

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 115 din 07 februarie 2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C.S.R.L. din comuna

Cu adresa nr....., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr....., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice ... – Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C.S.R.L.** din comuna, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr....* emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....

S.C.S.R.L. are domiciliul fiscal în comuna Roseți, sat, este înregistrată la O.R.C. Călărași sub nr.... și deține codul unic de înregistrare nr... cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - *TITLUL VIII – Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*, respectiv actul atacat a fost comunicat în data de 21.08.2017, iar contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. Călărași sub nr.12123/05.10.2017.

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

I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

„[...]CONTESTATIE

Împotriva:

Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.... (numita în continuare „Decizia” – Anexa nr.1 la prezenta) și a Raportul de inspecție fiscală nr..... [...]

Potrivit RIF, echipa de inspecție fiscală a constatat cele de mai jos:

Faptul ca în perioada analizată, Societatea a primit factura nr., în valoare de ... lei bază impozabilă, la care se adaugă TVA în sumă de ... lei, reprezentând servicii management prestate de către SRL în beneficiulpentru care în timpul controlului a prezentat următoarele documente justificative:

-Contractul de prestări servicii încheiat sub nr. împreună cu Anexa nr.1 – Lista serviciilor furnizate și Anexa nr.2 –Calculul prețului – Anexa nr.3 la prezenta contestație;

-Actul adițional nr..... împreună cu Anexa 1- calculul preturilor Anexa nr.4 la prezenta contestație

-Factura însoțită de Raportul de activitate pentru perioada 01-31.03.2017 – Anexa nr.5 la prezenta contestație.

În urma analizei documentelor furnizate, inspectorii fiscali exclud de la deducere TVA, suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, dedusă din factura de achiziție servicii de management în valoare delei, emisă de SRL pe următoarele considerente:

„[...] Analizând natura cheltuielilor înregistrate de societate, organul de inspecție fiscală a considerat ca în speta, cu toate ca exista un contract și un raport de activitate, agentul economic nu a justificat necesitatea prestării acestor servicii intrucat:

-DI în calitate de Director General al ... coordonează activitatea directorilor și managerilor societăților din grup și este în același timp administrator alSRL(...) cele două societăți fiind societăți afiliate.

.....srl are personal de specialitate angajat.”

În plus, susțin inspectorii, din analiza documentelor rezulta ca Societatea desfășoară activitate economică independentă, pentru care are personal angajat specializat, respectiv un număr de 7 persoane la compartimentul TESA.[...]

II. Motivarea în drept a contestației

Ne întemeiem prezenta contestație pe următoarele prevederi legale valabile la momentul efectuării operațiunilor în discuție:

Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

Art. 299 Conditii dfe exercitare a dreptului de deducere [...]

In lumina celor mentionate mai sus aducem in atentie faptul ca prevederile legale specifice TVA nu indica conditiile exprese de tipul argumentelor invocate de echipa de inspectie cu privire la dreptul de deducere a TVA, cum ar fi:

„agentul economic nu a justificat necesitatea prestării acestor servicii.”

Fata de prevederile legale precizate anterior se impune a se retine ca atat legislatia domestica cat si cea a Uniunii Europene privind TVA, cat si jurisprudenta Curtii Europene de Justitie mentioneaza in mod expres ca singurul document pe baza caruia se poate deduce taxa pe valoarea adaugata este factura.

III. Temeinicia contestatiei

Ca urmare a efectuării inspectiei fiscale echipa de control a considerat ca s-a dedus eronat TVA in suma de 9558 lei aferentă serviciilor de asistenta manageriala intrucat nu poate fi justificata destinatia utilizarii serviciilor prestate in folosul operatiunilor taxabile in sensul art. 297, alin. 4 lit. a) din Codul Fiscal, motiv pentru care echipa de inspectie fiscala a stabilit suplimentar TVA de plata in suma de ... lei aferenta bazei de impozitare de ... lei.

Apreciem ca ilegale constatările organelor fiscale privind cauza respectiva din motive ce vor fi expuse mai jos.

In fapt, serviciile prestate de catre ... SRL sunt in beneficiul activitatii economice desfasurate de catreSRL deoarece din punct de vedere operationalSRL reprezinta un centru de productie si comercializare a produselor agricole si beneficiază de servicii de administrare, management si coordonare din partea companiei ... in scopul desfasurarii activitatii si consolidarii pozitiei de piata. Fapt care califica serviciile prestate de catre ... ca fiind achizitii destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile realizate de catre

In acest sens ... conform contractelor si anexelor prezentate asigura asistenta manageriala cu privire la urmatoarele:

- cultivarea cerealelor si plantelor oleaginoase;
- asigurarea bunurilor si culturilor operate;
- suport financiar;
- suport financiar in managementul resurselor umane;
- suport privind sistemul informational;
- management strategic.

Fara sprijinul oferit de,ar fi trebuit sa angajeze personal suplimentar de inalta calificare sau a fi trebuit sa angajeze serviciile unor consultantii externi in scopul de a indeplini aceeasi sarcini si functii pe care le ofera in prezent In plus,ar avea nevoie de o alta structura de management, mai există.

Desi echipa de inspectie mentioneaza faptul caare angajat personal in vederea desfasurarii obiectului de activitate, reiteram faptul ca Societatea nu are personal angajat specializat si calificat care sa indeplineasca aceleasi sarcini si functii pe care le ofera in prezent ..., [...]

Toate aceste sarcini si functii oferite de ... se concretizeaza in operatiuni esentiale pentru functionarea oricarei societati (coordonare generala a activitatilor cotidiene efectuate de Directorul General, activități financiare, tehnice, de resurse umane IT, marketing și operationale efectuate de Directorul Financiar, Directorul Tehnic, Director HR, Responsabil IT, Manager Operațional, Manager departament terenuri, Responsabil marketing), precum si pentru functionarea unei societati din domeniul agricol (activitățile de administrare a portofoliului de terenuri exploatare de catre Societate, efectuate de catre Managerul departament terenuri).

Prin serviciile prestate direct sau subordonate ... asigura in beneficiulservicii calificate si specializate, altele decat atributiile care cad in sarcina personalului angajat al Societatii (e.g. Tehnician agronom, sef ferma, contabil, magaziner, etc.) context in care consideram ca nu se realizează in fapt o dublare a serviciilor, fiecare entitate avand rolul ei specific si distinct in organizarea activitatilor cu scopul de a gestiona si opera proprietati agricole.

Aceste aspecte sunt explicate in raportul de activitate (Anexa 5 la prezenta contestatie) care prezinta activitatile desfasurate de catre ... in beneficiul ...

In plus, echipa de inspectie a retinut in mod eronat drept motiv suplimentar al concluziei ca nu s-a justificat necesitatea serviciilor prestate de faptul ca Dl. Arnaud Charmetant deține în același timp calitatea de Director General al ... si de administrator statutar al ... Subliniem faptul ca nu exista nicio suprapunere sau dublare de orice natura intre atributiile exercitate de Dl ... in baza acestor calitati pentru urmatoarele motive:

-Atributiile aferente calitatii de administrator statutar alsunt limitate la cele prevazute in mod limitativ de Legea societatilor nr.31/1990, cu modificarile ulterioare in cuprinsul art. 71, 75 si 142, respectiv reprezentarea societatii in raporturile cu tertii, stabilirea directiilor principale de activitate si de dezvoltare ale societatii, stabilirea politicilor contabile si a sistemului de control financiar, precum si sprobarea planificarii financiare, pregatirea raportului anual, organizarea adunarii generale a actionarilor si implementarea hotararilor acesteia, etc. De altfel, pentru claritate, aceste atributii sunt exercitate de Dl. ... doar impreuna cu celelalte administrator al societatii, Dl, si cu atat mai mult nu se poate motiva o suprapunere cu atributiile eferente calitatii de director general;[...]

Mai precizam ca argumentul echipei de inspectie cu privire la functiile Dlui ... este conjunctural si superficial avand in vedere ca pretul platit depentru serviciile prestate de ... este format din mai multe elemente (i.e. salariile celorlalti specialisti angajati si tarifele aferente serviciilor contractate de la terti, precum Kapsch, entitate care asigura servicii de management IT).

Mai mult, dorim să purtam că abordarea echipei de control nu este conform cu constatările altor echipe de control din cadrul ANAF cu privire la aceeași situatie de fapt. Astfel, potrivit deciziei si raportului de inspectie fiscala ... si ... din 31.05.2017 [...], echipa de inspectie a validat dreptul de deducere pentru serviciile de asistenta manageriala prestate de ... pentruin perioada 01.05.2016 – 31.12.2016.[...]

In acest sens reiteram ca Societatea prin prezentarea contractelor, actelor aditionale si a anexelor la facturi a furnizat suficiente elemente care sa justifice dreptul de deducere asa dupa acesta este menționat in legislatia aplicabila in materia TVA.

Mai mult, in cazul Curtii Europene de Justiție C-463/14 Aspatuhovo Lake Investment Company OOD vs Direktor, Curtea a decis că notiunea de „prestari servicii” cuprinde contractele de tip abonament privind prestarea de servicii de consultanta unei intreprinderi, in special de natura juridica, comerciala si financiara[...]

Or, in cazul de fata este evident faptul ca a furnizat efectiv servicii de asistenta manageriala si a primit remuneratia din partea Societatii in mod periodic, Societatea avand la dispozitie expertiza continua a prestatorului pe toata durata contractului.[...]

Tot in sensul Jurisprudentei constante a Curtii de Justitie a Uniunii Europene)e.g. C-277/14 PPUH) autoritatile fiscale sunt in masura sa refuze acordarea dreptului de deducere daca se stabileste, in raport cu elementele obiective, ca acest drept este invocat in mod frauduros sau abuziv.[...]

II. Prin Raportul de inspectie fiscală nr..... încheiat la S.C.S.R.L. din comuna, s-au stabilit următoarele:

“[...] Taxa pe valoarea adăugata deductibilă

In perioada verificata, taxa pe valoarea adaugata dedusa si inregistrata de societate in suma de 138.035 lei, provinde in principal din:

- facturi de achizitie ingrasaminte, pesticide pentru infiintarea culturilor agricole;
- facturi de achizitii combustibil si piese de schimb pentru utilajele agricole ale societatii;
- facturi de prestari servicii (paza, management, audit, servicii notariale, reparatii utilaje, sistem video);
- facturi de achizitii materiale;
- facturi de achizitie materiale supuse masurilor de simplificare (seminte);
- facturi de avand (achitate).[...]

Urmare verificarilor efectuate, organul de inspectie fiscala a exclus de la deducere TVA in suma de ... lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa din factura de achizitii servicii management nr....., in valoare de ... lei baza impozabila, emisa de ... SRL in baza Contractului de Asistență Manageriala nr., care are ca obiect prestarea de servicii de asistenta manageriala in urmatoarele domenii:

- cultivarea cerealelor si plantelor oleaginoase;
- asigurarea bunurilor apartinand ...
- sprijin in managementul resurselor umane si financiar;
- sistem informational;
- management strategic.

Factura este insotita de Raportul de activitate pentru luna martie 2017, unde d-l ... are calitatea de Director General al ...si coordoneaza activitatea directorilor si managerilor societatii din grup.

Analizand natura cheltuielilor inregistrate de societate, organul de inspectie fiscala a constatat ca in speta, cu toate ca exista un contract si un raport de activitate, agentul economic nu a justificat necesitatea prestarii acestor servicii intrucat:

- d-l ... in calitate de Director General al ... si coordoneaza activitatea directorilor si managerilor societatilor din grup si este in acelasi timp administrator al ...SRL (Conform bazei de date ANAF), cele doua societati fiind societati afiliate.
-SRL are personal de specialitate angajat.

Excluderea de la deducere a TVA in suma de .. lei s-a efectuat in conformitate cu urmatoarele prevederile legale:

- art. 11 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal [...]
- art.297 alin.(4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal [...].[...]

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada verificată, au rezultat următoarele:

* Controlul efectuat la S.C.S.R.L. concretizat prin Raportul de inspectie fiscală nr.F-... și Decizia de impunere nr....., a avut ca obiectiv verificarea modului de calcul, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01 martie 2017 – 31 martie 2017 în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare.

S.C.S.R.L. are ca obiect principal de activitate “Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase” cod CAEN 111.

Urmare constatărilor consemnate în R.I.F. nr....., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr....., organele de inspectie fiscală din cadrul A.J.F.P Călărași – I.F. **au stabilit obligații fiscale de plată în sumă totală de ... lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Diferența de TVA suplimentară în sumă de ... lei este aferentă achizițiilor de servicii de management de la S.C. ... S.R.L. efectuate în perioada 01.03.2017 – 31.03.2017 pentru care organele de inspectie fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei, în baza prevederilor

art. 11 și art. 297 alin.(4) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație S.C.S.R.L. susține că:

-Serviciile prestate de către S.C. ... S.R.L. sunt în beneficiul activității economice desfășurate de către S.C.S.R.L. deoarece, din punct de vedere operațional S.C.S.R.L. reprezintă un centru de producție și comercializare a produselor agricole și beneficiază de servicii de administrare, management și coordonare din partea companiei S.C. S.R.L. în scopul desfășurării activității și consolidării poziției de piață.

-Fără sprijinul oferit de S.C. ... S.R.L., societatea ar fi trebuit să angajeze personal suplimentar de înaltă calificare sau a fi trebuit să angajeze serviciile unor consultanți externi în scopul de a îndeplini aceleași sarcini și funcții.

-Deși, echipa de inspecție menționează faptul că, societatea are angajat personal în vederea desfășurării obiectului de activitate, S.C.S.R.L. nu are personal angajat specializat și calificat care să îndeplinească sarcinile și funcțiile pe care le oferă în prezent S.C. S.R.L., respectiv: Director General, Director Financiar, Director Tehnic, Director HR, Responsabil IT, Manager Operațional, Manager departament terenuri, Responsabil marketing.

- Organele de inspecție au reținut în mod eronat drept motiv suplimentar al concluziei ca nu s-a justificat necesitatea serviciilor prestate de S.C. ...S.R.L. faptul, domnul deține în același timp calitatea de Director General al S.C. ... S.R.L. și de administrator statutar al S.C.S.R.L., neexistând nicio suprapunere sau dublare de orice natura între atribuțiile exercitate de domnul ... în baza acestor calități.

-Argumentul echipei de inspecție cu privire la funcțiile domnului Arnaud Charmetant este conjunctural și superficial având în vedere că prețul plătit de S.C.S.R.L. pentru serviciile prestate de S.C. ... S.R.L. este format din mai multe elemente (*salariile celorlalți specialiști angajați de S.C. ... S.R.L. și tarifele aferente serviciilor contractate de la terți, precum ... entitate care asigură servicii de management IT*).

-Abordarea organelor fiscale nu a fost în conformitate cu constatările altor echipe de control din cadrul ANAF cu privire la aceeași situație de fapt.

*** Față de susținerile părților și având în vedere prevederile legale în vigoare din perioada supusă inspecției fiscale, rezultă următoarele :**

În fapt, S.C.S.R.L. a dedus taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei înscrisă în factura de achiziție nr.... emisă de S.C. ... S.R.L., pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat ca fiind neutilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

În drept, sunt incidente prevederile art. 281, art. 297 alin.(4) lit.a) și art. 299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

„art. 297 – Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

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

a) operațiuni taxabile; [...]

art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă, să detină o factura 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.[...]

art. 281 – Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]

(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.[...]

Față de textele de lege susmenționate se reține că, **persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite doua condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.**

Conform acestor dispoziții imperative ale legii, simpla înregistrare în contabilitate a facturilor de aprovizionare, nu este suficientă pentru ca societatea contestată să aibă drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă, aceasta trebuind să justifice cu documente că achizițiile de bunuri/servicii au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, pentru a se putea stabili legătura de cauzalitate dintre bunurile/serviciile achiziționate și contrapartida obținută.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.... reiese că, organele de control au stabilit pe baza documentelor puse la dispoziție de S.C.S.R.L., că aceasta a dedus TVA în sumă de ... lei din factura de achiziție nr. ... emisă de S.C. ... S.R.L. conform Contractului de Asistență Managerială nr...., care are ca obiect prestarea de servicii de asistență managerială în următoarele domenii:

*“-cultivarea cerealelor si plantelor oleaginoase;
-asigurarea bunurilor apartinand Concordia Agro;
-sprijin in managementul resurselor umane si financiar;
-sistem informational;
-management strategic.”*

Urmare verificarilor efectuate, organele de inspecție fiscală au considerat că, achizițiile în valoare de .. lei nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă acestora, având în vedere dispozițiile art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.277/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.... se mai precizează că, *“[...]agentul economic nu a justificat necesitatea prestării acestor servicii intrucat:*

-d-l Arnaud Charmetant in calitate de Director General al AFM si coordoneaza activitatea directorilor si managerilor societatilor din grup si este in acelasi timp administrator alSRL (Conform bazei de date ANAF), cele doua societati fiind societati afiliate.

-....SRL are personal de specialitate angajat.[...].”

Deși, în actul de control organele de inspecție fiscală menționează că, în perioada verificată societatea a efectuat achiziții de servicii de management în condițiile în care S.C.S.R.L. avea personal de specialitate angajat, **se face referire numai** la activitatea domnului ... fără a preciza și atribuțiile personalului angajat al S.C.S.R.L..

La stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală nu au făcut o analiză a atribuțiilor îndeplinite de fiecare dintre persoanele angajate de S.C.S.R.L. pentru a stabili dacă sarcinile acestora se suprapun cu serviciile menționate în contractul încheiat cu S.C. ... S.R.L., fapt pentru care constatările prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-... nu sunt suficiente pentru a se constitui în factori obiectivi care să conducă la anularea dreptului de deductibilitate fiscală a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii de management de la S.C. ... S.R.L.

Potrivit actelor normative mai sus invocate se reține că, pentru neacordarea dreptului de deducere a serviciilor de management nu este suficientă constatarea faptului că societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru servicii a căror necesitate nu a fost justificată întrucât d-l domnului ... îndeplinește funcția de administrator al S.C.S.R.L. și funcția de Director General al S.C. ... S.R.L. cu atât mai mult cu cât la susținerea orală din data de 17 noiembrie 2017 s-a menționat că pentru funcția de administrator al S.C.S.R.L. domnul Arnaud Charmetant nu este remunerat, ci trebuie analizată situația de fapt în ansamblu.

Art.118 alin.(5) și art.113 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

“art. 118 – Reguli privind inspecția fiscală

(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.

art. 131 - Rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.[...]

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare:[...]”.

Conform acestor prevederi legale, rezultatul inspecției fiscale se va consemna într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal, raport ce va sta la baza emiterii deciziei de impunere.

Având în vedere dispozițiile legale mai sus invocate, reiese că organele de inspecție fiscală nu au analizat în ansamblu din punct de vedere al deductibilității fiscale utilizarea în folosul operațiunilor taxabile ale societății a achizițiilor de servicii de management, din Raportul de inspecție fiscală nr....

Ținând cont de cele precizate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a adopta o soluție întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de persoana impozabilă în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni.

În această situație, organul de soluționare a contestației are în vedere dispozițiile referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, stipulate la art.6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

“art.6 - Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia. [...]”

Totodată, se au în vedere și prevederile art.7 alin.(3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“art.7 - Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal [...]

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.[...]”

Față de cele prezentate mai sus, se reține că, pentru stabilirea situației fiscale a contestatarului, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, având totodată sarcina de a-și motiva în fapt și în drept impunerea, pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, ținând cont de cele prezentate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, acestea fiind cele care trebuie să verifice îndeplinirea de către societatea comercială contestatară a tuturor condițiilor având caracter obligatoriu și totodată cumulativ impuse de legea fiscală privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, să analizeze în ansamblu dacă achizițiile de servicii au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și dacă S.C.S.R.L. justifică acest drept cu documentele prevăzute de lege.

În consecință, având în vedere că, din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr....., nu se poate stabili cu certitudine starea

de fapt, în speță sunt aplicabile dispozițiile art.279 alin.(3) și alin.(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 279 - Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborate cu prevederile pct.11.5 din O.P.A.N.A.F. 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, care prevăd:

„11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Drept urmare, **se va desființa Decizia de impunere nr..... emisă de A.J.F.P..... în baza Raportului de inspecție fiscal nr.... pentru suma ... lei** reprezentând TVA suplimentară și respinsă la rambursare, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, întrucât, potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată S.C.S.R.L. din comuna, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-... emisă de A.J.F.P.-I.F.*, în conformitate cu prevederile alin.(3) și alin.(4) ale art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Desființarea Deciziei de impunere nr.... pentru suma totală ... lei reprezentând TVA suplimentară și respinsă la rambursare, *urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele prezentei decizii de soluționare.*

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL

...