

## **DECIZIE nr. 3786/29.08.2019**

privind soluționarea contestației formulate de Societatea X SRL înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /20.05.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală cu adresa ARG\_AIF ... /10.05.2019, înregistrată la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /20.05.2019, asupra contestației de

Societatea X SRL

CUI: ...

cu sediul în localitatea ... , comuna ... , nr. ...., jud. Arad

înregistrată la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Arad sub nr. ARG\_AIF ... /06.05.2019 și la Direcția Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /20.05.2019.

Obiectul contestației îl constituie:

- Decizia de impunere nr. **F-AR .../20.03.2019** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice
- Decizia nr. **F-AR .../20.03.2019** privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale la persoane juridice și
- Raportul de inspecție fiscală nr. **F-AR .../20.03.2019**

emise de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

***În ceea ce privește contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.03.2019***, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

***„ART. 93***

***Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale***

***(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.***

***(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:***

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„ART. 131

*Rezultatul inspecției fiscale*

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

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)*

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

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”*

coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

**(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:**

a) *creanțe fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;*

b) *măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;*

c) *deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);*

d) *creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”*

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să*

*conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”*

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../20.03.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, precum împotriva Deciziei nr. F-AR .../20.03.2019 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale la persoane juridice emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR .../20.03.2019 care reprezintă titlu de creanță și la Decizia nr. F-AR .../20.03.2019 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale la persoane juridice.

***În ceea ce privește contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../20.03.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Deciziei nr. F-AR .../20.03.2019 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad, se rețin următoarele:***

Petenta contestă parțial actele administrativ fiscale, astfel:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice **F-AR .../20.03.2019** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.03.2019, pentru suma de ... lei reprezentând baza impozabilă stabilită suplimentar în cazul impozitului pe profit și ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată

- Decizia nr. **F-AR .../20.03.2019** privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad, pentru suma de ... lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală în anul 2017.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, dl. ... A ... , în calitate de administrator, fiind astfel respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării actelor administrativ fiscale contestate, prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea contestației:

I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării parțiale a deciziilor contestate, pentru următoarele motive:

1. Lipsa verificării și analizării aspectelor de fond privind serviciile facturate de către societatea H SRL, în cuantum de ... lei. Aprecierea eronată a nedeductibilității acestor servicii. Lipsa probelor în aprecierea legată de justificarea și necesitatea efectuării acestor servicii. Nelegalitate. Netemeinicie. Nulitate.

Textele legale la care petenta face referire sunt art. 6 alin. 1 și 2, art. 7 alin. 3, art. 12, art. 55 alin. 3, art. 73 alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și art. 11 alin.1 și 4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, dispoziții legale care în opinia sa au fost ignorate de organele de inspecție fiscală.

Făcând trimitere la Normele de aplicare ale Codului fiscal, care explicitează noțiunea de „*tranzacție fără scop economic*” ca fiind „*orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.*”, petenta arată că nu înțelege care este situația fiscală mai favorabilă de care ar fi beneficiat în condițiile în care a înregistrat pierdere fiscală – neplătind impozit pe profit – iar societatea plătește impozit de 3% pe sumele facturate; în mod similar, și în cazul TVA, ambele firme sunt plătitoare de TVA, suma dedusă de petentă fiind colectată de societatea H SRL.

În opinia petentei, dacă organele de inspecție fiscală au considerat că cele două societăți sunt afiliate, trebuiau să aplice dispozițiile art. 11 alin. 4 nu ale alin.1 Cod fiscal deoarece „aprecierea că serviciile prestate nu își justifică necesitatea nu este probată, argumentele legate de fișele de post ale angajaților fiind fără relevanță deoarece serviciile de consultanță și mediere pe piața românească sunt în sarcina societății H SRL, iar invocarea art. 19 și art. 25 este doar scriptică nefiind motivată”.

În ceea ce privește derularea activității sale petenta arată că a avut angajați agenți de vânzări cărora li s-au repartizat anumite zone, „nu întreaga piață românească”, subliniind totodată și faptul că nu este în competența organului de inspecție să verifice „de câte servicii de mediere este necesar pentru a se dezvolta societatea”.

Un alt aspect, asupra căruia insistă petenta, este, în accepțiunea sa, „confuzia făcută de inspectorii fiscali atunci când analizează fișele de post”, punctând diferența dintre termenii de mediere și promovare.

Astfel, făcând trimitere la fișa postului d-lui. ... , precizează că acesta nu are ca și sarcini de serviciu proiectarea preliminară, acest serviciu fiind în sarcina societății H SRL; în calitatea sa de angajat, dl. ... având, în principal, sarcini de manager.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală a faptului că H SRL a prestat și servicii de consultanță tehnologică, pentru a-și susține punctul de vedere în sensul deductibilității acestor tipuri de cheltuieli, petenta citează paragraful 38 din hotărârea pronunțată în cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company „*atunci când prestarea de servicii în cauză se caracterizează, printre altele, prin disponibilitatea permanentă a prestatorului de servicii pentru a furniza, la momentul potrivit, prestările cerute de beneficiar, nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar.*”

În final, petenta solicită anularea bazei impozabile stabilită suplimentar în sumă de ... lei, reiterând obligația legală de motivare a actelor administrativ fiscale, în conformitate cu dispozițiile Codului de procedură fiscală, invocând art. 7 alin. 2 -5, art. 12 și art. 13 alin. 1 și art. 46 alin. 2.

**2.** În ceea ce privește anularea dreptului de deducere al TVA în cuantum de ... lei, aferentă serviciilor prestate de societatea H SRL. Nelegalitate. Netemeinicie. Nulitate.

Petenta consideră că organul fiscal s-a limitat la a invoca art. 11 alin. 1 Cod fiscal și a art. 297 alin. 4 lit. a) din același act normativ, care în opinia sa îi este favorabil în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect, aplicându-se pe fiecare stadiu al circuitului economic al produsului final, asupra valorii adăugate realizată de producători/prestatori, inclusiv asupra distribuției către consumatorul final.

Totodată petenta face trimitere la caracterul de neutralitate al taxei, subliniind că „Mărimea taxei pe care statul trebuie să o încaseze este dată de taxa colectată în aval (de către societate) din care se deduce taxa achitată în amonte (de către furnizor) în condițiile în care acest drept de deducere este îndeplinit (sunt îndeplinite condițiile de fond și formă prevăzute de lege).”.

Astfel petenta consideră că, dacă organul de inspecție fiscală ar fi procedat corect, trebuia să recalifice, în oglindă, și tranzacțiile societății H SRL și să anuleze suma de ... lei colectată deoarece „suma TVA datorată bugetului ide stat va fi întotdeauna egală cu TVA aplicat valorii adăugate unui bun pe parcursul unui circuit economic complet.”, apreciind că neacordarea dreptului de deducere a TVA este lovită de nulitate, fiind făcută cu încălcarea dispozițiilor legale.

În situația în care petentei i se anulează exercitarea dreptului de deducere a TVA, aceasta solicită și „anularea obligației societății H de a colecta deoarece Codul fiscal impune multe obligații persoanei impozabile, dar se și asigură anumite drepturi, cel mai important din acestea, fiind dreptul de a deduce taxa pentru achiziții la care TVA-ul a fost colectat.”

În considerarea motivelor invocate, petenta apreciază că nu datorează TVA în cuantum de ... lei, precum și faptul că organul de inspecție fiscală, în

mod netemeinic și nelegal, a calculat baza impozabilă suplimentară în sumă de ... lei.

II. Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X SRL s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR .../20.03.2019 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR .../20.03.2019, contestată parțial și a Deciziei nr. F-AR .../20.03.2019 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale la persoane juridice.

Verificarea a vizat taxa pe valoarea adăugată și impozit pe profit perioadei aferente 01.01.2014 – 31.12.2017.

Urmare efectuării inspecției fiscale, cu privire la sumele care fac obiectul contestației (se va avea în vedere structura prezentată în contestație), organele de control au constatat următoarele:

Petenta a înregistrat pe seama contului „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma de ... lei (... lei înscrisă în Decizia de impunere nr. F-AR .../20.03.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și ... lei înscrisă în Decizia nr. F-AR .../20.03.2019 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale la persoane juridice) în baza operațiunilor derulate cu firma H SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat relații de afiliere între petentă și firma H SRL în condițiile în care ambele societăți sunt administrate de aceeași persoană, dl. ... .., în calitate de administrator al petentei și totodată asociat unic la H SRL.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu luna ianuarie 2016, conform Contractului individual de muncă dl. ... .. are calitatea de salariat al societății X SRL, deținând funcția de director general, fiind remunerat pentru munca prestată.

Analizând fișa postului aferentă acestei funcții - aprobată de domnul ... .. -, acesta avea printre altele și următoarele atribuții:

- monitorizează piața și identifică tendințele de dezvoltare;
- identifică modalități de dezvoltare a serviciilor oferite de firmă în concordanță cu tendințele pieței;
- participă la întâlniri de afaceri cu furnizori, clienți, organisme financiare și instituții guvernamentale din țară și din străinătate;
- stabilește posibile căi de colaborare și decide asupra parteneriatelor strategice;
- elaborează planuri de afaceri și le implementează.

Referitor la serviciile de consultanță și mediere pe piața românească, contractate cu societatea H S.R.L., analizând clauzele contractului din data de 26.01.2016, acestea constau în special:

- contactarea potențialilor clienți din domeniul agriculturii și industriei pentru proiecte de construcții;

- pregătirea ofertelor în coordonare cu angajatorul și furnizorul;
- intermedierea comenzilor de la clienți la angajator;
- activitatea consultant tehnologic;
- proiectare preliminară.

De asemenea, organele de control au mai constatat că în cursul anului 2016 societatea H SRL a mai încheiat două contracte de consultanță cu petenta, având ca obiect consultanță tehnologică pentru societățile B SRL, A SRL și F SRL, în baza cărora a emis facturi având o bază impozabilă în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au procedat la analiza necesității operațiunilor reflectate în facturile emise de H SRL, a cărui administrator la acea dată era dl. ... .. fiind și angajat al societății X SRL, în calitate de director general, cu atribuții, conform fișei postului ce cuprind activități similare cu cele înscrise în contractul din data de 26.01.2016, motiv pentru care s-a stabilit că operațiunile în cauză nu au fost efectuate în beneficiul petentei, nefiind justificat faptul că au fost efectuate de o terță persoană, în condițiile în care aceste activități intrau în atribuțiile directorului general, respectiv a d-lui. ... .. ; cu atât mai mult cu cât petenta a avut angajați în funcțiile de ingineri construcții, aceștia având conform fișei postului, atribuții similare cu cele stipulate în contractul încheiat între societățile X SRL și H SRL.

Argumentația organelor de control are în vedere și statele de salarii din care a rezultat că dl. ... .. , în calitate de director general al X SRL, a fost remunerat lunar pentru această funcție, printre atribuțiile sale fiind și exercitarea cu prudență a atribuțiilor încredințate avându-se în vedere beneficiul companiei în toate acțiunile și deciziile sale.

Organele de inspecție fiscală subliniază faptul că remunerația lunară acordată în baza contractului încheiat între cele două societăți era fixă, nefiind în funcție de cantitatea și calitatea muncii prestate, a timpului lucrat, a eficienței, a eficacității și a performanței sau a rezultatelor obținute de petenta X SRL, ca urmare a serviciilor prestate de societatea H SRL.

Pe cale de consecință, în considerarea celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta X SRL nu poate justifica oportunitatea și necesitatea comisioanelor facturate către societatea H SRL, prin înregistrarea pe seama conturilor „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” și „Cheltuieli cu comisioanele și onorariile” a sumei de ... lei înscrisă în Decizia de impunere nr. F-AR .../20.03.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a sumei de ... lei înscrisă în Decizia nr. F-AR .../20.03.2019 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale la persoane juridice, cu consecința recalculării impozitului pe profit, contravaloarea cheltuielilor privind serviciile de consultanță și comisioane facturate de către societatea afiliată H SRL, fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

III. Societatea X SRL cu sediul în localitatea ... , comuna ... , nr. ...., jud. Arad este înregistrată la O.R.C. sub nr. ... /... /2008, are cod unic de înregistrare ... cod CAEN - „... ”.

## ASPECTE PROCEDURALE

Referitor la argumentele petentei potrivit cărora, echipa de inspecție fiscală a încălcat obligațiile de rol activ, de stabilire a situației de fapt și de drept corecte bazat pe mijloace de probă și de utilizare a tuturor informațiilor/documentelor relevante pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, se rețin următoarele:

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 6

### **Exercitarea dreptului de apreciere**

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

ART. 7

*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

(...)

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

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de



lege.

#### ART. 46

*Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal*

(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

*a) denumirea organului fiscal emitent;*

*b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*

*c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*

*d) obiectul actului administrativ fiscal;*

***e) motivele de fapt;***

***f) temeiul de drept;***

*g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*

*h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*

*i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*

*j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.*

#### ART. 94

*Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

(1) *Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

ART....

#### ***Reguli privind inspecția fiscală***

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

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, s-a reținut că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea identificării de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, a rezultat că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au avut în vedere evidența financiar contabilă a petentei, declarația reprezentantului legal al petentei, analizând totodată documentele prezentate de petentă în timpul inspecției fiscale (contracte, fișa postului).

În cuprinsul RIF F-AR .../20.03.2019, au fost prezentate, detaliat, constatările organelor de inspecție fiscală, referitor la fiecare categorie de impozit/taxă, fiind analizat fiecare an verificat, în baza evidenței financiar – contabile a petentei, centralizatoarelor anexate, declarației reprezentantului legal al petentei, existența/inexistența unor documente justificative de natura mijloacelor de probă posibil a fi deținute de petentă etc.

Așa cum rezultă din cuprinsul RIF F-AR .../20.03.2019, organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate de petentă, pronunțându-se în legătură cu acestea (sens în care facem trimitere la analiza clauzelor conținute de contractele încheiate de petentă având ca obiect consultanță raportat la atribuțiile înscrise în fișele postului diverșilor angajați, notele explicative date în timpul inspecției fiscale).

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat normele de procedură privind efectuarea inspecției fiscale, în acord cu prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, argumentele petentei privind nelegalitatea deciziei de impunere atacate neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

Pe cale de consecință Întrucât argumentele de ordin procedural nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, organul de soluționare a contestației se va investi pe fondul cauzei.

## **ASPECTE DE FOND**

**Referitor la baza impozabilă aferentă cheltuielilor cu serviciile de consultanță tehnologică în sumă totală de ... lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei,** Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii de consultanță tehnologică și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care petenta nu justifică necesitatea achiziției unor astfel de servicii, acestea fiind în atribuțiile și obligațiile de serviciu ale propriilor angajați și nu sunt prezentate

documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată 01.01.2014 – 31.12.2017.

**În fapt**, petenta a înregistrat cheltuieli cu prestări de servicii de consultanță tehnologică facturate de societatea afiliată H SRL, în baza a două contracte de consultanță încheiate în cursul anului 2016 între firma H SRL, în calitate de consultant și petenta X SRL, în calitate de beneficiar/client – contractele încheiate la data de **01.06.2016** și respectiv la data de **01.07.2019**.

Anterior celor două contracte, petenta a mai încheiat un contract de consultanță cu firma afiliată H SRL în data de **26.01.2016**, motiv pentru care s-a procedat la analizarea celor trei contracte prin prisma clauzelor stipulate de părți, constatând că obiectul ultimelor două contracte este identic obiectului contractului încheiat în 26.01.2016.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au analizat obiectul celor două contracte încheiate în data de 01.06.2016 și 01.07.2016 vis-a-vis de atribuțiile angajaților petentei X SRL, constatându-se că atribuțiile unor angajați ai petentei coincid cu obiectul celor două contracte.

Urmare analizei, raportându-se la dispozițiile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu a respectat condițiile prevăzute de art. 25 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, astfel că, nu au acceptat la deducere, cu consecința diminuării profitului impozabil, cheltuielile cu aceste servicii în sumă de ... lei (cf. Deciziei de impunere nr. ... /20.03.2019), respectiv suma de ... lei (Cf.c Deciziei nr. F-AR .../20.03.2019 privind modificarea bazei de impozitare).

De asemenea, nu s-a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de ... lei aferentă facturilor emise de persoana afiliată H SRL datorită faptului că petenta nu a prezentat documente care să reflecte că serviciile au fost efectiv prestate astfel că nu au fost respectate prevederile art.297 alin.4 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care petenta a mai încheiat două contracte de consultanță cu firma afiliată H SRL, deținând concomitent și remunerând personal angajat cu atribuții în fișa postului similare obiectului contractului de asistență din 26.01.2016, fapt ce a determinat suspiciunea rezonabilă a inspectorilor fiscali cu privire la necesitatea achizițiilor de servicii de la firma afiliată H SRL.

**În drept**, pentru impozitul pe profit sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

aplicabile începând cu data de 01.01.2016, respectiv:

**„ART. 19 Reguli generale**

*(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.*

**ART. 25 Cheltuieli**

*(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.”*

coroborat cu Normele metodologice aprobate prin HG 1/2016:

*„5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.*

*13. In aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele: k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;”*

Conform textelor de lege sus citate, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice, iar în categoria cheltuielilor deductibile intră și cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea și restructurarea activității unui contribuabil.

Astfel, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, care sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Cheltuielile care nu sunt aferente realizării veniturilor impozabile nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În conformitate cu textele de lege mai sus invocate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Noțiunea de document justificativ este introdusă de Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificările și completările ulterioare, care la art.6 precizează:

*„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”*

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal:

*„ART. 297*

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*(...)*

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

*a) operațiuni taxabile;*

*ART. 299*

*Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

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

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*„ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.  
(...)*

*ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(...)*

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

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că detinerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în cauza, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că serviciile achiziționate pe baza de factura sunt destinate utilizării în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv a susținerilor părților, se rețin următoarele:

► la data de **26.01.2016** între societatea X SRL, în calitate de angajator și firma H SRL, în calitate de angajat, se încheie pe durată *nedeterminată* un contract (nenumit) prin care se stipulează faptul că angajatorul contractează angajatul pentru „**furnizarea de servicii de consultanță și mediere pe piața românească**”, în special:

- contactarea potențialilor clienți din domeniul agriculturii și industriei pentru proiecte de construcții;

- pregătirea ofertelor în coordonare cu angajatorul și furnizorul;

- intermedierea comenzilor de la clienți la angajator;

- activitatea consultant tehnologic;

- proiectare preliminară.

Conform contractului, angajatul este remunerat astfel:

a. pentru serviciile enumerate supra, un onorariu fix în valoare de 1.320,00 Euro;

b. suplimentar, o remunerație aferentă în valoare de ... % din vânzările nete trimestriale ale proiectelor de construcție facturate și plătite la angajator.

► la data de **01.06.2016** între firma H SRL, în calitate de consultant și petenta X SRL, în calitate de beneficiar/client se încheie un contract de consultanță pe o durată de o lună, având ca obiect:

„2.1. Consultantul va asigura beneficiarului/clientului următoarele: **CONSULTANȚĂ TEHNOLOGICĂ** pentru SC B SRL și SC A S.R.L.”

► la data de **01.07.2016** între firma H SRL, în calitate de consultant și petenta X SRL, în calitate de beneficiar/client se încheie un contract de consultanță pe o durată de o lună, având ca obiect:

„2.1. Consultantul va asigura beneficiarului/clientului următoarele: **CONSULTANȚĂ TEHNOLOGICĂ** pentru SC F SRL.”

► între cele două societăți, părți ale contractelor încheiate la 26.01.2016, 01.06.2016 și 01.07.2016 există **relații de afiliere** în sensul în care administrarea ambelor firme - H SRL și X SRL, este asigurată de aceeași persoană, dl. ... ..

► petenta X SRL are angajați proprii, cu următoarele atribuții conform fișelor postului, astfel:

• domnul ... .., angajat al petentei pe funcția de *director general*, printre atribuțiile sale numărându-se:

→ stabilirea obiectivelor de dezvoltare ale firmei, în concordanță cu strategia elaborată de Consiliul de Administrație

→ identifică oportunități de afaceri, incluzând următoarele sarcini:

- monitorizează piața și identifică tendințele de dezvoltare

- identifică modalități de dezvoltare a serviciilor oferite de firmă în concordanță cu tendințele pieței

- identifică și atrage resursele necesare pentru implementarea noilor idei de afaceri

→ reprezintă firma în relațiile protocolare cu furnizorii, clienții și organisme/ organizații cu impact real/ potențial asupra rezultatelor firmei, incluzând următoarele sarcini:

- participă la întâlniri de afaceri cu furnizori, clienți, organisme financiare și instituții guvernamentale din țară și din străinătate

- dezvoltă relații pozitive cu persoane-cheie în vederea întăririi poziției firmei

→ asigură rețeaua de relații necesară dezvoltării activității firmei, incluzând următoarele sarcini:

- evaluează potențialul furnizorilor și al clienților

- stabilește posibile căi de colaborare și decide asupra parteneriatelor strategice

- elaborează planuri de afaceri și le implementează

• domnii N și C, angajați ai petentei în funcția de *inginer construcții*, printre atribuțiile acestora numărându-se:

- să urmărească stadiul lucrărilor din punct de vedere cantitativ și calitativ

- să coordoneze și să controleze echipele de teren și activitatea desfășurată de acestea

- să planifice, să organizeze și să monitorizeze execuția din punct de vedere al respectării planurilor, al încadrării în termenele stabilite și al calității lucrărilor

- să se preocupe de controlul însușirii și respectării de către personalul din subordine a prevederilor proiectului de execuție și a prescripțiilor tehnice aplicabile

- să asigure asistența permanentă pentru contractori (...)

- să asigure oferirea de informații tehnice și menținerea relației cu clientul pe parcursul derulării proiectului

- să se implice (...) în cadrul departamentului de ofertare și tehnic de ex. emiteri de oferte pentru produsele firmei și cereri de oferte de la alți furnizori.

• domnul F, angajat al petentei în funcția de *consultant vânzări*, printre atribuțiile sale numărându-se:

- se ocupă de tot ceea ce implică relația cu clientul (prezentări, întâlniri, propuneri, rapoarte, contracte, comenzi, supervizarea activității



departamentului de montaj, calitatea execuției necesare, livrări etc.)

- are obligația de a menține și dezvolta relațiile cu clienții existenți și trebuie să manifeste spirit pro-activ

- are obligația de a urmări evoluția clienților (...)

- are răspunderea financiară pentru prețurile înaintate clienților

- urmărește financiar (facturarea și încasarea sumelor datorate de către clienți) contractele și comenzile (...)

- face săptămânal un raport către management referitor la status-ul pentru fiecare client gestionat, (...)

- să realizeze un buget minim anual de vânzări concordat împreună cu Administratorul

- (...) identificarea de noi clienți, să țină legătura cu firmele de proiectare și să ofere sprijin clienților

- să prezinte produsele, să preia și să proceseze comenzile

- să mențină și să extindă portofoliul de clienți prin noi vânzări

- să promoveze serviciile și produsele firmei

- să redacteze oferte și să încheie contracte.

Raportat la documentele de mai sus, în speță contractele încheiate de petentă cu furnizorul H SRL în data de 26.01.2016, 01.06.2016 și 01.07.2016, din analiza obiectului acestora, rezultă că obiectul ultimelor două este inclus în obiectul stipulat în contractul din 26.01.2016. Astfel, atât contractul din 01.06.2016, cât și cel din 01.07.2016 au ca obiect asigurarea consultanței tehnologice, în condițiile în care unul dintre serviciile contractate de petentă conform contractului din 26.01.2016 este chiar „Activitatea consultant tehnologic” (liniuța 5 a pct. „Servicii ale Angajatului” din cuprinsul contractului/26.01.2016), motiv pentru care rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu justifică oportunitatea și necesitatea achiziționării serviciilor reprezentând consultanță tehnologică pentru firmele B SRL, A SRL și F SRL, facturile emise având o bază impozabilă în sumă totală de ... lei.

*Referitor la necesitatea achiziției serviciilor înscrise în contractul încheiat în data de 26.01.2016, se rețin următoarele:*

Din cele mai sus precizate rezultă că petenta a contractat servicii reprezentând:

- contactarea potențialilor clienți din domeniul agriculturii și industriei pentru proiecte de construcții;

- pregătirea ofertelor în coordonare cu angajatorul și furnizorul;

- intermedierea comenzilor de la clienți la angajator;

- activitatea consultant tehnologic;

- proiectare preliminară,

în condițiile în care aceasta avea angajați în funcții ale căror sarcini de serviciu sunt similare serviciilor stipulate prin contractul din 26.01.2019.

Astfel, spre exemplu, serviciul reprezentând „contactarea potențialilor clienți din domeniul agriculturii și industriei pentru proiecte de construcții” intră în sfera atribuțiilor postului de consultant vânzări care „se ocupă de tot ceea ce implică relația cu clientul (prezentări, întâlniri, propuneri, rapoarte, contracte, comenzi, supervizarea activității departamentului de montaj, calitatea execuției necesare, livrări etc.)”

Mai mult decât atât, analizând necesitatea efectuării operațiunilor economice reflectate în facturile emise de către societatea H S.R.L., al cărui administrator la acea dată era domnul ... .. fiind și angajat al societății X SRL în calitate de director general, cu atribuții, conform fișei postului ce cuprinde activități similare cu cele stipulate în contractul din 26.01.2016, rezultă că aceste operațiuni au fost efectuate în beneficiul petentei X SRL concomitent cu realizarea acestora de către angajați ai petentei, astfel că nu se justifică achiziționarea unor servicii de la firma afiliată în condițiile în care serviciile înscrise în contract intră în atribuțiile directorului general, respectiv a domnului ... ..

De asemenea, funcția de inginer constructor implică atribuții care se circumscriu serviciilor achiziționate de petentă prin contractul din 26.01.2016, aceștia având, conform fișei postului, atribuții similare cu cele inserate în contractul încheiat între societățile X SRL și H SRL.

Faptul că necesitatea acestor servicii facturate de societatea H S.R.L. nu este justificată, rezulta și din statele de salarii, conform cărora domnul ... .. , angajat în calitate de director general la societatea X SRL, a fost remunerat lunar conform naturii funcției ocupate, **printre atribuțiile stabilite conform contractului de muncă pentru postul de director general numărându-se și exercitarea cu prudență a atribuțiilor încredințate avându-se în vedere beneficiul companiei în toate acțiunile și deciziile sale.** De remarcat și faptul că, remunerația lunară acordată în baza contractului încheiat între cele două societăți era fixă și nu în funcție de cantitatea și calitatea muncii prestate, a timpului lucrat, a eficienței, a eficacității și performanței sau a rezultatelor obținute de societatea X SRL ca urmare a serviciilor prestate de societatea H SRL.

Învederăm că în contestația formulată petenta nu a prezentat documente suplimentare care să justifice prestarea serviciilor de către firma afiliată H SRL în folosul activității sale, limitându-se la prezentarea unor considerații teoretice vis-a-vis de serviciile care fac obiectul celor trei contracte, cu ignorarea vădită a dispozițiilor exprese ale art. 269 alin. (1) lit. d) din Codul de procedură fiscală.

În mod special, petenta punctează faptul că serviciile angajate prin contractul din 26.01.2016 constau în „consultanță și mediere”, în opinia sa, organele de inspecție fiscală nefăcând distincție între noțiunile de mediere și promovare, cu trimitere expresă la serviciul de „proiectare preliminară”

înscris în contract și care nu este în sarcina d-lui. ... .. , angajat în calitate de director general al X SRL.

Învederăm petentei că susținerile sale conform cărora sunt îndeplinite condițiile privind deductibilitatea cheltuielilor, intrucat serviciile sunt executate în baza unui contract și sunt justificate cu documente respectiv facturi, nu pot fi luate în considerare pentru soluționarea favorabilă a contestației atâta vreme cât serviciile înscrise în contract, chiar cel invocat de petentă „proiectare preliminară”, este unul vag, general, petenta ne prezentând documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme în ce au constat serviciile, astfel încât să poată fi cuantificate și puse în corelație cu specificul activității desfășurate.

Ori, așa cum s-a arătat la partea referitoare la dispozițiile legale incidente, în speță fiind vorba de anul 2016, se reține că prin Noul Cod fiscal pentru ca să fie deductibile din punct de vedere al legii fiscale, pentru cheltuielile cu serviciile legiuitorul nu a mai prevăzut în mod expres justificarea acestora cu anumite documente, date cu titlu de exemplu, însă analiza dispozițiilor legale se impune a fi făcută prin coroborare cu dispoziții legale, în vigoare, în domeniul contabilității – a se vedea art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus coroborat cu pct.57 alin.(2), (3) și (5) din OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care stipulează:

*“(2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.*

*(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.*

*[...]*

*(5) Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora”.*

Față de prevederile legale mai sus enunțate reiese că agenții economici au obligația înregistrării în evidențele contabile a operațiunilor efectuate numai pe baza de documente justificative.

De asemenea, au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile în așa fel încât natura economică a operațiunii să nu fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.

Ca urmare, în vederea stabilirii dacă cheltuielile înregistrate în evidența contabilă sunt deductibile la calculul profitului impozabil trebuie justificate cu documente, iar calitatea de document justificativ este dată de modul de întocmire a acestora, cu toate datele cerute de formular (dacă reprezintă formulare legale) respectiv cu toate informațiile disponibile care să justifice operațiunile economice.

În acest sens, facem trimitere și la dispozițiile art. 72 Cod procedură fiscală care referitor la sarcina probei stipulează că:

*„ART. 72*

*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

*Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”*

De asemenea în ceea ce privește sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, la art. 73 din aceleași act normativ, se prevede:

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

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

Referitor la interpretarea unei norme legale facem trimitere la art. 48 alin. 1 din Legea nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, rep. 2:

*„ART. 48*

*(1) În cazul în care din dispoziția normativă primară a unui articol decurg, în mod organic, mai multe ipoteze juridice, acestea vor fi prezentate în alineate distincte, asigurându-se articolului o succesiune logică a ideilor și o coerență a reglementării.”*

Din analiza textelor de lege citate supra, cu scopul asigurării unei interpretări în raport cu voința legiuitorului, respectiv *„asigurându-se articolului o succesiune logică a ideilor și o coerență a reglementării.”*, rezultă că la art. 73 Cod procedură fiscală, legiuitorul, prin reglementarea la alin. 1 a sarcinii contribuabilului de a dovedi *„actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale”* a stabilit în primul rând obligația de a dovedi în sarcina contribuabilului/plătitorului, obligația organului fiscal de a-și motiva actele

emise fiind prin raportare la modul în care un contribuabil și-a dovedit actele și faptele.

Mai exact, similar analizei în cauză, deși petenta pretinde a i se recunoaște ca și deductibilă a cheltuială pentru care nu prezintă decât contracte și facturi (analizate punctual în cuprinsul RIF care a stat la baza deciziei de impunere), organele de inspecție fiscală au prezentat în decizia de impunere motivele care au condus la considerarea cheltuielilor ca nedeductibile la calculul profitului impozabil, respectiv la neacordarea dreptului de deducere a TVA, pornind chiar de la documentele prezentate de petentă.

În concluzie, prezentarea contractului din 26.01.2016 – care nu conține modul de derulare a operatiunilor, însoțit de facturi, nu pot conduce implicit la acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu consecința diminuării bazei impozabile a profitului.

În consecință, se reține că documentele și explicațiile prezentate de contestatară nu sunt de natură să justifice cheltuielile cu serviciile înscrise în cele 3 contracte, motiv pentru care suma de ... lei (cf. Deciziei de impunere nr. ... /20.03.2019), respectiv suma de ... lei (Cf. Deciziei nr. F-AR .../20.03.2019 privind modificarea bazei de impozitare), nu reprezintă cheltuiala deductibilă la determinarea rezultatului fiscal.

**În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei**, așa cum s-a prezentat la capitolul impozit pe profit serviciile achiziționate de petentă de la firma afiliată în baza contractelor încheiate de petentă cu firma H SRL, petenta nu a justificat cu documente din care să rezulte că au fost efectiv prestate în folosul operațiunilor sale taxabile.

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

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

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de aderare s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-

268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a-6-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 activități taxabile.

Astfel, la art. 297 alin. 4 alin. a) din Codul fiscal este prevăzut faptul că dreptul de deducere a TVA se acordă numai dacă persoana impozabilă demonstrează că achizițiile au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Or, acest drept se justifică și prin alte documente pe lângă factură și contract. Însă, având în vedere marea diversitate a serviciilor, legea fiscală inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost prestate și sunt necesare.

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

De asemenea, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr..... /12.03.2014, potrivit căroră:

*„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului [...].”*

Într-adevar, 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 contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

De asemenea, se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr..... /16.02.2016, respectiv:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”

Referitor la invocarea de către contestatara a Hotărârii Curtii în cazul C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD pronunțată în data de 03.09.2015, în cauza C 463/14, precizăm următoarele:

Conform art.24 din DIRECTIVA 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată “(1) “Prestare de servicii” înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri” și potrivit prevederilor art.63 „Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”.

În același sens sunt și prevederile art.271, art.281 și art.282 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că începând cu data de 01.01.2007 România a aderat la Uniunea Europeană obligându-se să respecte aquis-ul comunitar astfel că și legislația internă a fost actualizată/transpusă legislației europene.

La art.193\* din Directiva 2006/112/CE din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se prevede „**TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194 - 199b și articolul 202**”, astfel că taxa pe valoarea adăugată intervine în cazul prestărilor de servicii impozabile.

Din punct de vedere al legii fiscale interne dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată trebuie justificat cu documente în sensul că aceste servicii au fost efectiv prestate în scopul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile indiferent dacă aceste servicii sunt de tip abonament.

Astfel, invocarea Hotărârii Curții Europene de Justiție pronunțată în data de 03.09.2015, în cauza C 463/14 cu invocarea citatului „*In ceea ce privește*

*contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cele în discuție în litigiul principal, articolul 62 alineatul (2), articolul 63 și articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, **fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului**”, nu este relevantă în cazul în speță.*

Mai mult, societatea nu justifică nici necesitatea achiziționării acestor servicii de consultanță conform contractelor încheiate în 26.01.2016, 01.06.2016 și 01.07.2016 având în vedere că avea personal calificat cu atribuții similare celor contractate de la firma afiliată H SRL.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoare având în vedere că în cazul în speță societatea nu a demonstrat cu documente ca serviciile achiziționate au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, respectiv nu a fost respectată condiția de fond, prevăzută de legea fiscală pentru acordarea dreptului de deducere a TVA.

Referitor la afirmația petentei cum că, organul fiscal a încălcat prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nemotivând în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a tranzacțiilor avute de către petentă în relația cu societatea H SRL, neindicând elementele relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare, această susținere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care organele de inspecție fiscală, în vederea determinării stării de fapt fiscale au verificat și indicat în cuprinsul RIF nr. F-AR .../20.03.2019 ce a stat la baza deciziilor contestate (a se vedea pg. 8-9, respectiv pg. 23-24) elementele relevante ce au stat la baza neluării în considerare a tranzacțiilor avute de către petentă în relația cu societatea H SRL, sens în care facem trimitere la secțiunea „ASPECTE PROCEDURALE” redată în cuprinsul prezentei decizii.

De altfel, relația de afiliere dintre petenta X SRL și societatea H SRL este stabilită de organele de inspecție fiscală în considerarea dispozițiilor art. 7 pct. 26 din Legea nr. 227/2015, administrarea ambelor societăți fiind asigurată de aceeași persoană domnul ... .. , acesta deținând și calitatea de asociat unic la societatea H SRL.

Începând din luna ianuarie 2016, conform Contractului individual de muncă domnul ... .. are calitatea de salariat al societății X SRL, deținând funcția de director general, fiind remunerat pentru munca prestată.

În ceea ce privește argumentația petentei formulată prin prisma principiului neutralității taxei care rezidă din caracterul indirect al acesteia, în



opinia petentei impunându-se „recalificarea operațiunilor în oglindă” și față de firma H SRL, învederăm că inspecția fiscală s-a efectuat la petentă, în acest sens fiind avizul de inspecție fiscală, iar organul de soluționare a contestației are competența materială doar pentru actele administrativ fiscale emise la petentă X SRL, în cadrul raportului juridic dintre AJFP Arad – Inspecție Fiscală și petenta X SRL.

Astfel, DGRFP Timișoara nu are competența soluționării solicitării petentei de „anulare a obligației societății Helen Rush de a colecta TVA” în condițiile în care DGRFP Timișoara s-a investit cu soluționarea actelor administrativ fiscale emise pe numele petentei X SRL, cu atât mai mult cu cât solicitarea petentei vizează o altă firmă față de care trebuie îndeplinite condițiile de formă – inclusiv semnătura reprezentantului legal.

De altfel, în situația emiterii în sarcina H SRL a unui act administrativ fiscal neconform cu pretențiile sale, aceasta va avea posibilitatea contestării acestuia în condițiile Titlului VIII din Codul de procedură fiscală.

Pe cale de consecință, în considerarea argumentelor expuse în cuprinsul prezentei, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de ... lei reprezintă baza impozabilă stabilită suplimentar în cazul impozitului pe profit stabilind suplimentar și TVA aferentă în sumă de ... lei prin Decizia de impunere F-AR .../20.03.2019, respectiv au diminuat pierderea fiscală aferentă anului 2017 cu suma de ... lei **conform** Deciziei nr. **F-AR .../20.03.2019**, motiv pentru care în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:  
*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*.

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X SRL împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-AR .../20.03.2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.03.2019, pentru suma de ... lei reprezentând baza impozabilă stabilită suplimentar în cazul impozitului pe profit și ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată

- Deciziei nr. F-AR .../20.03.2019 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP

Arad, pentru suma de ... lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală în anul 2017.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE :**

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice F-AR .../20.03.2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../20.03.2019, pentru suma de ... lei reprezentând baza impozabilă stabilită suplimentar în cazul impozitului pe profit și ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată

- Deciziei nr. F-AR .../20.03.2019 privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad, pentru suma de ... lei cu care a fost diminuată pierderea fiscală în anul 2017

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X SRL

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice  
Arad – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,