

DECIZIA nr. _____/_____ privind
solutionarea contestatiei formulata de S.C. X S.R.L.
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia sector 1 a Finantelor Publice cu adresele nr. x si nr. x inregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. X si sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de catre S.C. X S.R.L., cu sediul social in x, reprezentata legal de domnul x, in calitate de administrator.

Obiectul contestatiei inregistrata la Administratia sector 1 a Finantelor Publice sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. X si comunicate societatii in data de x, prin care organele fiscale au respins dreptul de deducere a TVA in suma de X lei, din care societatea contesta TVA respinsa la rambursare in suma de X lei.

În baza art. 276 alin. (5) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea a solicitat organului de soluționare a contestației competent, susținerea orală a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X emisă de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice.

Procedura orală a avut loc la data de x la sediul organului de soluționare a contestației, susținerile fiind consemnate în Minuta nr. x încheiată la data de x, anexată la dosarul cauzei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 si art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de catre S.C. X S.R.L..

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, S.C. X S.R.L. precizeaza ca intrucat atat TVA in suma de X lei aferenta facturii X emisa de x cat si TVA in suma de X lei aferenta facturii X emisa de X au aceeasi natura juridica, respectiv cheltuieli accesorii serviciilor juridice prestate, argumentele prezentate sunt aplicabile in ambele cazuri.

Contestatarul subliniaza ca aceste cheltuieli pentru care a fost dedusa TVA în suma totala de X lei nu reprezinta o operatiune de sine statatoare, distincta de serviciile prestate conform pozitiei x din facturi, ci este parte din pretul total pe care îl datoreaza cumparatorul (i.e. X) pentru serviciile juridice prestate de societatile de avocatura.

Contestatarul invoca prevederile art. 286 alin. (3) lit. b) si normele metodologice de aplicare din Codul Fiscal si in special cauza C-349/96 CPP, punctul 30, C-34/99 - Primback, punctul 45, si C-572/07 RLRE Tellmer Property, punctul 18, etc.

Contestatară menționează că societatea a urmărit achiziția unor servicii juridice de la societățile de avocatură, cheltuielile cu faxuri, apeluri telefonice și alte consumabile de papetărie, etc. nu reprezintă un scop în sine, ci doar un mijloc prin care X a beneficiat de serviciile juridice și ca atare, întreaga valoare a facturii constituie baza de impozitare aferentă serviciilor juridice prestate, și prin urmare, nu trebuie făcută dovada fiecărei cheltuieli în parte, ca parte a pretului, fiind suficientă dovedirea prestării efective a serviciilor facturate.

În legătură cu cheltuielile facturate de X, contestatară consideră că sunt eronate constatările echipei de inspecție fiscală cu privire la faptul că aceste cheltuieli nu puteau fi facturate câtă vreme onorariul stabilit pentru prestarea serviciilor exclude alte cheltuieli.

Contestatară precizează că art. x din contract denumit *“Onorarii, cheltuieli și dispoziții de facturare”* se menționează la secțiunea *„Onorariu de bază”* că serviciile vor fi facturate la rata orară de x Euro *„TVA-ul și alte cheltuieli sunt excluse”* și ca atare, tariful orar de x Euro pentru serviciile juridice agreeate nu include cheltuielile necesare pentru prestarea serviciilor și TVA, și în consecință acestea trebuie adăugate la onorariul pentru serviciile juridice prestate, calculat ca număr de ore înmulțit cu tariful orar.

Contestatară arată că la secțiunea următoare *„Cheltuieli și plăți”* se precizează foarte clar că *„În plus, față de onorariile de mai sus, se va percepe valoarea aferentă cheltuielilor, platilor și TVA-ului, după caz.”*

Contestatară consideră că atata vreme ce aceste cheltuieli sunt aferente serviciilor juridice principale pe care clientul a urmărit să le procure, acestea nefiind un scop în sine pentru client (i.e. aceste cheltuieli există numai pentru că au fost prestate serviciile juridice principale), nu se poate concluziona altfel decât că acestea intra în baza de impozitare pentru serviciile juridice achiziționate și ca atare, pentru a beneficia de deductibilitatea TVA este suficient ca societatea să dovedească prestarea serviciilor juridice.

Contestatară susține că modul de calcul al pretului unui serviciu nu are relevanță din perspectiva TVA, întrucât deductibilitatea TVA nu este condiționată de nivelul pretului și precizează că partile sunt cele care stabilesc pretul care urmează a fi plătit pentru prestarea de servicii, cu condiția ca acesta să nu fie stabilit la un nivel artificial de scăzut, pentru a comite un abuz în raport cu sistemul de TVA, conform jurisprudenței constante a CJUE.

Contestatară consideră că nivelul sumei platite conform contractului și cel privind elementele de cost pe care se bazează suma plătită nu poate influența regimul de TVA aplicabil.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de X respinsă la rambursare de către organele de inspecție fiscală, aferentă facturii X emisă de X, contestatară susține că legea de TVA nu impune în mod specific anumite tipuri de documente pe care o societate trebuie să le dețină pentru a fi îndreptățită la deducerea TVA, și cu atât mai puțin legea nu impune un conținut obligatoriu al acestora și consideră că în mod abuziv organele fiscale cer ca documentele prezentate să fie de un anumit tip și să aibă un anumit conținut.

Contestatară precizează că din documentele justificative prezentate de societate rezultă elementele indicate de către organul de control (tipurile de activități prestate, numărul de ore prestate pentru fiecare activitate, tariful orar și costul aferent acelei prestări, persoanele implicate în prestarea activităților) și consideră că impunerea din partea organelor fiscale ca documentele justificative să aibă un anumit conținut este nelegală și abuzivă.

Contestatară consideră că organul de control trebuie să aibă în vedere toate documentele justificative prezentate de societate și să nu ignore documentele care nu sunt în forma în care acestia o propun.

Contestatară susține că natura serviciilor prestate de X nu este similară cu cea a serviciilor prestate de X, X și X, întrucât aceste trei societăți au analizat implicațiile juridice și fiscale financiare aplicabile situației de fapt a societății, prin referire la prevederile legale aplicabile, în vreme ce activitățile X în legătură cu aceștia, au constatat în a identifica furnizorii care pot să presteze aceste servicii (X, X) și furnizarea, în numele societății, către cei trei furnizori a informațiilor necesare pentru analiza implicațiilor juridice, fiscale, etc. de către aceștia, propunerea condițiilor optime, din punct de vedere al X, în care ar trebui semnat contractul de vânzare de acțiuni, pe baza analizei efectuate de cei trei furnizori.

Contestatară consideră că necesitatea achiziționării serviciilor nu este o condiție prevăzută de legislația în materia TVA și că în vreme ce furnizorul a prestat un serviciu, din punct de vedere al legislației de TVA, nu prezintă relevanță dacă acel serviciu era sau nu necesar activității societății.

Contestatară susține că dacă toate aceste cheltuieli cu serviciile juridice și de consultanță (inclusiv cele prestate de către X) nu ar fi fost efectuate, X nu ar desfășura astăzi activitatea economică în cauză și consideră că serviciile au fost prestate în scopul activității economice a societății, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de legislația de TVA.

Contestatară invocă cauzele C-104/12 Becker și C-72/05 Wollny în care instanța comunitară a decis că nu este necesar ca achiziția să servească exclusiv interesele contribuabilului atât timp cât constituie totuși o „intrare” („input”) pentru activitatea economică a acestuia din urmă, și că, în plus, se poate exercita dreptul de deducere integrală a TVA aferent achizițiilor inclusiv în situațiile în care nu se realizează niciodată operațiuni impozabile invocând cauzele C-268/83 Rompelman, C-400/98 Breitsahl, C-110/94 INZO și C-110/98 Gabalfrisa.

De asemenea, contestatară invocă cauza C-126/14 Sveda, în care CJUE a stabilit că chiar și în cazul în care anumite achiziții nu sunt utilizate imediat în scopul activității economice, TVA rămâne deductibilă dacă scopul este acela de a deservi activitatea economică ce poate avea loc în viitor și menționează că în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, așa cum stipulează în mod clar și art. 11 alin. (11) din Codul fiscal.

Contestatară consideră că din documentele justificative depuse (i.e. factura, contract, raport de activitate, documente referitoare la proiectiile financiare, prezentare ppt., corespondența cu avocații și consultanții locali (X, X, X, etc.), există o legătură directă și imediată între serviciul prestat de X și activitatea economică a X.

Contestatară susține că activitățile prestate de X sunt, în esență, activități preparatorii pentru demararea activității economice de producție, pe care X o desfășoară în prezent și în principal, acestea constau în activități de identificare a strategiei optime de preluare a activității X și recomandări cu privire la structura de implementare ca urmare a analizei tuturor implicațiilor juridice și fiscale furnizate de către consultanții locali (inclusiv discuții și întâlniri avute cu aceștia), identificarea și acordarea de asistență consultanților la nivel local (i.e. X, X, etc.), inclusiv furnizarea de documente, explicații și orice alte informații solicitate de aceștia pentru a putea furniza serviciile proprii, analiza din punct de vedere financiar și comercial a condițiilor propuse pentru contractul de cumpărare a părților sociale de către X, etc. și consideră că atât serviciile prestate de către X, X și X, cât și cele prestate de X sunt servicii efectuate în legătură directă și imediată cu activitatea economică a X, fiind activități preparatorii și face trimitere atât la prevederile legislației naționale relevante, cât și la jurisprudența constantă a CJUE în ceea ce privește legătura activităților preparatorii cu activitatea economică desfășurată.

Contestatară consideră că activitățile preparatorii prestate de X sunt considerate parte a activității economice a X și prin urmare condiția de fond prevăzută de art. 297

Codul fiscal este îndeplinită, societatea detinând documente ce justifică acest lucru, iar în ceea ce privește condiția de formă, contestația susține că este în posesia unei facturi corecte, emisă în conformitate cu art. 319 Cod fiscal.

Contestația susține că legislația de TVA nu impune nici o condiție suplimentară privind exercitarea dreptului de deducere a TVA în plus față de condițiile de fond și de formă pe care le-a arătat.

Contestația consideră că referirile echipei de inspecție fiscală cu privire la lipsa situațiilor de lucru din care să rezulte angajații care au prestat serviciile, funcția, tariful orar, numărul orelor lucrate, natura muncii prestate, modul de prestare a serviciilor pe zile și ore, locul de unde s-au prestat serviciile - care din punctul de vedere al autorităților ar fi determinante pentru a demonstra utilizarea achizițiilor în scopul operațiunilor taxabile - sunt abuzive și nelegale.

În ceea ce privește refuzul deducerii TVA în suma de X lei reprezentând diferența dintre suma de TVA dedusă de societate prin aplicarea cotei de 24% și suma de TVA rezultată prin aplicarea cotei de 20% considerată ca fiind corectă de echipa de inspecție fiscală în cazul facturilor nr. X și nr. X emise în data de X de societatea de avocatură X, contestația susține că serviciile achiziționate în baza contractului de servicii juridice au fost finalizate în luna X, așa cum rezultă din rapoartele de activitate aferente celor două facturi și drept urmare, având în vedere prevederile art. 281 alin. (12) aplicabil în situația de față, faptul generator pentru aceste servicii a intervenit în anul x și că atare cota de TVA aplicabilă este cea în vigoare în anul 2015, deci 24%.

În concluzie, contestația solicită anularea deciziei de impunere nr. X și a raportului de inspecție fiscală nr. X în ceea ce privește respingerea la rambursare a sumei de X lei și recunoașterea dreptului la rambursare al societății și pe cale de consecință, rambursarea TVA în cuantum de X lei respinsă la rambursare de către AFP Sector 1.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X pentru S.C. X S.R.L., prin care organele fiscale au respins dreptul de deducere a TVA în suma de X lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de către contestația, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestația și de organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

Inspecția fiscală parțială a fost inițiată în vederea soluționării decontului de TVA cu suma negativă și opțiune de rambursare, depus și înregistrat la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. x prin care s-a solicitat suma de X lei și a fost finalizată prin raportul de inspecție fiscală nr. X și Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoana juridică nr. X, prin care organele fiscale au respins dreptul de deducere a TVA în suma de X lei, din care societatea contestă TVA respinsă la rambursare în suma de X lei.

3.1 Referitor la taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta asupra deductibilitatii TVA in suma de X lei, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au efectuat constatari incomplete asupra situatiei de fapt fiscale si nu au analizat daca au fost indeplinite conditiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere.

In fapt, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de **X lei**, dupa cum urmeaza:

- suma de **X lei** reprezentand TVA aferenta cheltuielilor accesorii inscrise la pozitia x din factura nr. X emisa de societatea de avocatura x (X) pentru prestarea serviciilor juridice, intrucat nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste cheltuieli s-au efectuat in folosul operatiunii taxabile respective;

- suma de **X lei** reprezentand TVA aferenta cheltuielilor accesorii inscrise la pozitia x din factura nr. x emisa de societatea de avocatura X x pentru prestarea serviciilor juridice, intrucat nu a prezentat documente din care sa rezulte ca aceste cheltuieli s-au efectuat in folosul operatiunii taxabile respective;

- suma de **X lei** aferenta serviciilor achizitionate de la X x, intrucat nu a facut dovada prestarii efective si ca acestea au fost folosite pentru operatiunile sale taxabile.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si mentinute si prin art. 297 si art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare incepând cu data de 01.01.2016:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...]"

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorată sau achitată, 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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]"

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrise taxa pe valoarea adaugata deductibila, **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat 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, în vigoare până la data de 31.12.2015 și menținute și prin art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare începând cu data de 01.01.2016 nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie 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.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

Suma de **X lei** reprezentând TVA dedusă din factura nr. X emisă de societatea de avocatură x (X), unde la poziția x se specifică „*cheltuieli cf. contr. x*”, a fost respinsă la rambursare de către organele de inspecție fiscală, întrucât contestatara nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste cheltuieli s-au efectuat în folosul operațiunii taxabile respective.

Deoarece la art. x „*cheltuieli*” din contractul încheiat între societatea de avocatură x și x și X se precizează ca: *“orice cheltuieli suportate de societatea de avocatură în legătură cu activitatea menționată pentru apeluri telefonice, faxuri, și orice cheltuieli similare, precum și transportul și cazarea avocaților în afara orașului București vor fi achitate de platitor, cu excepția cazului în care acesta din urmă poate furniza avocaților propriul mijloc de transport”*, în vederea stabilirii că aceste cheltuieli s-au efectuat în folosul operațiunii taxabile respective, echipa de inspecție fiscală a solicitat atât prin note explicative cât și prin solicitări de înregistrări, documentele care au stat la baza emiterii facturii, însă societatea nu a prezentat în susținere, documente din care să reiasă cine și unde s-a deplasat, care a fost scopul deplasării, ordinul de deplasare, cât au fost cheltuielile de transport (deplasare), cazare, diurna etc.

Suma de **X lei** reprezentând TVA dedusă din factura nr. X emisă de X x, unde la poziția x se specifică „*cheltuieli*”, a fost respinsă la rambursare de către organele de inspecție fiscală, întrucât contestatara nu a prezentat documente din care să rezulte că aceste cheltuieli s-au efectuat în folosul operațiunii taxabile respective.

Deoarece în anexa la contractul cadru din data de încheiat între X x și X x, la punctul x „*Onorarii, cheltuieli și dispoziții de facturare*”, se specifică „*Onorariu de bază - tarif orar cumulativ de x euro (TVA-ul și alte cheltuieli sunt excluse)...*” iar la „*Cheltuieli și plăți*” se precizează „*o serie de cheltuieli cum ar fi transport, apeluri telefonice, copii xerox etc care vor fi calculate la valoarea de x% din onorariul total*”, în vederea stabilirii că aceste cheltuieli s-au efectuat în folosul operațiunii taxabile respective, echipa de inspecție fiscală a solicitat documentele care au stat la baza acestor costuri facturate de prestatori, însă contestatara nu a adus dovezi obiective din care să reiasă că sunt cheltuieli efectuate în folosul operațiunilor taxabile.

Suma de **X lei** reprezentând TVA dedusă din factura nr. X emisă de X x, a fost respinsă la rambursare de către organele de inspecție fiscală, întrucât contestatara nu a adus suficiente dovezi care să justifice că serviciile facturate sunt în folosul operațiunilor taxabile.

În vederea stabilirii că aceste cheltuieli s-au efectuat în folosul operațiunilor taxabile, echipa de inspecție fiscală a solicitat atât prin note explicative cât și prin solicitări de înregistrări, documentele care au stat la baza emiterii facturii.

Astfel, prin Nota explicativa nr. x, echipa de inspectie fiscala a formulat urmatoarea intrebare: *“Avand in vedere faptul ca, X a achizitionat servicii de la partenerul intracomunitar X X in baza facturii nr. X in valoare de X lei, va rugam sa ne precizati ce servicii au fost prestate de acest partener.*

Totodata, va rugam sa anexati si orice alte documente justificative (desfasuratoare de activitate, ordine de deplasare, devize de lucru, rapoarte de activitate, etc), pe care le detineti pentru justificarea prestarii efective a serviciilor facturate de X X.

Precizati necesitatea serviciilor prestate de catre acest partener pentru activitatea societatii dv si care a fost modalitatea de decontare.

Serviciile prestate de X X au avut ca scop achizitionarea actiunilor de la X de catre asociatii X?”

Reprezentantul legal al societatii a formulat urmatorul raspuns:

„Serviciile prestate de X sunt explicate in Raportul de activitate atasat (tradus in limba romana) si vizeaza analiza globala a companiei, a structurii de finantare optime de implementat, negocieri cu X, etc.

Beneficiile rezultate la nivelul companiei se constata la nivel comercial, operational, financiar in anul X (asa cum am explicat si anterior).

Factura emisa de X a fost achitata prin OP (transfer din cont X).

Ca documente justificative, pe langa raportul de activitate emis de X (Anexa X), atasam proiectiile financiare realizate de X (Anexa X discutii pe teme financiare purtate cu Banca si reprezentatii vanzatorilor, Invescom, Anexele X”

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca X, ca documente justificative aferente serviciilor prestate de X a prezentat:

- inregistrari in limba engleza: un contract cadru pentru cumpararea de actiuni de la X SA;

- corespondenta in limba engleza posta electronica (spre exemplificare email la data de X intre X sau email la data de X sau email la data de X - X; email X intre X etc);

- o lista cu o descriere a serviciilor furnizate aferente facturii nr. X/X cu o valoare totala de X euro si anume: analiza conditiilor in care se va semna contractul de vanzare-cumparare a partilor tranzactiei (structura tranzactiei (...) onorariu total X euro (X ore*X euro/ora)/ Negocieri cu asociatii X pentru cumpararea partilor sociale ale X de catre X SRL X euro (X ore*X euro/ora) etc..

Pentru a demonstra faptul ca serviciile au fost efectiv prestate de X, contestatara a prezentat corespondenta prin email purtata intre consultantii X si reprezentantii societatilor de consultanta juridica si fiscala din Romania (Societatea de avocatura X, X x, X SRL) care au avut ca obiect al contractelor, aceleasi servicii ca si X, astfel ca nu se intelege cine a prestat efectiv serviciile si cine a fost beneficiarul real al acestor servicii.

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca la Contractul de facilitate de credit in valoare de X euro incheiat la data de X cu X, Anexa X o reprezinta lista beneficiarilor reali finali. Printre aceste persoane fizice se regasesc si reprezentantii X care au prestat servicii catre X.

Avand in vedere faptul ca documentele prezentate de X SRL, nu sunt suficiente pentru a dovedi prestarea efectiva a serviciului de catre furnizori si nici daca aceste servicii sunt in beneficiul contribuabilului verificat, echipa de inspectie fiscala a solicitat informatii si inregistrari in temeiul art. 55 alin. (2) lit. a), art. 58 alin. (1), art. 64 alin. (1) din Codul de procedura republicata in legatura cu serviciile prestate de X X VAT NL 853305456B01 situatii de lucrari/rapoarte de lucru/devize de lucru, detaliate, acceptate de beneficiarul serviciilor, din care sa rezulte:

- lista cu angajatii care au prestat serviciile, functia, tariful orar, numarul orelor lucrate, natura muncii prestate;

- modul cum au fost efectiv prestate serviciile pe zile si ore;
- locul de unde s-au prestat serviciile.

Societatea a dat urmatoarele explicatii: *„Contractul de prestari servicii incheiat intre X si X SRL prevede un tarif fix de X EUR pentru serviciile prestate. Raportul de activitate emis de X in X insoteste contractul de prestari servicii, cu defalcarea tarifului pe grupele de activitati prestate.”*

La solicitarea X SRL pentru obtinerea detaliilor cerute de echipa de inspectie, X a transmis clarificari conform mail atasat transmis in data de X, tradus in limba romana.

In documentul prezentat ca justificare a serviciilor prestate de X se precizeaza:

„serviciile noastre privind tranzactia au inceput la data de X; tranzactia a fost incheiata la data de X.

Intrucat noi lucram intotdeauna in baza unui onorariu fix de succes nu detinem o evidenta detaliata a orelor lucrate pentru proiect.

S-a transmis un raport al activitatii in data de X.

O analiza a corespondentei noastre indica faptul ca am procesat cel putin X de e-mailuri pe parcursul perioadei tranzactiei de aproximativ X luni.

La datele de mai jos cel putin X persoane din cadrul X au calatorit in Romania si au prestat servicii de consultanta locale (X).

Echipa X implicata in tranzactie a fost formata din X(consultant fuziuni si achizitii); X(consultant fuziuni si achizitii) si X (analist fuziuni si achizitii).”

Prin Solicitarea de informatii si inscrieri inregistrata la Administratia sector 1 a Finantelor Publice sub nr. X, au mai fost solicitate informatii privind persoanele care au lucrat efectiv pentru X si a formulat urmatoarea intrebare: *„Va rugam sa precizati daca X X a angajat consultanti specializati, asa cum este prevazut la articolul X din contract, sa-i nominalizati si sa explicati ce servicii au prestat fiecare.”*

Reprezentantul societatii a formulat urmatorul raspuns:

„Da, X a lucrat cu societati specializate pentru analiza comerciala de specialitate in domeniul ambalajelor pentru industria alimentara (pentru certificarea potentialului de dezvoltare a afacerii dupa preluare) – X – atasam copie Raportul de piata, prezentare ppt. X a consultat pe diverse teme specifice si alti consultati in domeniul tehnic, fiscal, legal, dar fiind vorba de subiecte punctuale s-au concretizat prin raspunsuri dedicate transmise in diverse situatii catre X (nu finalizate printr-un raport formal cum a fost cazul analizei comerciale).”

Atasat facturilor emise, societatea a prezentat ca justificare a serviciilor prestate, situatii cu caracter general, reprezentand o insiruire a obiectului contractelor incheiate intre parti, email-uri, fara a prezenta elemente distincte in vederea individualizarii serviciilor prestate, pe tipuri de activitati, consumuri materiale si de munca vie.

Cu toate ca, echipa de inspectie fiscala a solicitat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale, informatii si documente justificative care au stat la baza serviciilor prestate de catre X, societatea nu a prezentat suficiente dovezi relevante prin care sa demonstreze ca serviciile au fost efectiv prestate pentru contribuabilul verificat.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca atat din contractul incheiat cu X cat si din descrierea serviciilor furnizate ca anexa la factura emisa de catre acest furnizor rezulta ca natura serviciilor este similara cu cea a serviciilor facturate de catre furnizorii interni X, X, X, etc.

Potrivit art. 6, art. 7 si art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 6 Exercițarea 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.”

“Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(1) în desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptătit 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.”

„Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(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.

(2) **Organul fiscal are sarcina** de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”

“ Art. 124. - Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului
[...]

(2) Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. [...]

Pe de alta parte, in efectuarea inspectiei fiscale trebuiesc efectuate constatari complete privind starea de fapt fiscală.

În conformitate cu art. 113, art. 118 și art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 113. – Obiectul inspecției fiscale

(1) *Inspekția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

(2) *În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

c) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*

d) *verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;[...]*

“Art. 118. - Reguli privind inspekția fiscală

[...]

(5) Inspekția 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 factual și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.[...]*”

Se retine că, potrivit normelor legale sus-citate, organul de inspecție fiscală are obligația de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, să depună toate diligențele pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. Aceasta implică examinarea **in concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală**, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză temeinică a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului, prin exercitarea rolului său activ,

intrucat organele de inspectie fiscala au facut mentiuni contradictorii referitoare la determinarea folosintei exclusive in scopul activitatii economice a serviciilor achizitionate, din care mentionam:

In ceea ce priveste respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adaugata a sumei de **X lei** reprezentand TVA dedusa din factura nr. X emisa de societatea de avocatura x (X) unde la pozitia X se specifica „*cheltuieli cf. contr. X*” si a sumei de **X lei** reprezentand TVA dedusa din factura nr. X emisa de X x, deoarece in anexa X la contractul cadru din data de X incheiat intre X x si X X, la punctul X, „*Onorarii, cheltuieli si dispozitii de facturare*”, se specifica „*Onorariu de baza - tarif orar cumulat de X euro (TVA-ul si alte cheltuieli sunt excluse)...*” iar la „*Cheltuieli si plati*” se precizeaza „*o serie de cheltuieli cum ar fi transport, apeluri telefonice, copii xerox etc care vor fi calculate la valoarea de X% din onorariul total*”, organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza detaliata si riguroasa a prevederilor contractuale si a modului de derulare factica a operatiunilor, urmata de stabilirea tratamentului fiscal corespunzator celor relevate in urma analizei efectuate.

Mai mult, echipa de inspectie fiscala, s-a limitat la a preciza ca societatea nu detine documente din care sa reiasa cine si unde s-a deplasat, care a fost scopul deplasarii, ordinul de deplasare, cat au fost cheltuielile de transport (deplasare), cazare, diurna etc., fara insa sa analizeze aceste operatiuni prin prisma taxei pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste respingerea integrala la rambursare a taxei pe valoarea adaugata a sumei de **X lei lei** reprezentand TVA dedusa din factura nr. X emisa de X X, intrucat contestatara nu a adus suficiente documente justificative din care sa reiasa ca sunt cheltuieli suportate pentru activitatea X, nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au procedat la o analiza temeinica a situatiei de fapt in vederea determinarii corecte a situatiei fiscale a contribuabilului, prin exercitarea rolului sau activ, intrucat organele de inspectie fiscala au facut mentiuni contradictorii.

Pe de o parte, organele de inspectie fiscala au respins integral la rambursare taxa pe valoarea adaugata in suma de **X lei lei** reprezentand TVA dedusa din factura nr. X emisa de X X, intrucat contestatara nu a adus suficiente documente justificative din care sa reiasa ca sunt cheltuieli suportate pentru activitatea X, iar pe de alta parte in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. X, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca X X a prezentat „*o lista cu o descriere a serviciilor furnizate aferente facturii nr. X/X cu o valoare totala de X euro si anume: analiza conditiilor in care se va semna contractul de vanzare-cumparare a partilor tranzactiei (structura tranzactiei (...)) onorariu total X euro (X ore*Xeuro/ora)/ Negocieri cu asociatii X pentru cumpararea partilor sociale ale X de catre X SRL X euro (X ore*X euro/ora) etc..*”

De asemenea, societatea sustine ca a procesat cel putin X de e-mailuri pe parcursul perioadei tranzactiei de aproximativ X luni, dintre care, cu titlu de exemplu organele de inspectie fiscala retine doar cateva in limba engleza, asa cum mentioneaza in cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. X „*email la data de X intre X sau email la data de X sau email la data de X- X;email X intre X etc.*”

Din mentiunile organului de inspectie fiscala din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. X, cum ca „*...societatea nu a prezentat suficiente dovezi relevante prin care sa demonstreze ca serviciile au fost efectiv prestate pentru contribuabilul verificat. Atat din contractul incheiat cu X cat si din descrierea serviciilor furnizate ca anexa la factura emisa de catre acest furnizor rezulta ca natura serviciilor este similara cu cea a serviciilor facturate de catre furnizorii interni X, X, X, etc.*”, si ca „*Pentru a demonstra faptul ca serviciile au fost efectiv prestate societatea a prezentat corespondenta email purtata intre consultantii X si societatile de consultanta juridica/fiscala din Romania.*”, rezulta ca petenta a efectuat servicii, dar exista suspiciunea ca natura serviciilor este similara cu

cea a serviciilor facturate de catre furnizorii interni X, X, X, etc., fara ca organele de inspectie fiscala sa precizeze care sunt acestea si sa dovedeasca similitudinea lor.

Echipele de inspectie fiscala, s-au limitat la a preciza ca societatea nu detine situatii de lucrari/rapoarte de lucru/devize de lucru, detaliate, acceptate de beneficiarul serviciilor, din care sa rezulte lista cu angajatii care au prestat serviciile, functia, tariful orar, numarul orelor lucrate, natura muncii prestate, modul cum au fost efectiv prestate serviciile pe zile si ore, locul de unde s-au prestat serviciile, fara insa sa analizeze aceste operatiuni prin prisma taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere caracteristicile particulare care diferentiaza serviciile de produse, in principal, intangibilitatea serviciilor si imposibilitatea prefigurarii lor cat mai fidele si cat mai exacte, precum si varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor masuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata. Astfel, se retine ca existenta unui contract de prestari servicii incheiat intre parti si detinerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta, contribuabilul trebuie sa justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de catre prestator, necesitatea achizitionarii acestora si masura in care sunt aferente operatiunilor sale taxabile.

Mai mult, se retine ca prin Decizia nr.1325/2012, Inalta Curte de Casație și Justiție a retinut faptul ca *„urmare a prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”,* precum și faptul ca *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiutorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

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

Mai mult, se retine faptul ca potrivit dispozițiilor art.49 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, preluate și de art.55 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se retine ca prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Totodată, se mai retine ca invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspectiei fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, atât timp cât organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor pentru stabilirea cu claritate a situației de fapt.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere în raport de documentele societății.

În speță devin incidente prevederile art.7 alin.(3) și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

De asemenea, se reține că în conformitate cu dispozițiile art.124 alin.(2) și art.73 alin.(1) din Legea privind Codul de procedură fiscală, **contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Astfel, se reține că este în sarcina contribuabilului de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**

Prin urmare, **se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului** de către organele de inspecție fiscală, prin exercitarea rolului sau activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În consecință, având în vedere cele expuse mai sus, precum și faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui echipei de inspecție fiscală și pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac, se impune reanalizarea de către organele de inspecție fiscală a operațiunilor în speță prin raportare la prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată și în corelație cu toate documentele aferente acestor operațiuni, motiv pentru care se va proceda la desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. X în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

3.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă

de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect exigibilitatea TVA in cazul serviciilor prestate de X x.

În fapt, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de **X lei**, considerand ca nu au fost respectate prevederile art. 291 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, „*cota standard se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este: lit. a) 20% incepand cu data de 01.01.2016 si pana la data de 31.12.2016*”, pentru urmatoarele facturi dupa cum urmeaza:

- la factura nr. **X/X** emisa de furnizorul X la baza de **X lei** s-a aplicat eronat cota de 24% (TVA X lei), corect fiind cota de 20% aplicabila la data emiterii facturii respectiv suma de X lei, rezultand o diferenta de X lei;

- la factura nr. **X** emisa de furnizorul X la baza de **X lei** s-a aplicat eronat cota de 24% (TVA X lei), corect fiind cota de 20% aplicabila la data emiterii facturii respectiv suma de X lei, rezultand o diferenta de X lei.

Contestatarul sustine ca serviciile achizitionate în baza contractului de servicii juridice au fost finalizate în luna X, asa cum rezulta din rapoartele de activitate aferente celor doua facturi si drept urmare, avand în vedere prevederile art. 281 alin. (12) aplicabil în situatia de fata, faptul generator pentru aceste servicii a intervenit în anul 2015 si ca atare cota de TVA aplicabila este cea în vigoare în anul X, deci 24%.

În drept, potrivit art. 134¹ alin. (1) si alin. (7) și 134² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015 si mentinute si prin art. 281 si art. 282 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare în vigoare începând cu data de 01.01.2016, se prevede:

“Art. 134¹ 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.**”

“Art. 134² Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) **Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.**”

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), **exigibilitatea taxei intervine:**

a) la data emiterii unei facturii, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate se retine ca exigibilitatea TVA intervine la data faptului generator, respectiv la data emiterii situațiilor de lucrări sau la data acceptării acestora de către beneficiar, după caz, în funcție de prevederile contractuale, cu exceptia cazurilor expres prevazute de lege, respectiv la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator; la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator sau la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.

Din documentele prezentate rezulta urmatoarele:

- in factura nr. X/X emisa de furnizorul X in valoare de X lei fara TVA, la rubrica "Descriere" se mentioneaza: "*Servicii juridice efectuate in baza Contractului de Asistenta din data de X si a Contractului de Novatie din X (X% din onorariul total) (X EUR * X RON/EUR)*";

- in factura nr. X emisa de furnizorul X in valoare de X lei fara TVA, la rubrica "Descriere" se mentioneaza: "*Servicii juridice efectuate in baza Contractului de Asistenta din data de 2X si a Contractului de Novatie din X (X% din onorariul total), scadenta in data de X (X EUR * X RON/EUR)*".

Contestatarul sustine ca serviciile achizitionate în baza contractului de servicii juridice au fost finalizate în luna X, asa cum rezulta din rapoartele de activitate aferente celor doua facturi si drept urmare, avand în vedere prevederile art. 281 alin. (12) aplicabil în situatia de fata, faptul generator pentru aceste servicii a intervenit în anul X si ca atare cota de TVA aplicabila este cea în vigoare în anul X, deci 24%.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă dacă organele de inspectie fiscala au procedat la o analiză temeinică a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului, prin exercitarea rolului său activ, intrucat organele de inspectie fiscala nu au stabilit cu exactitate data la care intervine faptul generator, avand in vedere pe de o parte ca petenta sustine ca serviciile juridice au fost finalizate în luna X, iar pe de alta parte in facturile emise se face referire la Contractul de Asistenta din data de X si la Contractul de Novatie din X, iar in factura nr. X se mentioneaza ca .este scadenta in data de X, fara a efectua o analiza detaliata si riguroasa a prevederilor contractuale.

Mai mult, echipa de inspectie fiscala, s-a limitat doar a preciza că incepand cu 01.01.2016, cota standard care se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile este de 20%, fara sa stabileasca cu exactitate data la care intervine faptul generator.

In consecinta, avand în vedere cele expuse mai sus, precum si faptul ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui echipei de inspectie fiscala și pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativa de atac, se impune reanalizarea de catre organele de inspectie fiscala a operatiunilor în speta prin raportare la prevederile legale in materie in vigoare in perioada verificata si în corelatie cu toate documentele aferente acestor operatiuni, motiv pentru care se va proceda la desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 1 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. X în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei.

În cauza sunt incidente și prevederile art. 276 și art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

„Art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

„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 al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat 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 30 de zile de la data comunicării deciziei, 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. 11.4. – 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care stipulează:

„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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 consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, emisa de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. X, pentru TVA în sumă de **X lei**, 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, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, se :

DECIDE

Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. X, emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 1 a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. X, respectiv pentru TVA în sumă de **X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni pentru aceeași perioadă și același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.