



DECIZIA NR.10491/15.10.2019

privind soluționarea contestației formulate de
S.C.X S.A. din Iași, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor
Publice Iași sub nr.X, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice
Iași sub nr.ISR_REG/X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași-Inspecție Fiscală, prin adresa nr.X, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X, asupra contestației formulate de **S.C. X S.R.L. Iași**, cod de identificare fiscală RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Iași sub nr.JX cod CAEN 1320- "Producția de țesături", cu domiciliul fiscal în municipiul Iași, strada X, nr.X, județul Botoșani, administrator X, prin avocați X și X, în baza Împuternicirii avocațiale seria B X, cu sediul procesual ales în București, X nr.Xetaj X, sector X, București.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;
- S lei taxă pe valoarea adăugată.

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, ținând cont de data comunicării deciziei contestate, respectiv data de **06.08.2019**, așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași nr.X, adresă pe care doamna X, în calitate de director general, a semnat de primire și data preluării contestației de către X, respectiv **29.08.2019**, aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr.X.

Contestația este semnată de către X -Societate Civilă de Avocați și poartă ștampila cabinetului de avocat.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I.S.C.X S.R.L. Iași formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, susținând următoarele:

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor înscrise în facurile emise de S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, petenta susține că în mod greșit organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea nu au scop economic și/sau nu au fost necesare pentru prestarea activităților, în fapt acestea fiind efectuate pentru îndeplinirea obligațiilor de formare profesională prevăzute de art.192-210 din Codul muncii, angajatorii fiind obligați să asigure participarea salariaților la programe de formare profesională cel puțin o dată la 2 ani, dacă au cel puțin 21 de salariați, aceste cheltuieli fiind suportate de angajatori.

În vederea respectării prevederilor de mai sus, petenta a încheiat Contractul de parteneriat nr.X cu X din cadrul S.C. X S.R.L. Iași, aceasta deținând Autorizația nr.X, eliberată de Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și a Persoanelor Vârstnice și Autorizația seria X, emisă de Ministerul Muncii, Familiei și Egalității de Șanse -Consiliul Național de Formare Profesională a Adulților -Comisia de Autorizare a furnizorilor de formare profesională din județul Iași. Autorizația inițială a fost prelungită prin Decizia de autorizare nr.X, cu termen de valabilitate până în anul 2016, când s-au obținut alte 3 autorizații, pe 3 direcții de formare profesională, valabile până în anul 2020.

Ca unitate protejată a fost autorizată doar entitatea X din cadrul S.C. X S.R.L. Iași, și nu S.C. X S.R.L. Iași, așa cum în mod eronat au constatat organele de inspecție fiscală. Acest centru de perfecționare are gestiune proprie și funcționează ca structură distinctă în cadrul S.C. X S.R.L. Iași, fiind înființată ca urmare a voinței acționarilor fondatori, prin Hotărâre a Consiliului de Administrație, cel puțin 30% dintre angajați fiind persoane cu handicap.

Contestatoarea mai arată că S.C. X S.R.L. Iași a putut desfășura și alte activități, inclusiv prestarea de servicii turistice în Complexul Turistic cu regim deschis de cazare și alimentație publică, unde a fost angajat în vederea obținerii autorizațiilor personal calificat, cum ar fi: somelier, barman, bucătar, manager de turism, șef complex turistic, aceștia neavând însă nicio legătură cu activitățile de formare profesională.

Având în vedere cele de mai sus, petenta consideră că sunt deductibile fiscal cheltuielile cu prestările de servicii facturate de S.C. X S.R.L. Iași.

Referitor la cheltuielile în sumă de S lei facturate de S.C. X S.A., petenta susține că serviciile au fost prestate în baza Contractului nr.X, atribuit ca urmare a derulării unei proceduri de licitație publică și că toate rapoartele și documentele emise de această societate i-au fost necesare și utile, aceasta fiind listată de sistemul de tranzacționare AeRO din cadrul BVB, astfel că aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal.

Petenta afirmă că documentele puse la dispoziție organelor de inspecție fiscală dovedesc fără putință de tăgadă că operațiunile analizate sunt reale, iar cheltuielile aferente au fost necesare și utile societății și arată că între toate părțile implicate în tranzacții au existat contracte în care sunt precizate serviciile ce urmau a fi prestate, facturi emise de furnizori care conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale, rezultatul obținut ca urmare a prestării serviciilor (rapoarte, proiecte, schițe, planuri, etc.)

În ceea ce privește referirile făcute de organele de inspecție fiscală precum că ar exista relații de afiliere între petentă și unii parteneri contractuali, aceasta arată că chiar ea a informat autoritățile fiscale cu privire la relațiile de afiliere existente.

De asemenea, S.C. X S.A. Iași susține că și-a îndeplinit toate obligațiile impuse de normele fiscale și contabile în vigoare și că considerarea de către organele de inspecție fiscală că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal contravine principiului certitudinii impunerii fiscale, care a fost avut în vedere atât de jurisprudența Curții Europene de Justiție (pct.72 din cauza C-255/02 Halifax), cât și de art.3 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă achizițiilor efectuate de la S.C. X, petenta arată că toate operațiunile derulate cu această societate au vizat bunuri care au fost expediate către Suedia și că această sumă a fost calculată greșit.

Contestatoarea invocă în susținerea contestației hotărârea pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauzele conexe C-249/12 și C-250/12, Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006, privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special art.73 și 78, care trebuie interpretată în sensul că, atunci când prețul unui bun a fost stabilit între părți fără nicio mențiune cu privire la taxa pe valoarea adăugată, iar furnizorul bunului respectiv este persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată datorate pentru operațiunea supusă taxei, prețul convenit trebuie considerat ca incluzând deja taxa pe valoarea adăugată.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina

petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2017 și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2014-31.12.2018.

Referitor la impozitul pe profit

Pentru perioada verificată, 01.01.2013-31.12.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează un impozit pe profit în sumă de **S lei**, astfel:

Pentru anul 2013, societatea a declarat o pierdere fiscală în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat o diminuare a pierderii fiscale cu suma de **S lei**, ca urmare a stabilirii ca fiind nedeductibile fiscal a următoarelor cheltuieli:

-cheltuieli cu asigurările profesionale ale membrilor consiliului de administrație în sumă de **S lei**, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor acordate de S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., în sumă de **S lei**, cheltuieli ce depășesc nivelul dobânzii de referință a BNR, conform prevederilor art.23 alin.(5) lit.a) și art.21 alin.(3) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Între petentă și S.C. X S.R.L. au fost încheiate Contractul de împrumut nr.X și Contractul de împrumut nr.X.

Obiectul Contractului de împrumut nr.X este acordarea unui împrumut de către S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, dobânda fiind de 6,25% (rata dobânzii de politică monetară + 1%). În contract este prevăzut termenul de rambursare la data de 31.08.2013.

Obiectul Contractului de împrumut nr.X este acordarea unui împrumut în sumă de S lei, dobânda fiind de 6,25% (rata dobânzii de politică monetară + 1%). În contract este prevăzut termenul de rambursare la data de 30.06.2013.

Dobânzile în sumă de S lei aferente Contractului de împrumut nr.X și în sumă de S lei aferente Contractului de împrumut nr.X au fost înregistrate în contul 666 "Cheltuieli cu dobânzile", fiind aferente semestrului II 2013, atunci când rata dobânzii de politică monetară a BNR era de 5,25%. Organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile cheltuielile cu dobânzile în sumă de S lei, aferente semestrului II 2013.

Între petentă și S.C. X S.R.L. a fost încheiat Contractul de împrumut nr.X.

Obiectul Contractului de împrumut nr.X este acordarea unui împrumut de către S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, dobânda fiind de 5,75%. În contract este prevăzut termenul de rambursare la data de 20.07.2012. Prin actul adițional nr.X a fost prelungit termenul de rambursare până la data de 31.12.2012. Prin actul adițional nr.X a fost prelungit termenul de rambursare până la data de 31.12.2013. Prin actul adițional nr.X a fost prelungit termenul de rambursare până la data de 31.12.2014.

În anul 2013, S.C. X S.R.L. a facturat dobânzi în sumă de S lei, calculate la o rată a dobânzii de 5,75%, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu dobânzile în sumă de S lei, aferente depășirii ratei dobânzii de referință a BNR.

Între petentă și S.C. X S.R.L. a fost încheiat Contractul de împrumut nr.X .

Obiectul Contractului de împrumut nr.X este acordarea unui împrumut în sumă de X lei, dobânda fiind de 6,25% (rata dobânzii de politică monetară + 1%). În contract este prevăzut termenul de rambursare la data de 01.07.2014. Prin actul adițional nr.X se suplimentează suma împrumutată la S lei. Prin actul adițional nr.X s-a suplimentat suma împrumutată la S lei. Prin actul adițional nr.X a fost prelungit termenul de rambursare până la data de 31.12.2014. Prin actul adițional nr.X a fost prelungit termenul de rambursare până la data de 30.06.2016. Prin actul adițional nr.X a fost prelungit termenul de rambursare până la data de 31.12.2016.

În anul 2013, S.C. X S.R.L. a facturat dobânzi în sumă de S lei, astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu dobânzile în sumă de S lei, aferente depășirii ratei dobânzii de referință a BNR.

Pentru anul 2014, societatea a declarat o pierdere fiscală în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat o diminuare a pierderii fiscale cu suma de **S lei**, ca urmare a stabilirii ca fiind nedeductibile fiscal a următoarelor cheltuieli:

-cheltuieli cu asigurările profesionale ale membrilor consiliului de administrație în sumă de **S lei**, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor acordate de S.C. X S.R.L.(S lei), S.C. X S.R.L. (S lei) și S.C. X S.R.L.(S lei), în sumă totală de **X lei**, cheltuieli ce depășesc nivelul dobânzii de referință a BNR, conform prevederilor art.23 alin.(5) lit.a) și art.21 alin.(3) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-cheltuieli în sumă de **S lei** facturate de S.C. X S.R.L. Între petentă și S.C. X S.R.L. a fost încheiat Contractul nr.X ce are ca obiect efectuarea de diverse cursuri de instruire a personalului. Cursurile s-au ținut în cadrul X ce aparține S.C. X S.A., clădire ce a fost achiziționată de la contestatoare.

S.C. X S.R.L. este societate afiliată (S.C.X S.R.L. deține 92,3%, iar S.C. X S.A. 7,7% din capital) și are sediul social la aceeași adresă cu S.C.X S.A. S.C. X S.R.L. a fost declarată inactivă în perioada 18.04.2018-25.04.2018, a avut în anul 2014 un număr de 7 salariați cu contracte de muncă cu timp parțial de 2 ore pentru funcțiile de bucătar, somelieri, șef complex, manager turism.

S.C. X S.R.L., conform facturilor emise, a ținut următoarele cursuri: politici economice, capacitatea de comunicare, exprimare și

negociere în diferite medii, competențe sociale și civice, cunoașterea metodelor de învățare și a ofertelor educaționale, marketing comercial, comunicare managerială, relații comerciale internaționale, modalități de respectare a normelor de sănătate și securitate a muncii.

Centrul de perfecționare X, parte din S.C.X S.R.L., este entitate protejată și autorizată conform Legii nr.448/2006 și autorizației nr.X.

Conform documentelor prezentate de societate organelor de inspecție fiscală, din cadrul fiecărei comisii de examinare face parte un reprezentant al S.C.X S.R.L. Iași (doamna Xa- director economic, doamna X consilier juridic, domnul X). La fiecare curs susținut participă câte un singur angajat din societățile afiliate. Din cadrul S.C.X S.R.L. Iași, conform proceselor verbale prezentate organelor de inspecție fiscală parțial pentru anul 2014, au participat la cursuri următorii salariați:

- domnul X, angajat în funcția de referent comerț exterior, care a frecventat cursurile de marketing comercial;

- doamna X, angajată în funcția de specialist resurse umane, care a frecventat cursurile de competențe socio-civice. În perioada frecventării cursurilor, această persoană a fost angajată și la S.C. X S.R.L. în funcția de referent resurse umane, respectiv pe aceeași funcție și în același timp la ambele societăți;

- doamna X, angajată în funcția de contabil, care a frecventat cursurile de politici economice,

- doamna X, angajată în funcția de șef secție, care a frecventat cursurile de competențe cheie comune mai multor ocupații, capacitate de comunicare, exprimare și negociere în diferite medii.

Din documentele prezentate de societate organelor de inspecție fiscală rezultă că personalul angajat la S.C. X S.R.L., ce a susținut cursurile de pregătire profesională, este format din următorii salariați:

- X, angajat în funcția de bibliotecar arhivist începând cu data de 01.10.2012 (persoană cu handicap accentuat-permanent). Funcția pe care o deține nu poate proba competența de susținere a cursurilor în calitate de formator sau participarea lui directă la susținerea cursurilor de perfecționare. Această persoană nu se regăsește în niciun proces verbal de absolvire sau în cuprinsul comisiei de examinare. În afara faptului că S.C. X S.R.L. a facturat separat și periodic servicii de arhivare către petentă, aceasta nu a putut proba și implicare respectivei persoane în activitatea de susținere a cursurilor de perfecționare și pregătire profesională;

- X, angajat în funcția de bibliotecar arhivist începând cu data de 01.10.2012. Funcția pe care o deține nu poate proba competența de susținere a cursurilor în calitate de formator sau participarea lui directă la susținerea cursurilor de perfecționare. Această persoană nu se regăsește în niciun proces verbal de absolvire sau în cuprinsul comisiei de examinare. În afara faptului că S.C. X S.R.L. a facturat separat și periodic servicii de arhivare către petentă, aceasta nu a putut proba și implicare respectivei persoane în activitatea de susținere a cursurilor de perfecționare și pregătire profesională;

-X, angajată cu timp parțial în funcția de confecționar asamblator articole textile. Funcția pe care o deține nu poate proba competența de susținere a cursurilor în calitate de formator sau participarea lui directă la susținerea cursurilor de perfecționare. Această persoană nu se regăsește în niciun proces verbal de absolvire sau în cuprinsul comisiei de examinare. Conform raportului de descriere a activității a Centrului de Perfecționare a Cadrelor X pentru anul 2014, această persoană este menționată ca fiind formator, dar, conform Raportului Revisal, contractul de muncă al acestei persoane a încetat la data de 17.06.2014;

-X, angajat în funcția de formator începând cu data de 01.10.2012 (persoană cu handicap accentuat-pertmanent, cu timp parțial de 4 ore). În perioada în care s-au facturat cursurile de pregătire profesională, această persoană a deținut și funcția de director comercial la S.C. X de X S.A., în perioada 16.04.2015-01.04.2016 și de director de vânzări la S.C. X, în perioada 04.04.2016 până în prezent, cu contracte cu normă întreagă.

Având în vedere cele 2 contracte încheiate pentru un timp de lucru cu normă întreagă, organele de inspecție fiscală au considerat că persoana în cauză nu avea timpul fizic necesar și pentru susținerea cursurilor de formare profesională la S.C. X S.R.L., atâta timp cât aceasta figura în perioada susținerii cursurilor și în statele de funcții și salarii la celelalte societăți la care era angajat cu normă întreagă.

În perioada supusă inspecției fiscale, S.C. X S.R.L. nu a mai avut alți formatori angajați cu forme legale de muncă.

În baza facturilor emise de S.C. X S.R.L., societatea și-a dedus contravaloarea acestora din contribuția la fondul de solidaritate pentru persoanele cu handicap datorată bugetului de stat.

Contestatoarea nu a prezentat pe perioadă efectuării inspecției fiscale, și nici odată cu punctul de vedere documente justificative, respectiv: rapoarte de serviciu, situații de lucrări aferente cursurilor de pregătire profesională facturate de S.C. X S.R.L. pentru perioada 01.01.2015-31.12.2017, deși au fost solicitate de nenumărate ori, prin adrese repetate, societatea declarând pe propria răspundere, cu ocazia discuției finale, că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative pe care le deține.

De asemenea, petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative privind descrierea detaliată a duratei de desfășurare a cursurilor și plasarea în timp a cursurilor și nici privind tematica exactă a acestora în corelare cu selectarea persoanelor participante.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au identificat justificări privind plasarea exactă în timp a cursurilor în raport cu programul de lucru individual al fiecărei persoane participante, modalitatea de transport și parcurgerea distanței față de locul unde se desfășoară cursurile de formare, având în vedere că acestea se desfășurau în localitatea X, județul Neamț, la cca. 150 de km față de locul de muncă, justificarea prezenței fizice pe întreaga durată a cursurilor a participanților și a formatorilor, modalități de

certificare (lipsa unui certificat la finalul cursului sau certificat nerecunoscut de companie), lipsa unor formatori sau a personalului care susține cursul fără niciun fel de experiență sau competențe în susținerea de cursuri de formare profesională, respectiv: arhivar, lucrător comercial, bibliotecar.

Petenta nu a făcut dovada existenței unei corelări concretizată în adaptarea ofertei de formare la specificul activității din firmă, programele de formare profesională nu sunt organizate și desfășurate de instituții de profil, instituții care ar fi identificat cu exactitate și ar fi adaptat necesarul de cursuri de formare în funcție de specificul funcțiilor ocupate de participanți și/sau vechimea în muncă.

Ipoteza investiției angajatorului în forța de muncă în vederea parcurgerii unor programe de formare profesională care să le dezvolte noi competențe angajaților care au participat la aceste cursuri nu se confirmă întrucât nici în timpul, nici ulterior desfășurării acestor programe de pregătire profesională, angajaților în cauză nu li s-au extins atribuțiile conform clauzelor stipulate în contractele de muncă încheiate cu petenta și nu li s-au adus modificări privind creșterea nivelului de salarizare sau avansarea în companie.

Facturarea cursurilor de perfecționare și pregătire profesională de către S.C. X S.R.L. au fost făcute în regim de scutire de TVA.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu au scop economic, petenta nefăcând dovada necesității efectuării acestor cursuri având în vedere specificul activității desfășurate și neoferind suficiente argumente și au stabilit că nu sunt deductibile cheltuielile în sumă de S lei, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-cheltuieli în sumă de **S lei**, reprezentând dobânzi aferente impozitelor locale înregistrate în evidența contabilă în contul 635.02- "Cheltuieli cu alte impozite și taxe". Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-cheltuieli în sumă de **S lei**, reprezentând prestări servicii consultantță și management facturate de S.C. X S.A. Între petentă și S.C. X S.A. a fost încheiat Contractul nr.X ce are ca obiect prestări servicii de consultantță în afaceri și management, după cum urmează:

-asistență în elaborarea și reorganizarea proiectelor investiționale;

-asistență în procesul de transformare, dezvoltare sau schimbare a unei organizații în situații de fuziune și achiziții, vânzare de active;

-activități de consultare pentru afaceri și management, analiza fluxurilor de producție, analiza economică a afacerii, analiza dinamicii afacerii;

-verificarea realizării la un nivel corespunzător de calitate a indicatorilor societății;

-verificarea modului de organizare și respectarea legislației, a reglementării și deciziilor beneficiarului;

-stabilirea obiectivelor specifice ale controlului/auditului;

-verificarea situațiilor financiare cu bugetele stabilite;

-identificarea erorilor, risipei, gestiunii defectuoase, fraudelor și stabilirea persoanelor răspunzătoare.

Conform contractului, serviciile vor fi prestate de către consultant, contractul fiind încheiat pe o durată de un an, pentru serviciile prestate pe termen având obligația de achita lunar suma de S lei, la care se adaugă TVA în sumă de S lei.

S.C. X S.A. este societate afiliată, structura acționariatului fiind următoarea: domnul X deține 97,25%, S.C.X S.R.L. deține 1%, restul fiind deținut de celelalte societăți din grup. Principala activitate desfășurată de S.C. X S.A. este "Acvacultura în ape dulci", cod CAEN 322.

Prin actul adițional nr.X a fost reziliat acest contract începând cu data de 01.01.2015.

În perioada 01.05.2014-31.12.2014, S.C. X S.A. a facturat prestări servicii consultanță în sumă totală de S lei, din care cheltuieli în sumă de S lei ce au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 628 "Cheltuieli cu prestări servicii de la terți". Această societate nu a declarat în totalitate prestările de servicii către petentă.

Pe perioada derulării contractului, S.C. X S.A. avea trei salariați cu timp parțial de muncă, de 2 și 4 ore, astfel:

-un manager, în persoana doamnei X;

-un consilier juridic, în persoana doamnei X;

-un lucrător păstrăvărie.

Pentru justificarea înregistrării în contabilitate a cheltuielilor în sumă de S lei, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

-Proces verbal nr.X pentru luna mai 2014-analiza privind determinarea valorii unor active ale societății;

-Proces verbal nr.X pentru luna iunie 2014-analiza piață și concurență;

-Proces verbal FN pentru luna iulie 2014-propunere de procedură de calculație și management al costurilor, propunere de procedură de gestionare a patrimoniului;

-Proces verbal FN pentru luna august 2014-propunere de procedură de calculație și management al costurilor, ghid pentru implementarea și menținerea sistemului de management al securității;

-Proces verbal FN pentru luna septembrie 2014-propunere de procedură de management al riscurilor, implementarea unui program de mentenanță a utilajelor;

-Proces verbal FN pentru luna octombrie 2014-întocmirea și auditarea situațiilor financiare consolidate 2013;

-Proces verbal FN pentru luna noiembrie 2014-ghid pentru management propunere de procedură de calculație și managementul Proiectelor Inovative;

-Proces verbal FN pentru luna decembrie 2014-recomandări privind managementul relațiilor cu clienții.

Referitor la Procesul verbal nr.X, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru stabilirea valorii activelor societății s-au efectuat reevaluări la mijloacele fixe, stabilite prin procese verbale de reevaluare efectuate de evaluatori autorizați externi, societatea neputând justifica analiza suplimentară a unor reevaluări efectuate de evaluatori specializați.

Referitor la Procesul verbal nr.X care a avut ca obiect "analiza piață și concurență", organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceeași lună, iunie 2014, a fost întocmit și un Raport de activitate de către o altă persoană, respectiv X, în baza contractului de consultanță încheiat cu acesta și care a avut în mare parte aceleași obiective legate de cercetarea pieței și analiza concurenței, pentru care acesta din urmă a facturat servicii de contactare clienți, prospectare piață și întâlniri cu beneficiari, parteneri comerciali, încheieri de contracte cu aceștia. Prestările de servicii facturate de domnul X fac obiectul facturii nr.X, în valoare de S lei. Având în vedere cele două contracte în derulare pentru obiective similare, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu a prezentat suficiente argumente și documente justificative care să demonstreze că aceste servicii au fost efectiv prestate, nu a putut demonstra realitatea tranzacțiilor având în vedere că S.C. X S.A. nu are personal calificat care să asigure prestarea serviciilor facturate.

Referitor la Procesul verbal FN pentru luna octombrie 2014-întocmirea și auditarea situațiilor financiare consolidate 2013, organele de inspecție fiscală precizează faptul că auditarea situațiilor financiar contabile, începând cu anul 2013, a fost realizată de S.C. X S.R.L., S.C. X S.A. având ca obiect de activitate "Acvacultura în ape dulci".

Conform contractelor de muncă încheiate și a Raportului Revisal, pe perioada derulării acestor contracte, petenta a avut angajați cu contract de muncă cu funcțiile și atribuțiile de contabil, auditor intern și consilier economic, inginer-economist, consilier juridic, în a căror atribuții de serviciu intră o mare parte din serviciile facturate de S.C. X S.A.

Referitor la Procesul verbal FN pentru luna decembrie 2014-recomandări privind managementul relațiilor cu clienții, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceeași perioadă a fost întocmit și un raport de activitate de către altă persoană, respectiv X, în baza contractului de consultanță încheiat cu acesta, și care a avut în mare parte aceleași obiective legate de contractare clienți și relațiile cu aceștia, pentru

care acesta din urmă a facturat servicii de contactare clienți și întâlniri cu beneficiari, realizarea de întâlniri cu partenerii, participarea la negocieri, încheierea de contracte cu clienți și furnizori. Prestările de servicii facturate de domnul X fac obiectul facturii nr.X, în valoare de S lei. Având în vedere cele două contracte în derulare pentru obiective similare, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu a prezentat suficiente argumente și documente justificative care să demonstreze că aceste servicii au fost efectiv prestate, nu a putut demonstra realitatea tranzacțiilor având în vedere că S.C. X S.A. nu are personal calificat care să asigure prestarea serviciilor facturate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în aceeași perioadă se află în derulare un alt contract de prestări servicii încheiat sub nr.X, încheiat cu domnul X, ce are același obiect ca și contractul menționat menționat mai sus. Petenta a achitat lunar pentru contractul nr.X suma de S euro, plus TVA. Contractul a încetat la data de 01.01.2015.

Având în vedere existența a două contracte cu furnizori diferiți, pentru servicii în mare parte similare, că societatea nu a prezentat suficiente argumente și documente justificative care să demonstreze că aceste servicii au fost efectiv prestate, că aceasta nu a putut demonstra realitatea tranzacțiilor având în vedere că S.C. X S.A. nu are personal calificat care să asigure prestarea serviciilor facturate, organele de inspecție fiscală au considerat în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și (m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei.

Pentru anul 2015, societatea a declarat o pierdere fiscală în sumă de S lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat o diminuare a pierderii fiscale cu suma de **S lei** și au stabilit un profit impozabil în sumă de **S lei**, nestabilind impozit pe profit deoarece societatea are pierdere de recuperat din anii precedenți.

Cele de mai sus au fost stabilite ca urmare a constatării ca fiind nedeductibile fiscal a următoarelor cheltuieli în sumă totală de **S lei**:

-cheltuieli cu asigurările profesionale ale membrilor consiliului de administrație în sumă de **S lei**, conform prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor acordate de S.C. X S.R.L.(S lei), S.C. X S.R.L. (S lei) și S.C. X S.R.L.(S lei), în sumă totală de **S lei**, cheltuieli ce depășesc nivelul dobânzii de referință a BNR, conform prevederilor art.23 alin.(5) lit.a) și art.21 alin.(3) lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli în sumă de **S lei** facturate de S.C. X S.R.L., reprezentând cursuri. Pentru anul 2015 petenta nu a prezentat niciun raport sau situație de lucrări care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a

serviciilor, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul 2016, societatea a declarat un profit impozabil în sumă de **S lei** și a recuperat din pierderea fiscală din anii precedenți, nestabilind impozit pe profit.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de profit impozabil în sumă de **S lei**, nestabilind impozit pe profit deoarece societatea are pierdere de recuperat din anii precedenți.

Cele de mai sus au fost stabilite ca urmare a constatării ca fiind nedeductibile fiscal a următoarelor cheltuieli în sumă totală de **S lei**:

-cheltuieli cu asigurările profesionale ale membrilor consiliului de administrație în sumă de **S lei**, conform prevederilor art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor acordate de S.C. X S.R.L.(S lei), S.C. X S.R.L. (S lei) și S.C. X S.A.(S lei), în sumă totală de **S lei**, cheltuieli ce depășesc nivelul dobânzii de referință a BNR, conform prevederilor art.27 alin.(5) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli în sumă de **S lei** facturate de S.C. X S.R.L., reprezentând cursuri. Pentru anul 2016 petenta nu a prezentat niciun raport sau situație de lucrări care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor, în conformitate cu prevederile art.25 alin.(4) lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți este în sumă totală de S lei (S lei din anul 2009 +S lei din anul 2010+ S lei din anul 2013 + S lei din anul 2014 - S lei profit și recuperat pierdere anul 2016)

Astfel, pentru anul 2016, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în sumă de S lei (S lei profit impozabil declarat de petentă + S lei cheltuieli nedeductibile fiscal), din care au recuperat pierderea fiscală din anii precedenți, rămânând de recuperat o pierdere fiscală în sumă de S lei (S lei -S lei).

Pentru anul 2017, societatea a declarat un profit impozabil în sumă de S.

Organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de profit impozabil în sumă de **S lei**, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de **S lei**, ca urmare a constatării ca fiind nedeductibile fiscal a următoarelor cheltuieli în sumă totală de **S lei**:

-cheltuieli cu asigurările profesionale ale membrilor consiliului de administrație în sumă de **S lei**, conform prevederilor art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor acordate de S.C. X S.R.L.(S lei), S.C. X S.R.L. (S lei) și S.C. X S.A.(S lei), în sumă totală de **S lei**, cheltuieli ce depășesc nivelul dobânzii de referință a BNR, conform prevederilor art.27 alin.(7) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli în sumă de **S lei** facturate de S.C. X S.R.L., reprezentând cursuri. Pentru anul 2016 petenta nu a prezentat niciun raport sau situație de lucrări care să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor, în conformitate cu prevederile art.25 alin.(4) lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-cheltuieli în sumă de **S lei** facturate de către S.C. X S.R.L., reprezentând achiziția a 120 bucăți hamuri de câini, 104 bucăți lese de câini și 116 bucăți haine de câini și altele, fiind încălcate prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, pentru anul 2017, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în sumă de S lei (S lei profit impozabil declarat de petentă +S lei cheltuieli nedeductibile fiscal), din care au recuperat pierderea fiscală din anii precedenți în sumă de S lei, rămânând un profit impozabil în sumă de S lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de S lei.

Pentru întreaga perioadă, 01.01.2013-31.12.2017, impozitul pe profit în sumă de S lei a fost stabilit astfel: pierdere fiscală de recuperat din anii 2009 și 2010 în sumă de -S lei (-S lei din anul 2009 -S lei din anul 2010) - pierdere fiscală declarată de societate în anii 2013, 2014 și 2015 în sumă de -S lei (-S lei din anul 2013 -S lei din anul 2014 - S lei în anul 2015) + cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de S lei (S lei în anul 2013 + S lei în anul 2014 + S lei în anul 2015 + S lei în anul 2016 +S lei în anul 2017) + profit impozabil declarat de societate în anii 2016 și 2017 în sumă de S lei (S lei în anul 2016 + S lei în anul 2017) = profit impozabil în sumă de S lei x 16%=S lei.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, constituită din:

-taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă facturilor emise către X Suedia, cod valid TVA X. Între petentă și această societate a fost încheiat acordul nr.X din luna iunie 2014, prin acest acord contestatoarea angajându-se să efectueze lucrări de amenajare și construcții montaj la spațiul propriu închiriat către X Suedia, precu și să asigure achiziția de materiale și forța de muncă necesare funcționării activității acestei societăți în spațiul respectiv.

Pentru a efectua lucrările de amenajări și construcții montaj, petenta a subcontractat aceste lucrări la următoarele societăți de profil: S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.A., S.A. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru facturile de amenajări și construcții montaj facturate de către subcontractori S.C.X S.R.L.

lași, în perioada verificată, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuielile facturate.

Ulterior, contestatoarea refacturează aceste cheltuieli către X Suedia. Cu toate că locul prestării acestor servicii este în România, respectiv în lași, petenta în mod eronat a refacturat aceste lucrări în regim de scutire de TVA.

Pentru lucrările de amenajare și construcții montaj efectuate, S.C.X S.R.L. lași contracta lucrările ce îi erau facturate și achitate de către acesta și ulterior, lunar aceste lucrări erau refacturate și achitate de către X Suedia.

Materialele necesare desfășurării procesului de producție de către X Suedia erau achiziționate tot de către contestatoare, iar ulterior erau refacturate și achitate de către X Suedia. De asemenea, toate cheltuielile cu retribuiția, diurna aferentă personalului ce deservea producția stației pilot X Suedia au fost refacturate lunar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de amenajare și construcții montaj efectuate la spațiul unde își desfășoară activitatea X Suedia și refacturate au locul prestării în România, motiv pentru care refacturarea acestor cheltuieli trebuia făcută cu TVA. Petenta a dedus TVA aferentă lucrărilor de amenajări și construcții montaj facturate de antreprenori.

S.C.X S.R.L. lași a refacturat pentru anul 2014 lucrări de construcții montaj în sumă de S lei, iar în anul 2015 lucrări de construcții montaj în sumă de S lei. Având în vedere prevederile art.133 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.14 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei pentru anul 2014 și în sumă de S lei pentru anul 2015.

În anul 2015, petenta a refacturat materialele achiziționate de către X Suedia în stația pilot.

Refacturarea acestor materiale, în sumă de S lei, a fost efectuată în regim de scutire de TVA chiar dacă materialele în cauză nu au părăsit teritoriul național, petenta neîndeplinind condițiile de scutire de TVA conform art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2015 o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei.

S.C.X S.R.L. lași a refacturat în anul 2016 lucrări de construcții montaj în sumă de S lei, în anul 2017 lucrări de construcții montaj în sumă de S lei, iar în anul 2018 lucrări de construcții montaj în sumă de S lei.

Având în vedere prevederile art.278 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.16 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei pentru anul 2016, în sumă de S lei pentru anul 2017 și în sumă de S lei pentru anul 2018.

În anii 2016-2018, societatea a refacturat materialele achiziționate, pentru care a dedus TVA, și utilizate și facturate de către X Suedia în stația pilot, după cum urmează:

- anul 2016, materiale în valoare de S lei;
- anul 2017, materiale în valoare de S lei;
- anul 2018, materiale în valoare de S lei.

Refacturarea acestor materiale a fost făcută în regim de scutire de TVA, chiar dacă materialele în cauză nu au părăsit teritoriul național, societatea neîndeplinind condițiile de scutire de TVA conform art.270 alin.(9) și art.294 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2016 o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei, pentru anul 2017 o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei, iar pentru anul 2018 o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei.

-taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă facturii nr.X, emisă de S.C. X S.R.L., reprezentând achiziții ce nu sunt în folosul operațiunilor taxabile și nu sunt destinate activității societății, fiind încălcate prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă facturilor nr.X și nr.X, emise de S.C. X S.R.L., facturi în copie, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă facturii nr.X, factură în copie, fiind încălcate prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă facturilor de prestări servicii consultanță emise de S.C. X S.R.L. în perioada 01.05.2014-31.12.2014.

Așa cum s-a arătat și la capitolul privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au considerat, în baza art.11 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că societatea nu a prezentat suficiente argumente și documente justificative care să demonstreze că aceste servicii au fost efectiv prestate, că aceasta nu a putut demonstra realitatea tranzacțiilor având în vedere că S.C. X S.A. nu are personal calificat care să asigure prestarea serviciilor facturate, că aceste cheltuieli nu au un scop economic, că nu se face dovada necesității efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate, astfel că nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

III. Având în vedere constatările organului fiscal, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Pentru întreaga perioadă, 01.01.2013-31.12.2017, impozitul pe profit în sumă de S lei a fost stabilit astfel: pierdere fiscală de recuperat din anii 2009 și 2010 în sumă de -S lei (-S lei din anul 2009 -S lei din anul 2010) - pierdere fiscală declarată de societate în anii 2013, 2014 și 2015 în sumă de -S lei (-S lei din anul 2013 -S lei din anul 2014 - S lei în anul 2015) + cheltuieli nedeductibile fiscal stabilite de organele de inspecție fiscală în sumă de S lei (S lei în anul 2013 + S lei în anul 2014 + S lei în anul 2015 + S lei în anul 2016 +S lei în anul 2017) + profit impozabil declarat de societate în anii 2016 și 2017 în sumă de S lei (S lei în anul 2016 + S lei în anul 2017) = profit impozabil în sumă de S lei x 16%=S lei.

1. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu prestările de servicii facturate de S.C. X S.R.L., în sumă de S lei, în perioada 2014-2016 și de S.C. X S.A., în sumă de S lei, în anul 2014, și dacă petenta datorează impozitul pe profit în sumă de S lei aferent cheltuielilor cu prestările de servicii facturate de S.C. X S.R.L. în anul 2017 lei, în sumă de S lei, și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă prestărilor de servicii facturate de S.C. X S.A. în anul 2014, în condițiile în care petenta nu a justificat modul concret în care au fost prestate serviciile de către prestator și astfel, realitatea prestării acestora și necesitatea serviciilor, în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului.

În fapt, în perioada 2014-2017, petenta înregistrează în evidența contabilă, cheltuieli cu efectuarea de diverse cursuri de instruire a personalului, în baza Contractului nr.X încheiat cu S.C. X S.R.L., astfel:

- în anul 2014, cheltuieli în sumă de S lei;
- în anul 2015, cheltuieli în sumă de S lei;
- în anul 2016, cheltuieli în sumă de S lei;

-în anul 2017, cheltuieli în sumă de S lei.

Cursurile s-au ținut în cadrul X ce aparține S.C. X S.A., clădire ce a fost achiziționată de la contestatoare.

S.C. X S.R.L. este societate afiliată (S.C.X S.R.L. deține 92,3%, iar S.C. XS.A. 7,7% din capital) și are sediul social la aceeași adresă cu S.C.X S.A. S.C. X S.R.L. a fost declarată inactivă în perioada 18.04.2018-25.04.2018, a avut în anul 2014 un număr de 7 salariați cu contracte de muncă cu timp parțial de 2 ore pentru funcțiile de bucătar, somelieri, șef complex, manager turism.

S.C. X S.R.L., conform facturilor emise, a ținut următoarele cursuri: politici economice, capacitatea de comunicare, exprimare și negociere în diferite medii, competențe sociale și civice, cunoașterea metodelor de învățare și a ofertelor educaționale, marketing comercial, comunicare managerială, relații comerciale internaționale, modalități de respectare a normelor de sănătate și securitate a muncii.

Centrul de perfecționare X, parte din S.C. X S.R.L., este entitate protejată și autorizată conform Legii nr.448/2006 și autorizației nr.X.

Conform documentelor prezentate de societate organelor de inspecție fiscală, din cadrul fiecărei comisii de examinare face parte un reprezentant al **S.C.X S.R.L. Iași** (doamna Xa-director economic, doamna X- consilier juridic, domnul X). La fiecare curs susținut participă câte un singur angajat din societățile afiliate. Din cadrul **S.C.X S.R.L. Iași**, conform proceselor verbale prezentate organelor de inspecție fiscală parțial pentru anul 2014, au participat la cursuri următorii salariați:

-domnul X, angajat în funcția de referent comerț exterior, care a frecventat cursurile de marketing comercial;

-doamna X, angajată în funcția de specialist resurse umane, care a frecventat cursurile de competențe socio-civice. În perioada frecventării cursurilor, această persoană a fost angajată și la S.C. X S.R.L. în funcția de referent resurse umane, respectiv pe aceeași funcție și în același timp la ambele societăți;

-doamnaX, angajată în funcția de contabil, care a frecventat cursurile de politici economice,

-doamna X, angajată în funcția de șef secție, care a frecventat cursurile de competențe cheie comune mai multor ocupații, capacitate de comunicare, exprimare și negociere în diferite medii.

Din documentele prezentate de societate organelor de inspecție fiscală rezultă că personalul angajat la S.C. X S.R.L., ce a susținut cursurile de pregătire profesională, este format din următorii salariați:

-X, angajat în funcția de bibliotecar arhivist începând cu data de 01.10.2012 (persoană cu handicap accentuat-permanent). Funcția pe care o deține nu poate proba competența de susținere a cursurilor în calitate de formator sau participarea lui directă la susținerea cursurilor de perfecționare. Această persoană nu se regăsește în niciun proces verbal de absolvire sau în cuprinsul comisiei de examinare. În afara faptului că S.C. X S.R.L. a facturat separat și periodic servicii de arhivare către petentă, aceasta nu a

putut proba și implicare respectivei persoane în activitatea de susținere a cursurilor de perfecționare și pregătire profesională;

-X, angajat în funcția de bibliotecar arhivist începând cu data de 01.10.2012. Funcția pe care o deține nu poate proba competența de susținere a cursurilor în calitate de formator sau participarea lui directă la susținerea cursurilor de perfecționare. Această persoană nu se regăsește în niciun proces verbal de absolvire sau în cuprinsul comisiei de examinare. În afara faptului că S.C. X S.R.L. a facturat separat și periodic servicii de arhivare către petentă, aceasta nu a putut proba și implicare respectivei persoane în activitatea de susținere a cursurilor de perfecționare și pregătire profesională;

-X angajată cu timp parțial în funcția de confecționar asamblator articole textile. Funcția pe care o deține nu poate proba competența de susținere a cursurilor în calitate de formator sau participarea lui directă la susținerea cursurilor de perfecționare. Această persoană nu se regăsește în niciun proces verbal de absolvire sau în cuprinsul comisiei de examinare. Conform raportului de descriere a activității a Centrului de Perfecționare a Cadrelor X pentru anul 2014, această persoană este menționată ca fiind formator, dar, conform Raportului Revisal, contractul de muncă al acestei persoane a încetat la data de 17.06.2014;

-X, angajat în funcția de formator începând cu data de 01.10.2012 (persoană cu handicap accentuat-pertmanent, cu timp parțial de 4 ore). În perioada în care s-au facturat cursurile de pregătire profesională, această persoană a deținut și funcția de director comercial la S.C. X de X S.A., în perioada 16.04.2015-01.04.2016 și de director de vânzări la S.C. X, în perioada 04.04.2016 până în prezent, cu contracte cu normă întreagă.

Având în vedere cele 2 contracte încheiate pentru un timp de lucru cu normă întreagă, organele de inspecție fiscală au considerat că persoana în cauză nu avea timpul fizic necesar și pentru susținerea cursurilor de formare profesională la S.C. X S.R.L., atâta timp cât aceasta figura în perioada susținerii cursurilor și în statele de funcții și salarii la celelalte societăți la care era angajat cu normă întreagă.

În perioada supusă inspecție fiscale, S.C. X S.R.L. nu a mai avut alți formatori angajați cu forme legale de muncă.

În baza facturilor emise de S.C. X S.R.L., societatea și-a dedus contravaloarea acestora din contribuția la fondul de solidaritate pentru persoanele cu handicap datorată bugetului de stat.

Contestatoarea nu a prezentat pe perioadă efectuării inspecției fiscale, și nici odată cu punctul de vedere documente justificative, respectiv: rapoarte de serviciu, situații de lucrări aferente cursurilor de pregătire profesională facturate de S.C. X S.R.L. pentru perioada 01.01.2015-31.12.2017, deși au fost solicitate de nenumărate ori, prin adrese repetate, societatea declarând pe propria răspundere, cu ocazia discuției finale, că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative pe care le deține.

De asemenea, petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative privind descrierea detaliată a duratei de desfășurare a cursurilor și plasarea în timp a cursurilor și nici privind tematica exactă a acestora în corelare cu selectarea persoanelor participante.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au identificat justificări privind plasarea exactă în timp a cursurilor în raport cu programul de lucru individual al fiecărei persoane participante, modalitatea de transport și parcurgerea distanței față de locul unde se desfășoară cursurile de formare, având în vedere că acestea se desfășurau în localitatea X, județul Neamț, la cca. 150 de km față de locul de muncă, justificarea prezenței fizice pe întreaga durată a cursurilor a participanților și a formatorilor, modalități de certificare (lipsa unui certificat la finalul cursului sau certificat nerecunoscut de companie), lipsa unor formatori sau a personalului care susține cursul fără niciun fel de experiență sau competențe în susținerea de cursuri de formare profesională, respectiv: arhivar, lucrător comercial, bibliotecar.

Petenta nu a făcut dovada existenței unei corelări concretizată în adaptarea ofertei de formare la specificul activității din firmă, programele de formare profesională nu sunt organizate și desfășurate de instituții de profil, instituții care ar fi identificat cu exactitate și ar fi adaptat necesarul de cursuri de formare în funcție de specificul funcțiilor ocupate de participanți și/sau vechimea în muncă.

Ipoteza investiției angajatorului în forța de muncă în vederea parcurgerii unor programe de formare profesională care să le dezvolte noi competențe angajaților care au participat la aceste cursuri nu se confirmă întrucât nici în timpul, nici ulterior desfășurării acestor programe de pregătire profesională, angajaților în cauză nu li s-au extins atribuțiile conform clauzelor stipulate în contractele de muncă încheiate cu petenta și nu li s-au adus modificări privind creșterea nivelului de salarizare sau avansarea în companie.

Facturarea cursurilor de perfecționare și pregătire profesională de către S.C. X S.R.L. au fost făcute în regim de scutire de TVA.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu au scop economic, petenta nefăcând dovada necesității efectuării acestor cursuri având în vedere specificul activității desfășurate și neoferind suficiente argumente și au stabilit că nu sunt deductibile cheltuielile în sumă totală de **S lei**, stabilind pentru anul 2017 un impozit pe profit aferent în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2014, petenta înregistrează în evidența contabilă cheltuieli în sumă de **S lei**, reprezentând prestări servicii consultanță și

management facturate de S.C. X S.A. și deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **S lei**.

Între petentă și S.C. X S.A. a fost încheiat Contractul nr.X ce are ca obiect prestări servicii de consultanță în afaceri și management, după cum urmează:

- asistență în elaborarea și reorganizarea proiectelor investiționale;

- asistență în procesul de transformare, dezvoltare sau schimbare a unei organizații în situații de fuziune și achiziții, vânzare de active;

- activități de consultare pentru afaceri și management, analiza fluxurilor de producție, analiza economică a afacerii, analiza dinamicii afacerii;

- verificarea realizării la un nivel corespunzător de calitate a indicatorilor societății;

- verificarea modului de organizare și respectarea legislației, a reglementării și deciziilor beneficiarului;

- stabilirea obiectivelor specifice ale controlului/auditului;

- verificarea situațiilor financiare cu bugetele stabilite;

- identificarea erorilor, risipei, gestiunii defectuoase, fraudelor și stabilirea persoanelor răspunzătoare.

Conform contractului, serviciile vor fi prestate de către consultant, contractul fiind încheiat pe o durată de un an, pentru serviciile prestate petenta având obligația de achita lunar suma de S lei, la care se adaugă TVA în sumă de S lei.

S.C. X S.A. este societate afiliată, structura acționariatului fiind următoarea: domnul X deține 97,25%, S.C.X S.R.L. deține 1%, restul fiind deținut de celelalte societăți din grup. Principala activitate desfășurată de S.C. X S.A. este "Acvacultura în ape dulci", cod CAEN 322.

Prin actul adițional nr.X, a fost reziliat acest contract începând cu data de 01.01.2015.

În perioada 01.05.2014-31.12.2014, S.C. X S.A. a facturat prestări servicii consultanță în sumă totală de S lei, din care cheltuieli în sumă de S lei ce au fost înregistrate în evidența contabilă în contul 628 "Cheltuieli cu prestări servicii de la terți". Această societate nu a declarat în totalitate prestările de servicii către petentă.

Pe perioada derulării contractului, S.C. X S.A. avea trei salariați cu timp parțial de muncă, de 2 și 4 ore, astfel:

- un manager, în persoana doamnei X;

- un consilier juridic, în persoana doamnei X;

- un lucrător păstrăvărie.

Pentru justificarea înregistrării în contabilitate a cheltuielilor în sumă de S lei, societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- Proces verbal nr.X pentru luna mai 2014-analiza privind determinarea valorii unor active ale societății;

-Proces verbal nr.X pentru luna iunie 2014-analiza piață și concurență;

-Proces verbal FN pentru luna iulie 2014-propunere de procedură de calculație și management al costurilor, propunere de procedură de gestionare a patrimoniului;

-Proces verbal FN pentru luna august 2014-propunere de procedură de calculație și management al costurilor, ghid pentru implementarea și menținerea sistemului de management al securității;

-Proces verbal FN pentru luna septembrie 2014-propunere de procedură de management al riscurilor, implementarea unui program de mentenanță a utilajelor;

-Proces verbal FN pentru luna octombrie 2014-întocmirea și auditarea situațiilor financiare consolidate 2013;

-Proces verbal FN pentru luna noiembrie 2014-ghid pentru management propunere de procedură de calculație și managementul Proiectelor Inovative;

-Proces verbal FN pentru luna decembrie 2014-recomandări privind managementul relațiilor cu clienții.

Referitor la Procesul verbal nr.X, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru stabilirea valorii activelor societății s-au efectuat reevaluări la mijloacele fixe, stabilite prin procese verbale de reevaluare efectuate de evaluatori autorizați externi, societatea neputând justifica analiza suplimentară a unor reevaluări efectuate de evaluatori specializați.

Referitor la Procesul verbal nr.X care a avut ca obiect “analiza piață și concurență”, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceeași lună, iunie 2014, a fost întocmit și un Raport de activitate de către o altă persoană, respectiv X, în baza contractului de consultanță încheiat cu acesta și care a avut în mare parte aceleași obiective legate de cercetarea pieței și analiza concurenței, pentru care acesta din urmă a facturat servicii de contactare clienți, prospectare piață și întâlniri cu beneficiari, parteneri comerciali, încheieri de contracte cu aceștia. Prestările de servicii facturate de domnul X fac obiectul facturii nr.X, în valoare de S lei. Având în vedere cele două contracte în derulare pentru obiective similare, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu a prezentat suficiente argumente și documente justificative care să demonstreze că aceste servicii au fost efectiv prestate, nu a putut demonstra realitatea tranzacțiilor având în vedere că S.C. X S.A. nu are personal calificat care să asigure prestarea serviciilor facturate.

Referitor la Procesul verbal FN pentru luna octombrie 2014-întocmirea și auditarea situațiilor financiare consolidate 2013, organele de inspecție fiscală precizează faptul că auditarea situațiilor financiar contabile, începând cu anul 2013, a fost realizată de S.C. X S.R.L., S.C. X S.A. având ca obiect de activitate “Acvacultura în ape dulci”.

Conform contractelor de muncă încheiate și a Raportului Revisal, pe perioada derulării acestor contracte, petenta a avut angajați cu contract de muncă cu funcțiile și atribuțiile de contabil, auditor intern și consilier

economic, inginer-economist, consilier juridic, în a căror atribuții de serviciu intră o mare parte din serviciile facturate de S.C. X S.A.

Referitor la Procesul verbal FN pentru luna decembrie 2014-eecomandări privind managementul relațiilor cu clienții, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceeași perioadă a fost întocmit și un raport de activitate de către altă persoană, respectiv X, în baza contractului de consultanță încheiat cu acesta, și care a avut în mare parte aceleași obiective legate de contractare clienți și relațiile cu aceștia, pentru care acesta din urmă a facturat servicii de contactare clienți și întâlniri cu beneficiari, realizarea de întâlniri cu partenerii, participarea la negocieri, încheierea de contracte cu clienți și furnizori. Prestările de servicii facturate de domnul X fac obiectul facturii nr.X, în valoare de S lei. Având în vedere cele două contracte în derulare pentru obiective similare, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu a prezentat suficiente argumente și documente justificative care să demonstreze că aceste servicii au fost efectiv prestate, nu a putut demonstra realitatea tranzacțiilor având în vedere că S.C. X S.A. nu are personal calificat care să asigure prestarea serviciilor facturate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în aceeași perioadă se află în derulare un alt contract de prestări servicii încheiat sub nr.X, încheiat cu domnul X, ce are același obiect ca și contractul menționat menționat mai sus. Petenta a achitat lunar pentru contractul nr.X suma de S euro, plus TVA. Contractul a încetat la data de 01.01.2015.

Având în vedere existența a două contracte cu furnizori diferiți, pentru servicii în mare parte similare, că societatea nu a prezentat suficiente argumente și documente justificative care să demonstreze că aceste servicii au fost efectiv prestate, că aceasta nu a putut demonstra realitatea tranzacțiilor având în vedere că S.C. X S.A. nu are personal calificat care să asigure prestarea serviciilor facturate, organele de inspecție fiscală au considerat în baza prevederilor art.11 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f) și (m) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de **S lei** și că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de **S lei**.

În drept, în materia impozitului pe profit, pentru perioada de până la data de 01.01.2016, sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art. 19-(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintrun an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

“Art. 21-(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

“Art. 21-(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”,

coroborat cu pct. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, care precizează:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Începând cu data de 01.01.2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate rezultă că sunt deductibile cheltuielile efectuate de un contribuabil, numai în măsura în care ele sunt efectuate în scopul obținerii de venituri, nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege și se justifică realitatea și necesitatea prestațiilor.

În materia TVA sunt incidente prevederile art. 145 alin. (1) și (2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 145-(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

“Art. 146-(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din constatările organelor de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în raport de sumele contestate și de susținerile contestatarei, rezultă următoarele:

A. Cu privire la serviciile prestate de S.C. X S.R.L., pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei, înregistrate în perioada 2014-2017, pentru anul 2017 fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de S lei, se rețin următoarele:

-contestatoarea nu a prezentat pe perioadă efectuării inspecției fiscale și nici odată cu punctul de vedere documente justificative, respectiv: rapoarte de serviciu, situații de lucrări aferente cursurilor de pregătire profesională facturate de S.C. X S.R.L. pentru perioada 01.01.2015-31.12.2017, deși au fost solicitate de nenumărate ori, prin adrese repetate, societatea declarând pe propria răspundere, cu ocazia discuției finale, că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative pe care le deține;

-petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative privind descrierea detaliată a duratei de desfășurare a cursurilor și plasarea în timp a cursurilor și nici privind tematica exactă a acestora în corelare cu selectarea persoanelor participante;

-societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală justificări privind plasarea exactă în timp a cursurilor în raport cu programul de lucru individual al fiecărei persoane participante, modalitatea de transport și parcurgerea distanței față de locul unde se desfășoară cursurile de formare, având în vedere că acestea se desfășurau în localitatea X, județul Neamț, la cca. 150 de km față de locul de muncă, justificarea prezenței fizice pe întreaga durată a cursurilor a participanților și a formatorilor, modalități de certificare (lipsa unui certificat la finalul cursului sau certificat nerecunoscut de companie);

-organele de inspecție fiscală au constatat lipsa unor formatori și faptul că personalul care susține cursul nu are niciun fel de experiență sau

competențe în susținerea de cursuri de formare profesională, respectiv: arhivar, lucrător comercial, bibliotecar.

-petenta nu a făcut dovada existenței unei corelări concretizată în adaptarea ofertei de formare la specificul activității din firmă, programele de formare profesională nu sunt organizate și desfășurate de instituții de profil, instituții care ar fi identificat cu exactitate și ar fi adaptat necesarul de cursuri de formare în funcție de specificul funcțiilor ocupate de participanți și/sau vechimea în muncă;

-nici în timpul, nici ulterior desfășurării acestor programe de pregătire profesională, angajaților în cauză nu li s-au extins atribuțiile conform clauzelor stipulate în contractele de muncă încheiate cu petenta și nu li s-au adus modificări privind creșterea nivelului de salarizare sau avansarea în companie.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei precum că cheltuielile cu pregătirea profesională a personalului au fost efectuate pentru îndeplinirea obligațiilor de formare profesională prevăzute de art.192-210 din Codul muncii se reține că, din documentele prezentate în cursul inspecției fiscale, rezultă că aceasta nu a prezentat acte adiționale la contractele individuale de muncă ale personalului pregătit, din care să reiasă modalitatea concretă de formare profesională, drepturile și obligațiile părților, durata formării profesionale, obligațiile contractuale ale salariatului în raport cu angajatorul care a suportat cheltuielile ocazionate de formarea profesională, așa cum prevede art. 196 alin. (2) din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și anume: :

“Art. 196 - (1) Participarea la formarea profesională poate avea loc la inițiativa angajatorului sau la inițiativa salariatului.

(3) Modalitatea concretă de formare profesională, drepturile și obligațiile părților, durata formării profesionale, precum și orice alte aspecte legate de formarea profesională, inclusiv obligațiile contractuale ale salariatului în raport cu angajatorul care a suportat cheltuielile ocazionate de formarea profesională, se stabilesc prin acordul părților și fac obiectul unor acte adiționale la contractele individuale de muncă.”

Ca o concluzie a celor arătate mai sus, reținem faptul că societatea nu a prezentat în susținerea contestației alte documente decât cele prezentate organelor de inspecție fiscală, astfel că aceasta nu poate să justifice modul concret în care au fost prestate serviciile de către prestator și astfel, realitatea prestării acestora și necesitatea achiziției serviciilor în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, fapt pentru care în temeiul art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct. 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, date în aplicarea acestuia, și art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, cheltuielile cu serviciile prestate de către S.C.X S.R.L. nu sunt deductibile.

Se reține că jurisprudență recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CEJ în cauza C-85/95 John Reisdorf). La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompleman, Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

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

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora depinde de natura serviciului

prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

Se reține faptul că stabilirea de către organele de inspecție fiscală că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal a avut la bază faptul că acestea nu au un scop economic, că petenta nu a făcut dovada necesității efectuării acestora, având în vedere specificul activității desfășurate și natura cursurilor facturate, că furnizorul acestor servicii nu dispune de formatori sau formatorii care susține că au susținut aceste cursuri nu au calificarea necesară pentru susținerea de cursuri de formare profesională și nu faptul că Centrul de perfecționare X nu ar fi parte din S.C.X S.R.L. sau că această entitate nu ar fi protejată și autorizată conform Legii nr.448/2006, respectiv Autorizației nr.X, așa cum menționează contestatoarea în nenumărate rânduri în contestația formulată.

Întrucât petenta nu a putut să justifice modul concret în care au fost prestate serviciile de către prestator și, astfel, realitatea prestării acestora și necesitatea serviciilor, în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de **S lei**, facturate de S.C. X S.R.L., înregistrate în evidența contabilă în perioada 2014-2017 și că aceasta datorează impozitul pe profit în sumă de **S lei** aferent cheltuielilor înregistrate în anul 2017.

B. Cu privire la serviciile prestate de S.C. X S.A., pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei, înregistrate în anul 2014, și că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, se rețin următoarele:

-pe perioada derulării contractului, S.C. X S.A. avea trei salariați cu timp parțial de muncă, de 2 și 4 ore, astfel: un manager, în persoana doamnei X, un consilier juridic, în persoana doamnei X, un lucrător păstrăvărie;

-referitor la Procesul verbal nr.X, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru stabilirea valorii activelor societății s-au efectuat reevaluări la mijloacele fixe, stabilite prin procese verbale de reevaluare

efectuate de evaluatori autorizați externi, societatea neputând justifica analiza suplimentară a unor reevaluări efectuate de evaluatori specializați;

-referitor la Procesul verbal nr.X, care a avut ca obiect "analiza piață și concurență", organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceeași lună, iunie 2014, a fost întocmit și un Raport de activitate de către o altă persoană, respectiv X, în baza contractului de consultanță încheiat cu acesta și care a avut în mare parte aceleași obiective legate de cercetarea pieței și analiza concurenței, pentru care acesta din urmă a facturat servicii de contactare clienți, prospectare piață și întâlniri cu beneficiari, parteneri comerciali, încheieri de contracte cu aceștia. Prestările de servicii facturate de domnul X fac obiectul facturii nr.X, în valoare de S lei;

-referitor la Procesul verbal FN pentru luna octombrie 2014-întocmirea și auditarea situațiilor financiare consolidate 2013, organele de inspecție fiscală precizează faptul că auditarea situațiilor financiar contabile, începând cu anul 2013, a fost realizată de S.C. X S.R.L., S.C. X S.A. având ca obiect de activitate "Acvacultura în ape dulci".

-conform contractelor de muncă încheiate și a Raportului Revisal, pe perioada derulării acestor contracte, petenta a avut angajați cu contract de muncă cu funcțiile și atribuțiile de contabil, auditor intern și consilier economic, inginer-economist, consilier juridic, în a căror atribuții de serviciu intră o mare parte din serviciile facturate de S.C. X S.A.

-referitor la Procesul verbal FN pentru luna decembrie 2014-recomandări privind managementul relațiilor cu clienții, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru aceeași perioadă a fost întocmit și un raport de activitate de către altă persoană, respectiv X, în baza contractului de consultanță încheiat cu acesta, și care a avut în mare parte aceleași obiective legate de contractare clienți și relațiile cu aceștia, pentru care acesta din urmă a facturat servicii de contactare clienți și întâlniri cu beneficiari, realizarea de întâlniri cu partenerii, participarea la negocieri, încheierea de contracte cu clienți și furnizori. Prestările de servicii facturate de domnul X fac obiectul facturii nr.X, în valoare de S lei. Organele de inspecție fiscală au constatat că în aceeași perioadă se află în derulare un alt contract de prestări servicii încheiat sub nr.X, cu domnul X, ce are același obiect ca și contractul menționat menționat mai sus.

-facturile emise de furnizor nu au avut la bază situații de lucrări, rapoarte de servicii, etc. care să demonstreze că serviciile au fost efectiv prestate.

Având în vedere că pe perioada derulării contractului, S.C. X S.A. avea trei salariați cu timp parțial de muncă, de 2 și 4 ore, neavând personal specializat pentru prestarea acestor servicii, că, conform contractelor de muncă încheiate și a Raportului Revisal, pe perioada derulării acestor contracte, petenta a avut angajați cu contract de muncă cu funcțiile și atribuțiile de contabil, auditor intern și consilier economic, inginer-economist, consilier juridic, în a căror atribuții de serviciu intră o mare parte din serviciile facturate de S.C. X S.A., că pentru aceeași perioadă petenta a avut încheiate contracte de prestări servicii atât cu S.C. X S.A., cât și cu

persoana fizică X pentru obiective similare, neputând demonstra astfel realitatea tranzacțiilor și prestarea efectivă a serviciilor, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă de **S lei** și că petenta nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Având în vedere cele de mai sus și ținând seama de faptul că petenta nu a depus în susținerea contestației niciun document din care să rezulte că serviciile au fost prestate efectiv, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au stabilit că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu prestările de servicii în sumă totală de **S lei (S lei + Sle)**, că petenta datorează impozitul pe profit în sumă de **S lei** aferent anului 2017 și că această nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C.X S.R.L. Iași** pentru acest capăt de cerere.

2. Cauza soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă S lei aferentă lucrărilor de construcții montaj și materialelor achiziționate de societate și utilizate de X Suedia și refacturate către aceasta, în condițiile în care refacturarea a fost efectuată în regim de scutire de TVA, chiar dacă locul prestării serviciilor a fost în România și materialele nu au părăsit teritoriul național.

În fapt, prin decizia de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei, aferentă facturilor emise către X Suedia, cod valid TVA X. Între petentă și această societate a fost încheiat acordul nr.X din luna iunie 2014, prin acest acord contestatoarea angajându-se să efectueze lucrări de amenajare și construcții montaj la spațiul propriu închiriat către X Suedia, precum și să asigure achiziția de materiale și forța de muncă necesare funcționării activității acestei societăți în spațiul respectiv.

Pentru a efectua lucrările de amenajări și construcții montaj, petenta a subcontractat aceste lucrări la următoarele societăți de profil: S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.A., S.A.X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru facturile de amenajări și construcții montaj facturate de către subcontractori S.C.X S.R.L. Iași, în perioada verificată, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA și a dedus la calculul profitului impozabil cheltuielile facturate.

Ulterior, contestatoarea refacturează aceste cheltuieli către X Suedia. Cu toate că locul prestării acestor servicii este în România, respectiv în Iași, petenta în mod eronat a refacturat aceste lucrări în regim de scutire de TVA.

Pentru lucrările de amenajare și construcții montaj efectuate, S.C.X S.R.L. Iași contracta lucrările ce îi erau facturate și achitate de către acesta și ulterior, lunar aceste lucrări erau refacturate și achitate de către X Suedia.

Materialele necesare desfășurării procesului de producție de către X Suedia erau achiziționate tot de către contestatoare, iar ulterior erau refacturate și achitate de către X Suedia. De asemenea, toate cheltuielile cu retribuția, diurna aferentă personalului ce deservea producția stației pilot X Suedia au fost refacturate lunar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de amenajare și construcții montaj efectuate la spațiul unde își desfășoară activitatea X Suedia și refacturate au locul prestării în România, motiv pentru care refacturarea acestor cheltuieli trebuia făcută cu TVA. Petenta a dedus TVA aferentă lucrărilor de amenajări și construcții montaj facturate de antreprenori.

S.C.X S.R.L. Iași a refacturat pentru anul 2014 lucrări de construcții montaj în sumă de S lei, iar în anul 2015 lucrări de construcții montaj în sumă de S lei. Având în vedere prevederile art.133 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.14 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei pentru anul 2014 și în sumă de S lei pentru anul 2015.

În anul 2015, petenta a refacturat materialele achiziționate de către X Suedia în stația pilot.

Refacturarea acestor materiale, în sumă de S lei, a fost efectuată în regim de scutire de TVA chiar dacă materialele în cauză nu au părăsit teritoriul național, petenta neîndeplinind condițiile de scutire de TVA conform art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2015 o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei.

S.C.X S.R.L. Iași a refacturat în anul 2016 lucrări de construcții montaj în sumă de S lei, în anul 2017 lucrări de construcții montaj în sumă de S lei, iar în anul 2018 lucrări de construcții montaj în sumă de S lei. Având în vedere prevederile art.278 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.16 alin.(2)

din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de S lei pentru anul 2016, în sumă de S lei pentru anul 2017 și în sumă de S lei pentru anul 2018.

În anii 2016-2018, societatea a refacturat materialele achiziționate, pentru care a dedus TVA, și utilizate și facturate de către X Suedia în stația pilot, după cum urmează:

- anul 2016, materiale în valoare de S lei;
- anul 2017, materiale în valoare de S lei;
- anul 2018, materiale în valoare de S lei.

Refacturarea acestor materiale a fost făcută în regim de scutire de TVA, chiar dacă materialele în cauză nu au părăsit teritoriul național, societatea neîndeplinind condițiile de scutire de TVA conform art.270 alin.(9) și art.294 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul 2016 o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei, pentru anul 2017 o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei, iar pentru anul 2018 o diferență de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de S lei.

În drept, în ceea ce privește prestările de servicii, pentru anii 2014 și 2015, sunt incidente prevederile art.126 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.126-(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul [art. 128 - 130](#), constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile [art. 132](#) și [133](#);

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la [art. 127](#) alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la [art. 127](#) alin. (2);”

Potrivit acestor prevederi legale în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate cu plată pe teritoriul României în condițiile în care sunt realizate

de o persoană impozabilă așa cum a fost definită la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor/prestarea serviciilor rezultă din una din activitățile economice prevăzute la art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, condițiile enumerativ stipulate la articolul din legea fiscală mai sus menționat, trebuiesc îndeplinite în mod cumulativ, ceea ce înseamnă că dacă nu este îndeplinită o singură condiție aceasta determină neîncadrarea operațiunilor în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al TVA.

Așadar, printr-o interpretare per a contrario, o operațiune nu este impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, respectiv operațiunea nu se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit.a) - d) art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este îndeplinită, așa cum reglementează însăși legiuitorul la pct.1 alin.(1), respectiv în funcție de perioada incidentă operațiunii în cauză, la pct.2 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.126 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește locul prestării serviciilor, art. 133 alin. (2) din același act normativ, precizează:

“(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

Se reține că potrivit alin.(4) al aceluiași articol de lege, au fost prevăzute anumite excepții de la aceste prevederi legale, în sensul că locul prestării este stabilit în funcție de natura serviciilor prestate, astfel:

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;

coroborate cu prevederile pct.14 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea acestui articol, și anume:

“14. (1) Serviciile prevăzute la [art. 133](#) alin. (4) din Codul fiscal fac excepție de la regulile generale prevăzute la [art. 133](#) alin. (2) și (3) din Codul fiscal în ceea ce privește stabilirea locului prestării. Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă menționată la [art. 156⁴](#) din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestațiilor și achizițiilor intracomunitare de servicii.

(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor [art. 133](#) alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

a) elaborarea de planuri pentru o construcție sau o parte a unei construcții care sunt alocate unei anumite parcele de teren, indiferent dacă construcția este ridicată ori nu;

b) furnizarea de servicii de supraveghere/securitate pe șantier;

c) construirea unei clădiri sau edificarea unei construcții, precum și lucrările de construcții și demolare efectuate asupra unei construcții ori asupra unor părți ale unei construcții;

(...)”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt în vigoare prevederile art.278 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, și anume:

“ (4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestațiile de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier;”,

coroborate cu prevederile pct.16 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea acestui articol:

“16- (2) Serviciile legate de bunuri imobile prevăzute la [art. 278](#) alin. (4) lit. a) din Codul fiscal includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, locul prestării este locul unde sunt situate bunurile imobile.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că bunul imobil la care petenta a efectuat lucrări de amenajare și construcții montaj este spațiul propriu închiriat către X Suedia.

Având în vedere acest aspect și ținând seama de faptul că prestările de servicii care au fost efectuate de petentă în legătură cu bunurile imobile au legătură directă cu un bun imobil, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că locul prestării de servicii este în România și că petenta datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora în sumă de **S lei (S lei +S lei +S lei +S lei)**.

Referitor la materialele achiziționate de petentă și utilizate de către X Suedia-în stația pilot, în sumă totală de S lei (S lei +S lei +S lei +S lei), materiale ce au fost refacturate către aceasta, pentru anul 2015, speței îi sunt aplicabile prevederile art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.143-(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor [art. 152²](#);”

precum și cele ale art.10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.10- (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Începând cu data de 01.01.2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.270 alin.(9) și art.294 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.270-(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

“Art.294-(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor [art. 312](#)”;

precum și prevederile art.10 din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinului ministrului finanțelor publice nr.103/2016, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.10-(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la [art. 294](#) alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, iar documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

De asemenea, conform prevederilor legale redade mai sus, rezultă faptul că, în ceea ce privește livrările intracomunitare de bunuri, documentul care atestă faptul că bunurile au fost transportate în alt stat membru reprezintă document obligatoriu în vederea justificării scutirilor de taxă pe valoarea adăugată și, în oricare din situațiile în care transportul bunurilor la destinație nu poate fi dovedit cu un astfel de document, scutirea nu este aplicabilă.

Referitor la definirea și conținutul documentului de transport, cu caracter de generalitate, precizăm urătoarele:

-scrisoarea de trăsură reprezintă, conform art.4 din Decretul nr.451/1972, *“proba contractului de transport”*, însă, în conformitate cu precizările din același articol, *“absența, neregularitatea sau pierderea scrisorii de trăsură nu afectează nici existența, nici valabilitatea contractului de transport(...)”*

În conformitate cu art.9 din Decretul nr.451/1972 *“scrisoarea de trăsură face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator”*, iar la art.5 din acest act normativ este definit modul în care trebuie întocmită scrisoarea de trăsură.

În ceea ce privește informațiile pe care trebuie să le conțină documentul de transport, acestea sunt detaliate la art.6 din Decretul nr.451/1972, și anume:

„1. Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- a) locul și data întocmirii sale;*
- b) numele și adresa expeditorului;*
- c) numele și adresa transportatorului;*
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
- e) numele și adresa destinatarului;*
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;*
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și până la eliberare);*
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;*
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.[...]*

3. Părțile pot insera în scrisoarea de trăsură orice altă indicație pe care ele o consideră utilă.”

În concluzie, documentul de transport face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator, valabilitatea acestuia nefiind condiționată de existența ștampilei și semnăturii beneficiarului pe documentul de transport.

Același punct de vedere a fost emis și de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, într-o speță similară, prin adresa nr.X.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a refacturat materialele achiziționate, pentru care a dedus TVA, și utilizate și facturate de către X Suedia în stația pilot, refacturarea acestor materiale fiind făcută în regim de scutire de TVA, chiar dacă materialele în cauză nu au părăsit teritoriul național.

Nu se reține în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că toate operațiunile derulate cu X Suedia au vizat bunuri care au fost expediate către Suedia, deoarece petentă nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte că bunurile respective au părăsit teritoriul României.

În același sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție, prin decizia pronunțată în cazul C-409/04, CEJ stabilind că *“scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare”*.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatară nu beneficiază de scutirea de TVA prevăzută la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și la art.294 alin(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât la data efectuării inspecției fiscale nu au fost prezentate documente care să ateste că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru al Uniunii Europene.

Având în vedere cele mai sus precizate, se reține că petenta nu a justificat cu documente că bunurile au fost transportate în alt stat membru al Uniunii Europene, respectiv că au părăsit fizic teritoriul României și au ajuns la destinatar intrând în proprietatea acestuia, în mod legal organele de inspecție fiscală au reținut în sarcina contestatarii ca fiind datorată taxă pe valoarea adăugată în cuantum de **S lei (S lei + S lei + S lei + S lei)** pe considerentul că **S.C. X S.R.L. Iași** nu a făcut dovada că bunurile au părăsit fizic teritoriul României.

Referitor la cele 2 CMR-uri, din anul 2019, depuse de petentă în susținerea contestației, se reține că: în cuprinsul acestora nu este specificat ca beneficiar X Suedia, ci INTERCOT Barcelona, materialele specificate a fi transportate sunt fibre textile, ori materialele refacturate X Suedia nefiind de această natură și că inspecție fiscală nu a vizat anul 2019.

Referitor la susținerea petentei precum că taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei a fost calculată greșit, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea contestației, societatea nedemonstrând în niciun mod această susținere.

În concluzie, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu a adus argumente și nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au constatat că **S.C. X S.R.L. Iași** are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.R.L. Iași** pentru acest capăt de cerere.

3.Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate pronunța pe fondul cauzei în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în condițiile în care pentru aceste sume societatea nu aduce argumente și nu invocă temeiuri de drept în susținerea propriei cauze din care să rezulte o situație diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, urmare a inspecției fiscale efectuate la **S.C. X S.R.L. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația de plată a impozitului pe profit în sumă de S lei, aferent perioadei 01.01.2013-31.12.2017 și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aferentă perioadei 01.01.2014-31.12.2018.

Prin prezenta contestație, petenta deși contestă impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, aduce motivații numai în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, neaducând argumente și neinvocând temeiuri de drept în susținerea propriei cauze în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

(...)

a) motivele de fapt și de drept;

b) dovezile pe care se întemeiază”.

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”,

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează :

„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.”

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

„Art. 249 Sarcina probei:

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă:

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr.X, se reține că *“în ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] este de observat că recurenta-reclamanta nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art.217 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei”*.

Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X, societatea contestă impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și aduce motivații în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Întrucât societatea nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeiuri de drept în susținerea propriei cauze, se reține că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere.

Astfel, având în vedere reținerile de mai sus, în baza prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se va respinge ca nemotivată contestația pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.RL. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe profit;

-S lei taxă pe valoarea adăugată.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **S.C.X S.RL. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-IS X, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-IS X de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând:

-S lei impozit pe profit;

- S lei taxă pe valoarea adăugată.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Iași.