cu acestea, în realitate, fiind vorba de o relație de complementaritate.

- și în cazul altor obiective asumate de consultantul GAMn KB în cadrul contractului de consultanță (gestionarea pădurilor, piețele de lemn, dezvoltarea bioenergiei sau promovarea corporatistă), nu este vorba de activități orientate către cazul concret (lucru care se face prin mijlocirea administratorului operativ), ci este vorba de consultanță strategică care impune direcții de acțiune și implementarea de know-how în proceduri de lucru care aduc certă valoare adăugată activității de administrare a pădurilor.

În încheiere petenta consideră că este eronată concluzia conform căreia activitatea de consultanță furnizată de GAMn KB nu are scop economic și se suprapune cu activitatea realizată de administratorul social sau diverși prestatori terți.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.08.2016**, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de X lei din totalul de T lei solicitați de S.C. X S.R.L., perioada supusă verificării fiind 01.04.2015 – 31.03.2016.

Inspecția fiscală la acest contribuabil s-a desfășurat în perioada 14.07.2016-03.08.2016 și a avut ca obiect verificarea anticipată a soldului negativ al TVA solicitat la rambursare prin decontul nr. X-25/04/2016, depus pentru luna martie 2016.

Societatea are ca obiect principal de activitate declarat „Cumpărarea și vânzarea de bunuri imobiliare proprii” CAEN 6810 iar în perioada verificată a desfășurat în principal activitate de exploatare în regim silvic a terenurilor împădurite (vânzare de masă lemnoasă pe picior).

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/17.08.2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/17.08.2016 contestate, s-au stabilit următoarele:

**A)** În perioada verificată societatea a dedus nejustificat TVA în sumă de Y lei aferentă achiziției de materiale de construcții și servicii de reparații și întreținere drumuri forestiere care nu sunt în proprietatea sau în administrarea acesteia.

**B)** În perioada verificată SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții intracomunitare de servicii de consultanță în sumă totală de Q lei în baza facturilor emise de persoana afiliată GAMn KB Suedia și a aplicat măsurile de simplificare pentru TVA în sumă de Z lei.

Serviciile de consultanță au fost facturate în baza următoarelor contracte încheiate între părți:

1. „Contract pentru cheltuieli refacturate” în baza căruia se refacturează costuri angajate de GAMn KB (costuri cu deplasările și alte cheltuieli directe) iar prețul contractului este de X euro/trimestru, taxă fixă, indexată automat anual;
2. „Contractul de consultanță” actualizat pentru anii 2015-2016, reprezentând consultanță oferită de persoanele fizice Sorin W (X euro/trim.) și JJ (X euro/trim.). Serviciile de consultanță care fac obiectul acestui contract înglobează următoarele activități: GAMn KB asigură resurse financiare pentru achiziția de noi proprietăți, ia decizia finală în cazul achizițiilor de noi proprietăți, evaluarea și estimarea pădurilor (prin imagini din satelit de la distanță și ortofotograme), va consilia în procesul de pregătire a ofertelor individuale și de negociere, gestionarea pădurilor, oferă intrare pe piață la nivel global și european, acționează ca directori (administratori) în cadrul companiei, etc.

De asemenea, organele de control au constatat că SC X SRL nu deține personal angajat, activitatea acesteia fiind efectuată în totalitate de către administratorul desemnat, SC X MN. SRL, cu care are încheiat contractul cadru de prestări servicii de management al proprietății, comerciale și administrative.

Dintre obligațiile contractuale ale administratorului prevăzute prin acest contract se rețin: furnizează personal cu calificare forestieră, executiv și administrativ, oferă consultanță asupra activității de management forestier, estimează tăierile și previzionează veniturile, încheie contracte de vânzare a masei lemnoase, supraveghează și coordonează toate persoanele terțe

care furnizează servicii, pregătește bugetul anual etc.

Referitor la SC X MN. SRL în Raportul de inspecție fiscală se precizează că este administrată de persoanele fizice W Sorin Costel și FA iar asociatul majoritar este GAMn AB care deține 74% din părțile sociale.

În urma verificării comparative a contractelor de mai sus și a sarcinilor îndeplinite de fiecare parte, cu celelalte documente din evidențele contabile, organele de control au constatat următoarele:

- în perioada verificată societatea nu a beneficiat de fonduri de investiții din partea asociaților și nici din partea altor investitori;
- în perioada verificată societatea nu a mai achiziționat noi proprietăți;
- evaluarea și estimarea pădurilor a fost efectuată de partenerul Sw din SUA;
- societatea are încheiate contracte de consultanță cu SC FDG SRL și SC PPJ SRL având ca obiect elaborarea planurilor de amenajament, respectiv evaluarea pădurilor cantitativă și pe specii de arbori, planificări pe termen lung a exploatărilor pe cantități, specii, tip și vârstă;
- în contractul de management încheiat cu SC X MN. SRL este prevăzut că aceasta are în sarcină asigurarea gestionării pădurilor și intrarea pe piața lemnului a societății verificate;
- promovarea SC X SRL pe piața românească este realizată de administratorul acesteia, SC X MN. SRL, prin reprezentanții legali Sorin W și FA și prin personal angajat;
- societatea nu înregistrează investiții în curs în domeniul dezvoltării bioenergiei, energiei eoliene, solare sau dezvoltări imobiliare;
- societatea are în desfășurare investiții de natura împăduririlor, descopleșiri, curățiri, serviciile fiind prestate de diverse societăți comerciale de la intern sub supravegherea administratorului X MN. SRL;
- conform actului constitutiv, conducerea și managementul general al SC X SRL este asigurată de către X MN. SRL prin administratorii persoane fizice W Sorin Costel și FA, și de alți salariați cu funcții manageriale și de execuție;
- prin contractul de management încheiat cu administratorul SC X MN. SRL, acesta din urmă se obligă să angajeze, să îndrume și să supravegheze societăți comerciale terțe autorizate pentru efectuarea controlului financiar trimestrial/anual și întocmește la rândul său rapoarte trimestriale/semestriale și anuale cu privire la activitatea societății.

Având în vedere aspectele prezentate anterior, organele de control au concluzionat că serviciile facturate de GAMn KB Suedia coincid atât cu atribuțiile administratorului X MN. SRL cât și cu serviciile prestate de către alți terți, motiv pentru care, în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 alin. 1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016), organele de control au stabilit că tranzacțiile cu GAMn KB Suedia nu au un scop economic și nu sunt aferente unor operațiuni taxabile.

Astfel, TVA în sumă de Z lei a fost respinsă la rambursare, fiind incidente prevederile art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (art. 297 alin. 4 lit. a) din Legea 227/2015 de la 01.01.2016).

În consecință, organele de control au stabilit că societatea nu are drept de rambursare pentru TVA în sumă totală de X lei (Y+ Z lei).

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele invocate de contestatară și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:**

***III.1. Referitor la TVA în sumă de Y lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de control au procedat corect la respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu materiale pentru întreținerea drumurilor forestiere care nu se află în patrimoniul sau în administrarea petentei, în condițiile în care petenta nu probează că serviciile respective au fost utilizate pentru activități economice care dau drept de***

**deducere, respectiv dacă au fost destinate utilizării în vederea realizării de operațiuni taxabile.**

În fapt, în perioada verificată societatea a înregistrat în evidențele contabile achiziții de piatră spartă pentru întreținerea de drumuri forestiere care nu sunt în proprietatea sau în administrarea sa, pentru care a dedus TVA în sumă totală de Y lei după cum urmează:

- la drumul FE014-5,3 km U.P.V Sturza, Gaceana, jud. Bacău s-au efectuat reparații (nivelare) prin așternerea unei cantități de 200 mc piatră spartă sort 25-63 mm, lucrări care au fost efectuate de SC CTS SRL, fiind încheiate contractul 310/02.10.2014 și Anexa nr. 1 la acest contract. Astfel, în baza facturii 1374/08.04.2015 emisă de SC CTS SRL, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de Y1 lei;
- la drumul forestier DF 002 Scurta Bacău s-au efectuat reparații (nivelare cu autogreder) prin așternerea unei cantități de 300 to piatră spartă sort 25-63 mm, lucrări care au fost efectuate de SC R-G Con SRL, fiind încheiat contractul 486/05.05.2015. Astfel, în baza facturilor 961/05.05.2015 și 965/15.05.2015 emise de SC R-G Con SRL, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de Y2 lei.

În contestația depusă, referitor la respingerea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de Y lei, petenta afirmă că lucrările au fost efectuate în cazurile în care drumurile erau impracticabile, făcând imposibilă extragerea de material lemnos din acele loturi/parcele de pădure și implicit, făcând imposibilă obținerea de venituri impozabile. Contestatorul susține că anumite proprietăți forestiere ale societății sunt accesibile și deservite de drumuri forestiere administrate de RNP prin diferite Direcții Silvice iar practicarea acestor drumuri devine condiție *sine qua non* pentru realizarea activității societății, astfel că fără aceste costuri nu s-ar fi putut realiza venituri impozabile.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) și lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care statuează că:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

**art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;*

Din interpretarea acestor texte de lege, 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.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării **în folosul operațiunilor sale taxabile**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Așadar, aceste cerințe legale trebuiesc îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea

unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În susținerea contestației petenta afirmă că realizarea lucrărilor de întreținere a drumului a fost necesară pentru îndeplinirea operațiunilor taxabile, ceea ce conferă acestor cheltuieli caracterul de cheltuieli deductibile, prevăzut la art. 145 al. 2 lit. a din Codul fiscal 2003, dar nu prezintă niciun document din care să reiasă legătura de cauzalitate între aceste cheltuieli și veniturile realizate.

Mai mult, organele de control precizează în Referatul cu propuneri de soluționare, anexat la dosarul contestației, că SC X SRL nu a demonstrat necesitatea acestor achiziții având în vedere că societatea nu desfășoară activitate de exploatare forestieră ci de comercializare a masei lemnoase pe picior iar aceste cheltuieli cu reparații de drumuri nu sunt cuprinse în costurile directe ale masei lemnoase vândute. Totodată organele de control mai precizează că societatea nu a prezentat niciun document din care să rezulte că este autorizată de proprietarul/administratorul drumurilor forestiere să efectueze reparații la aceste căi de acces și că nu a refacturat lucrările de reparații proprietarului/administratoarei drumurilor.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 73, alin. 1 din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală conform căreia:

*„Art. 73 alin. 1 Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*

Astfel, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În același sens este și Decizia civilă nr. 1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013 care stipulează că:

*„[...] 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.*

Se reține că petenta nu a probat afirmația că aceste lucrări de reparații drumuri erau necesare și destinate operațiunilor sale taxabile.

Referitor la constatarea petentei că prin Decizia nr. 9178/2016, dată în soluționarea contestației formulată împotriva actului administrativ fiscal întocmit ca urmare a controlului anterior, a fost desființată Decizia de impunere pentru constatări similare, se reține că în cauza respectivă organul de control nu analizase dacă cheltuielile angajate pentru realizarea lucrărilor la drumuri forestiere sunt în strânsă legătură cu exercitarea activității economice, respectiv dacă sunt indispensabile pentru desfășurarea în condiții optime a activității societății și nici dacă cheltuielile efectuate se regăsesc ca elemente de cost în vederea recuperării acestora prin prețul bunurilor livrate.

În speță, din analiza documentelor aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că în Raportul de inspecție fiscală F- SB 198/17.08.2016, care a stat la baza deciziei contestate, la pag. 3, organele de control precizează că „în vederea stabilirii realității și legalității solicitării de rambursare de TVA s-a procedat la verificarea ...concordanței dintre bunurile și prestările de servicii achiziționate și nevoile firmei potrivit obiectului de activitate”. De asemenea, organele de control au menționat la paginile 4-5 din raportul de inspecție că în perioada verificată societatea a obținut venituri din vânzarea de masă lemnoasă pe picior și din închirieri de spații locative. Astfel, se constată că specificul activității desfășurate nu justifică lucrări la drumuri forestiere care nu se aflau în proprietatea/ administrarea petentei, nefiindu-i incidente prevederile art. 17, alin. 2 lit. h) din Legea 46/2008 privind Codul silvic, conform căruia:

*„Proprietarii fondului forestier au următoarele obligații în aplicarea regimului silvic:...h) să asigure întreținerea și repararea drumurilor forestiere pe care le au în administrare sau în proprietate”.*

Se mai reține că, în cursul controlului anterior societatea a prezentat în susținerea necesității reparării unor drumuri care nu se află în proprietatea/ administrarea sa, situația veniturilor obținute din zonele care au fost deservite de aceste drumuri, dar în speță nici la control și nici în susținerea contestației nu a fost prezentat vreun document similar.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale incidente în cauză, faptul că societatea nu aduce în susținere probe care să

combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

**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;”  
**urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA în sumă de Y lei.**

**III.2. Referitor la TVA în sumă de Z lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit aceste obligații de plată în sarcina SC X S.R.L., în condițiile în care contestatara nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că în perioada 01.04.2015 – 31.03.2016, societatea a înregistrat în evidențele contabile TVA deductibilă pentru achiziția de servicii de consultanță de la operatorul intracomunitar GAMn KB Suedia.

Conform prevederilor contractului cadru pentru facturarea serviciilor de consultanță și asistență încheiat cu acest furnizor (variantea semnată în luna octombrie 2013 și valabilă de la 01.01.2014), GAMn KB Suedia se angajează să furnizeze servicii de consultanță și asistență pentru SC X SRL, reprezentând activități din următoarele domenii:

- evaluare și expertiză forestieră;
- ofertă de proprietate și tranzacții;
- management forestier;
- piața lemnului și recoltare;
- dezvoltări legate de bioenergie;
- guvernarea corporativă;
- finanțe;
- resurse umane;
- valorizarea imaginii brandului;
- rețea de profesioniști.

În contract se face precizarea că aceste activități nu sunt limitative și **că serviciile vor fi furnizate pe cât posibil în Suedia și doar în cazuri speciale în România.**

**Prețul contractului este unul fix de X euro pe an** (X euro/trimestru) și poate fi indexat, facturarea se face trimestrial, în avans, iar furnizorul de servicii trebuie să emită trimestrial un **raport cu activitățile și proiectele pe care le-a executat**. Din suma totală de X euro/trim., X euro sunt servicii de consultanță dl Sorin W și X euro servicii de consultanță dl Jonas Jacobsson.

De asemenea, cu acest furnizor a fost încheiat și Contractul pentru cheltuieli refacturate prin care SC X SRL se angajează să ramburseze GAMn KB o **taxă trimestrială fixă** (X euro în perioada verificată) pentru toate cheltuielile sub formă de costuri de deplasare, călătorie și indemnizații de deplasare, reprezentare și alte costuri directe relevante plătite de GAMn KB, legate de formarea și gestionarea eficientă a companiei românești, operațiuni ce pot avea loc în România și în străinătate.

**Persoanele care semnează contractele din partea SC X SRL sunt administratorii FA și Sorin W iar din partea GAMn KB Suedia președintele Sorin W.**

Conform documentelor aflate la dosar, în perioada verificată SC X SRL a înregistrat 4 facturi având ca obiect servicii de consultanță și refacturare de costuri, aferente trimestrelor 3, 4 din 2015 și trimestrelor 1 și 2 din 2016 (X euro/trimestru), pentru care s-a dedus TVA în sumă de Z lei.

Totodată, organele de control au constatat că SC X SRL nu deține personal angajat, **activitatea acesteia fiind efectuată în totalitate de către administratorul statutar SC X MN. SRL, cu care petenta are încheiat un Contract cadru prin care administratorul se obligă să furnizeze servicii de management al proprietății, comerciale și administrative, care se concretizează în activități din următoarele domenii:**

- analize, administrare, înregistrare și raportare;
- furnizare personal cu calificare forestieră executiv și administrativ;
- oferă consultanță SC X SRL asupra necesității certificării dpdv al mediului, al proprietăților și asupra activităților de management forestier, asupra politicii decizionale;
- stabilește și întreține un model imobiliar forestier, estimează tăierile de masă lemnoasă viitoare și operațiile forestiere, previzionează viitoarele venituri și cheltuieli;
- promovează, solicită, obține, procesează, manevrează și propune oferte pentru tăierea și vânzarea masei lemnoase;
- încheie contracte de tăiere și vânzare a masei lemnoase;
- investește sau reinvestește fondurile SC X SRL;
- gestionează și soluționează toate reclamațiile, disputele sau controversele în care este parte SC X SRL;
- pregătește documentele necesare pentru obținerea de credit de la orice instituție financiară;
- efectuează orice alte servicii care ar putea fi cerute ocazional pentru managementul proprietății sau alte activități legate de proprietăți și active ale X SRL;
- supraveghează și coordonează toate persoanele terțe care furnizează servicii pentru X SRL;
- angajează o firmă de contabilitate acreditată, asistă, consultă și cooperează cu reprezentanții și avocații X SRL;
- pregătește și furnizează un buget anual al managementului proprietății, cu referire la utilizarea, exploatarea și dreptul de proprietate al proprietăților și al tuturor investițiilor și al altor tranzacții aferente;
- reconciliază volumul și valoarea realizată a lemnului vândut comparativ cu previziunile inițiale din cadrul bugetului anual al managementului proprietății raportat la perioade de timp regulate;
- furnizează la finele fiecărui trimestru un raport, precum și un raport de audit anual la sfârșitul fiecărei perioade fiscale care va include următoarele: inventarierea întregii mase lemnoase vândute de pe proprietăți în funcție de specii, calitate și client, un inventar al tuturor activităților de management forestier efectuate pe proprietăți, rapoarte financiare, reconcilierea fluxului de numerar și a conturilor de bancă, precum și orice raport suplimentar care ar putea fi cerut în mod rezonabil de X SRL;
- raportări cu privire la bugetele de alocat estimate pe ani calendaristici și rapoarte cu detalierea vânzărilor de masă lemnoasă și lucrările silvice efectuate pe ani;
- asistă la evaluări interne ale proprietăților și la cerea X obține pe cheltuiala X evaluări externe;
- păstrează înregistrările periodice ale tuturor recoltelor și activităților de management al masei lemnoase efectuate pe proprietățile deținute de X, inclusiv toate datele referitoare la măsurători colectare și a hărților cartografice.

Din Raportul de inspecție fiscală rezultă că **în baza Contractului cadru de prestări servicii de management al proprietății, comerciale și administrative, SC X MN. SRL a facturat către SC X SRL, trimestrial, servicii de administrare pentru suprafața de 20.616,62 ha terenuri forestiere în proprietatea petentei, la prețul de X Euro/ha/an+TVA până la 31.08.2015, respectiv X euro+TVA și începând cu 01.09.2015 la prețul de X Euro/ha/an+TVA, respectiv X euro+TVA.**

**Organele de control au constatat de asemenea, că în perioada verificată societatea a achiziționat servicii de la următorii furnizori:**

- Sw SUA, societate care a efectuat evaluarea proprietăților pentru toată suprafața de teren forestier deținută de SC X SRL, în ceea ce privește identificarea proprietății, descrierea pieței interne și internaționale, influențe globale, analiza pieței economice românești și a domeniului forestier, inventarierea cantitativă și valorică a proprietăților, riscurile posibile, analiza costurilor, analiza comparativă a prețurilor, analiza fluxului de numerar, analiza costului mediu ponderat al rezultatelor de capital etc. În acest sens Sw a întocmit în perioada verificată

Raport pentru GF I, iar în perioada anterioară a fost întocmit raport și pentru GF II;

- SC PA SRL București, care în calitate de auditor extern, a auditat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit situațiile financiare pentru exercițiile financiare încheiate ale societății verificate;
- SC FDg SRL și SC PPj SRL cu care au fost încheiate contracte de consultanță având ca obiect elaborarea planurilor de amenajament cu evaluarea pădurilor cantitativă și pe specii de arbori, planificări pe termen lung a exploatărilor forestiere pe cantități, specii, tip și vârstă;
- SC A Cont SRL societate care întocmește evidența contabilă și situațiile financiare semestriale/anuale cu privire la activitatea desfășurată de SC X SRL.

**În drept**, așa cum s-a prevăzut la Titlul I “Dispoziții generale” prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, preluate la art. 11 alin. (1) din Legea 227/2015:

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

*(2) În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.”*

iar prevederile pct. 41 lit. a) și b) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003

*“41. În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:*

*a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă.*

*b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”*

Din textul de lege reiese faptul că autoritatea fiscală are dreptul să recalifice orice tranzacție care nu are scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, iar între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse prin intermediul societății-mamă nefiind cerută nicio remunerație pentru aceste activități.

Totodată, se reține faptul că prestarea efectivă a serviciilor și necesitatea efectuării acestora trebuie să fie demonstrate ca fiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, în speță sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2015, respectiv ale art. 297, alin. (1), (4) lit. (a) și art 299 alin. (1) lit. (a), (b) din Legea 227/2015 în vigoare de la 01.01.2016:

*“art. 145 (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

*a) operațiuni taxabile;”*

art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, 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;

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

Aferent trim. I 2016 - Legea 227/2015 privind Codul fiscal:

„art. 297 **Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

(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;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;

art. 299 **Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

Conform prevederilor legale incidente în materia taxei pe valoarea adăugată, pentru ca o persoană înregistrată în scopuri de TVA să exercite dreptul de deducere a taxei are obligația de a respecta îndeplinirea cumulativă a celor două condiții prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură în original și să justifice cu documente că achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (art. 319 din Legea 227/2015), cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării **în folosul operațiunilor sale taxabile**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația de justificare revenind persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Astfel, faptul că societatea deține contracte în baza cărora a înregistrat în evidențele contabile facturi de servicii de management, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, societatea trebuind să dovedească că serviciile au fost necesare și au fost prestate în beneficiul său.

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul de deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013, stipulează că:

*„[...] 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 mare diversitate 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.*

*La pct. 48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.*

*În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.*

Se constată că aceste decizii sunt în concordanță cu aquis-ului comunitar în domeniul TVA, care recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul 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.**

Nu în ultimul rând, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, **a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

În speță, din analiza documentelor aflate la dosarul contestației se reține că în perioada verificată **SC X SRL a achiziționat servicii de management atât de la SC X MN. SRL, administratorul său statutar, reprezentat de d-nii W Sorin și FA, cât și de la GAMn KB Suedia, care facturează servicii de consultanță prestate de dl W Sorin (X euro/trim.) și dl JJ (X euro/trim.).**

Conform informațiilor din baza de date ANAF asociatul majoritar al SC X MN. SRL este societatea GAMn AB Suedia (74 % din părțile sociale), societatea afiliată din cadrul grupului G iar administratori sunt Sorin W și FA.

De asemenea, se reține că din grupul G fac parte printre altele G Capital, GEF A Romania I AB, GEF B Romania I AB, GAMn AB, GAMn KB, G Partners 1 AB, G Partners 2 AB, G Partners 3 AB, GVC SRL, X MN. SRL.

Referitor la dl **W Sorin** organele de control au constatat că deține funcția de administrator, reprezentant legal, președinte atât la societatea verificată (prin SC X MN. SRL) cât și la SC X MN. SRL, GAMn KB Suedia precum și în cele două societăți afiliate ale SC X SRL, deținătoare ale capitalului social, respectiv SC G Rom B SRL și SC G Rom A SRL. De asemenea, dl W este prezentat în mediul online ca președinte și la G Capital, GEF A Romania I AB, GEF B Romania I AB.

Din analiza celor 4 rapoarte trimestriale întocmite ca anexă la facturi, se reține că acestea au aceeași structură, respectiv sunt împărțite în 10 capitole cu denumirea: Rezumat executiv, Vânzare de masă lemnoasă pe picior și alte venituri, Situația poziției financiare, Managementul resurselor de pădure- OPEX, Managementul resurselor de pădure- CAPEX, Juridic, Taxe, Riscuri sociale și de mediu, economia globală a României, Atașamente. Rapoartele prezintă indicatorii economici cumulat pe trimestre și îi compară cu valorile bugetate pentru anul respectiv, dar nu conțin nicio informație referitoare la acțiuni care să fi fost întreprinse de consultantul GAMn KB. Se constată deci că rapoartele nu conțin informațiile prevăzute prin contractul de consultanță, în care se precizează că furnizorul de servicii trebuie să emită trimestrial un raport cu **activitățile și proiectele pe care le-a executat**.

Astfel, spre exemplu la capitolul 2 „Vânzare de masă lemnoasă pe picior și alte venituri” sunt prezentate informații referitoare la veniturile provenind din vânzările „Tăierilor principale” și din vânzările „Răriturilor”, precum și detalierea vânzărilor pe specii, prețul mediu plătit pentru exploatarea masei lemnoase, portofoliul de clienți dar nu sunt cuprinse informații referitor la ce tip de servicii de consultanță ar fi întreprins GAMn KB și modul cum au influențat acestea vânzarea de masă lemnoasă și veniturile obținute de SC X SRL.

De asemenea, în rapoarte sunt prezentate informații referitor la bilanțurile contabile (pct. 3.1 Situația poziției financiare), fluxul de numerar, analiza costurilor (pct. 3.3 Rezumat indirect), riscuri sociale și de mediu, economia globală a României, fără vreo referire la activități și proiecte întreprinse de consultantul GAMn KB care să fi influențat sau să fi valorificat aceste informații.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmația contestatarii că în fapt este vorba de consultanță strategică care impune direcții de acțiune și implementarea de know-how în proceduri de lucru care aduc certă valoare adăugată activității de administrare a pădurilor, deoarece așa cum am arătat anterior Rapoartele întocmite au aceeași structură pentru fiecare trimestru și prezintă evoluția principalilor indicatori economici comparativ cu valorile bugetate, aspecte care reprezintă atribuții ale administratorului societății.

În susținerea constatării organelor de control că **serviciile facturate de GAMn KB Suedia coincid atât cu atribuțiile administratorului X MN. SRL cât și cu serviciile prestate de către alți terți**, din documentele aflate la dosar se reține:

- prin contractul de administrare încheiat cu administratorul statutar SC X MN. SRL, acesta s-a angajat să furnizeze la finele fiecărui trimestru un raport, precum și un raport de audit anual la sfârșitul fiecărei perioade fiscale care va include următoarele: **inventarierea întregii mase lemnoase** vândute de pe proprietăți în funcție de **specii, calitate și client**, un inventar al tuturor activităților de **management forestier** efectuate pe proprietăți, rapoarte financiare, **reconcilierea fluxului de numerar** și a conturilor de bancă, precum și orice raport suplimentar care ar putea fi cerut în mod rezonabil de X SRL. De asemenea, X MN. SRL va întocmi raportări cu privire la bugetele de alocat estimate pe ani calendaristici și rapoarte cu **detalierea vânzărilor de masă lemnoasă și lucrările silvice efectuate pe ani**. **Rezultă că întocmirea acestor rapoarte reprezintă atribuții de serviciu și activități curente, ale administratorului societății**. Mai mult, potrivit prevederilor art. 70 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată: *“Administratorii pot face toate operațiunile cerute pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății, afară de restricțiile arătate în actul constitutiv.[...]”*;

- SC X SRL a contractat și achiziționat de la Sw SUA, servicii de evaluare a proprietăților pentru toată suprafața de teren forestier deținută, în ceea ce privește identificarea proprietății, **descrierea pieței interne și internaționale**, influențe globale, **analiza pieței economice românești** și a domeniului forestier, inventarierea cantitativă și valorică a proprietăților, **riscurile posibile, analiza costurilor, analiza comparativă a prețurilor, analiza fluxului de numerar**, analiza costului mediu ponderat al rezultatelor de capital etc. În acest sens Sw a întocmit în perioada verificată Raport de evaluare pentru GF I, iar în perioada anterioară a fost întocmit raport și pentru GF II. În capitolul „Clients and intended users” în raportul întocmit de Sw se precizează că SC X SRL este clientul iar datele sunt destinate utilizării SC X SRL, SC X MN. SRL și GAMn AB. De altfel, se constată că la punctul „3.4- Valoarea de piață echitabilă a investiției” în toate cele 4 rapoarte prezentate pentru justificarea serviciilor de consultanță, se face referire la rapoartele întocmite de Sw SUA:

- La capitolul 6-„Juridic” se face referire la „Probleme juridice și fiscale monitorizate de avocatul Nicolae Scutea”, cabinet de avocatură care este unul dintre furnizorii societății X SRL;

- Conform variantei în limba engleză anexată la contestație, Rapoartele trimestriale sunt adresate GEF A/B Romania I. Având în vedere faptul că asociatul unic la G Rom B SRL și SC G Rom A SRL, cele două societăți deținătoare a părților sociale la SC X SRL, este GEF B Romania AB, respectiv GEF A Romania AB, rezultă că beneficiarul acestor rapoarte trimestriale sunt în fapt cele două societăți deținătoare a părților sociale la SC X SRL care trebuie să prezinte situația investițiilor efectuate în fața asociaților, fapt ce reiese și din Rapoartele întocmite care doar prezintă situația de fapt și trendul fără a face analize și propuneri pertinente.

În contestație petenta afirmă că informațiile din activitatea de monitorizare a modului de conducere al contabilității, auditarea situațiilor financiare, gestionarea curentă a pădurilor, sunt prelucrate, sintetizate de consultantului GAMn KB care prezintă rapoartele finale către investitori, însă aceste activități trebuie executate de dl W Sorin în calitate de administrator statutar.

Deși în contestație susține că serviciile prestate de GAMn KB Suedia nu se suprapun cu serviciile prestate de SC X MN. SRL sau de terțe societăți, petenta nu prezintă niciun document din care să reiasă ce servicii anume au fost prestate de GAMn KB Suedia și modul de calcul al prețului având în vedere că acesta are valoare fixă.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 65, alin. 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, conform căruia:

*„Art. 73 alin. 1 Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Astfel, **justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective, și care trebuie să prezinte probe (dovezi) care prezintă 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.**

Petenta consideră că faptul că în decursul anului 2015 nu au mai existat infuzii de capital și nu au avut loc achiziții de terenuri forestiere, nu poate duce la concluzia că prestațiile consultantului GAMn KB nu au existat, și că acestea au avut un rol în strategia de comunicare și raportare, planul de afaceri, modul de organizare a cash-flow-ului, strategia pe proiecte individuale și modul în care se estimează și se descarcă câștigul aferent investițiilor efectuate. Contestatorul face trimitere la rapoartele prin care s-a urmărit menținerea unei relații de încredere și parteneriat pe termen lung cu investitorii, **dar așa cum am mai arătat anterior și administratorul X MN. SRL avea atribuții în analiza, administrarea, înregistrarea și raportarea cu privire la activitatea desfășurată de SC X SRL.**

De altfel, din analiza rapoartelor trimestriale prezentate de contribuabil ca fiind întocmite de GAMn KB Suedia pentru justificarea serviciilor prestate, nu rezultă ce servicii a prestat furnizorul, documentele justificative constând în situații prin care se prezintă informații fără prezentarea aportului consultantului având în vedere că în contract la cap. III-Facturarea și prețul este prevăzut că „furnizorul de servicii trebuie să emită trimestrial un raport cu **activitățile și proiectele pe care le-a executat**”. Deși petenta susține că înscrisurile prezentate arată că activitatea GAMn KB nu se suprapune cu detaliile curente de administrare, nu presupune implicarea în conducerea operativă și nici nu preia sarcina unor evaluări de specialitate care se fac de către terți specializați (societăți de contabilitate, auditori independenți sau evaluatori specializați), **în fapt, nu prezintă niciun document din care să reiasă în ce a constatat activitatea prestată de GAMn KB.**

**Astfel, referitor la activitățile enumerate în contract ca fiind cuprinse în sintagma “servicii de consultață și asistență” se constată că:**

- în ceea ce privește **evaluarea și expertiza forestieră**, petenta nu a prezentat documente din care să reiasă că a aplicat metode și a efectuat activități care nu intră în atribuțiile administratorului statutar sau a unor evaluatori de specialitate contractați;
- în ceea ce privește **ofertă de proprietate și tranzacții** nu au fost prezentate documente din care să rezulte acțiunile întreprinse pentru pregătirea ofertelor individuale și conducerea

procesului de negociere pentru fiecare proprietate. De altfel, așa cum sesizează organele de control, în perioada verificată, petenta nu a efectuat achiziții de suprefețe de pădure, astfel că se constată că astfel de servicii nu au fost prestate;

- referitor la serviciile de **management forestier** în contract se explică faptul că prestatorul va aplica metode vestice de manageriere, recoltare, regenerare, acționând ca un controlor și consilier în probleme legate de strategia de recoltare, specii, volum, sortiment, regiuni și clienți, dar petenta nu a prezentat niciun document din care să reiasă metodele aplicate sau cum a acordat consiliere având în vedere faptul că persoana pentru care se decontează cea mai mare parte a sumelor, respectiv X euro/trimestru este dl Sorin W, administrator al SC X MN. SRL, societate care are în sarcini furnizarea de servicii de management al proprietății comerciale și administrative;
- în ceea ce privește **piața lemnului și recoltare**, nu au fost prezentate documente din care să rezulte că acțiunile întreprinse pentru furnizarea de intrări pe piața micro și macro la nivelul României, Europei sau Globului în scopul sincronizării tacticilor și contorizarea recoltării diferitelor sortimente, specii și volumuri de către clienți diferiți. Se reține că în perioada verificată contestatorul a avut doar clienți interni de masă lemnoasă, reacționând pe piața europeană sau globală;
- cât privește serviciile în domeniul **dezvoltării legate de bioenergie** nu au fost prezentate documente din care să reiasă o analiză a dezvoltării investițiilor în curs în centrale de bioenergie și modul cum ar influența acestea raportul cerere-ofertă și implicit prețul la sortimentele de lemn de calitate mai slabă;
- referitor la serviciile de **guvernare corporativă** în contract se precizează că partenerii seniori ai prestatorului acționează ca directori în cadrul societății, cu responsabilități totale pentru buna funcționare a corporației (setarea strategiei, leadership și control financiar, achiziție și managementul proprietăților forestiere) în colaborare cu directorul administrativ local. În speță se constată o suprapunere atât în ceea ce privește partenerii seniori dintre care, așa cum am mai precizat, dl Sorin W este administrator al SC X MN. SRL, societate care are funcția de administrator statutar al contribuabilului verificat, cât și în ceea ce privește responsabilitățile asumate. Astfel, se constată că în conformitate cu actul constitutiv al SC X SRL și cu organigrama societății, conducerea și managementul general sunt furnizate de SC X MN. SRL prin administratorii persoane fizice (dintre care și dl Sorin W) și prin alți salariați cu funcții manageriale;
- în ceea ce privește **finanțele** nu au fost prezentate documente din care să rezulte concret în ce au constat serviciile de asistență oferite societății, audituri efectuate de „seniori” și adresate proprietarilor societății, precum și documente din care să rezulte că au participat la contractarea auditorilor și a evaluatorilor. Referitor la verificarea financiară a societății, se reține că prin contractul semnat, administratorul statutar X MN. SRL și-a asumat printre altele să angajeze o firmă de contabilitate, să furnizeze un raport de audit la sfârșitul fiecărei perioade fiscale, care va include rapoarte financiare, fluxul de numerar, inventarul masei lemnoase vândute, inventarul tuturor activităților de management forestier, iar din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că **petenta a achiziționat servicii de această natură de la Sw SUA, SC PA SRL București, SC FDg SRL, SC PPj SRL și SC A Cont SRL.**
- Referitor la **resursele umane**, în contract se detaliază că „acționează ca un consilier intern pentru Directorul administrativ local și echipa de management referitor la soluțiile și mecanismele de găsim, atragere și menținere a resurselor umane de top”. În condițiile în care SC X MN. SRL nu are angajați proprii, întreaga activitate a acesteia fiind efectuată de către administratorul statutar, SC X MN. SRL, în baza contractului cadru de prestări servicii de management al proprietății, în care este stipulat că administratorul furnizează personal cu calificare forestieră, executiv și administrativ, se reține că dacă GAMn KB Suedia ar fi prestat astfel de servicii, beneficiarul ar fi fost SC X MN. SRL, care are personal angajat, și nu societatea verificată;
- În ceea ce privește **valorizarea imaginii brandului** petenta nu a prezentat documente din care să rezulte concret dacă au fost prestate activități legate de numele și imaginea societății petente, iar promovarea corporației marca G nu cade în sarcina petentei;
- Referitor la **rețeaua de profesioniști**, respectiv aducerea de persoane sau firme

specializate, nu au fost prezentate documente din care să reiasă că au fost prestate alte servicii decât cele care intră în atribuțiile administratorului societății, acesta având sarcini în acest domeniu.

Având în vedere cele anterior prezentate, se reține că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, documente justificative din care să rezulte necesitatea achiziționării serviciilor de consultanță de la GAMn KB, natura serviciilor prestate și nici documente care să ateste faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile de către aceasta.

Prin urmare, documentele depuse în susținerea cauzei, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, acestea nefiind de natură să înlăture sau să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Conform celor prezentate anterior, având în vedere faptul că:

- tipuri de servicii precum cele care sunt prezentate cu caracter general în contractul de consultanță încheiat cu GAMn KB Suedia, reprezentată de dl **W Sorin**, sunt achiziționate în aceeași perioadă și de la alți furnizori interni, printre care și administratorul societății, SC X MN. SRL, serviciile de management al proprietății, comerciale și administrative fiind prestate de dl **W Sorin și alte persoane cu atribuții manageriale sau de executie**;
- întocmirea Rapoartelor trimestriale intră în atribuțiile administratorului SC X MN. SRL, conform Contractului cadru încheiat cu acesta;
- nu au putut fi identificate alte servicii prestate, nici modul de calcul al prețului având în vedere că acesta are valoare fixă;
- petenta nu a prezentat documente justificative care să demonstreze că serviciile de consultanță au fost necesare și au fost efectiv prestate în beneficiul său;
- pentru serviciile refacturate nu a fost prezentat niciun document justificativ cu excepția facturii și a contractului,

se constată că în mod legal organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **Z lei**, nefiind îndeplinite condițiile de deductibilitate prevăzute la art. 145 și 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (297, 299 din Legea 227/2015).

În speță sunt incidente și prevederile art. 150 alin. (2) și art. 157 alin. (1) și alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (preluate de art. 307 alin. (2) și art. 326 alin. (1) și alin. (2) din Legea 227/2015), conform cărora:

*“art. 150 alin. (2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153<sup>1</sup>, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art.153 alin. (4) sau (5)”.*

*“art. 157 alin. (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. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), persoana impozabilă înregistrată conform art.153 va evidenția în decontul prevăzut la art.156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup>, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art.150 alin. (1) lit. b) - g).”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează achiziții intracomunitare de bunuri taxabile este obligată la plata taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, exercitarea dreptului de deducere putând fi realizată în condițiile prevăzute de art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal. Se reține că deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri/servicii, este condiționată de îndeplinirea cerințelor stabilite la art.145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, respectiv se face dovada necesității și utilizării/prestării efective a acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că organele de inspecție fiscală, au constatat că pentru aceste operațiuni SC X SRL, în calitate de persoană impozabilă obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, conform prevederilor art. 150 alin. (2) din Codul fiscal, a aplicat „taxarea inversă”, înregistrând taxa pe valoarea adăugată aferentă, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată prin articolul contabil 4426 „Taxă pe valoarea adăugată deductibilă” = 4427 „Taxă pe valoarea adăugată colectată”, potrivit prevederilor art.157 alin.(2) din Codul fiscal.

În consecință, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală raportate la prevederile legale incidente în materie, faptul că documentele depuse de societate în cauză, sunt lipsite de relevanță, nefiind de natură să justifice că sumele înscrise în facturile de servicii emise de GAMn KB Suedia reprezintă contravaloarea unor servicii necesare și prestate în beneficiul său, respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC X SRL, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de Z lei înscrisă în aceste facturi.

Având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate mai sus precum și documentele existente la dosarul cauzei, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„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 ataca”,*

**se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA în sumă totală de Z lei** respinsă la rambursare, aferentă cheltuielilor de management/refacturare cheltuieli facturate de GAMn KB Suedia .

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (1), art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **D E C I D E:**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/17.08.2016 emisă de A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru TVA în sumă totală de X lei.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.