



DECIZIA NR. 924/2021
privind soluționarea contestației formulată de **S.R.L.**,
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara
sub nr. x/12.05.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice x prin adresa nr.x/10.05.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.TMR_DGR x/12.05.2021, cu privire la contestația formulată de societatea x S.R.L., CUI x, cu sediul în x, str. x, nr.x, ap.x, județul x și înregistrată la Registrul Comerțului sub nr.Jx/x/x, prin director economic x, în calitate de împuternicit al administratorului x, conform procurii speciale, anexată în copie legalizată la dosarul cauzei.

x S.R.L. contestă în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/11.03.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/11.03.2021, pentru suma de x lei reprezentând:

- x lei - impozit pe profit,
- x lei - taxa pe valoarea adăugată.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/11.03.2021 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/11.03.2021, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP x au stabilit în sarcina societății obligații fiscale suplimentare în sumă de x lei reprezentând:

- x lei - impozit pe profit,
- x lei - taxa pe valoarea adăugată.

Contestația este depusă în termenul legal, prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat în data de **15.03.2021**, potrivit semnăturii împuternicitului societății de pe Adresa nr. x/12.03.2021, anexată în copie la dosarul cauzei, și data depunerii contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice x, respectiv **29.04.2021** și înregistrată sub nr.x, așa cum reiese din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.268, art.269, art. 270 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 Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea contestă în parte decizia de impunere pentru baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă totală de x lei aferentă impozitului pe profit în sumă de x lei, respectiv baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă totală de x lei și a TVA nedeductibilă în sumă de x lei.

Societatea susține că aspectele contestate nu au fost analizate conform situației de fapt și ca urmare, fiind încadrate eronat din punct de vedere fiscal către organele de inspecție fiscală, astfel:

1. Referitor la cheltuielile aferente serviciilor prestate de societatea Ex S.R.L., societatea susține:

În urma inspecției fiscale, a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară în valoare totală de x lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar aferente serviciilor prestate de societatea x S.R.L. în perioada 2015 - 2019.

Echipa de inspecție motivează încadrarea ca nedeductibile a cheltuielilor prin prisma faptului că acestea ar reprezenta servicii efectuate în favoarea salariaților cetățeni străini, pentru necesitățile personale ale acestora și nicidecum pentru necesitatea societății, în vederea desfășurării activității.

Societatea afirmă că așa cum a fost prezentat pe perioada inspecției, precum și în punctul de vedere depus, în contractul de prestări servicii încheiat în anul 2012 între x S.R.L. și x S.R.L., aceasta din urmă se angajează să efectueze servicii de intermediere în vederea obținerii autorizațiilor de muncă, a permiselor de ședere, certificatelor de înregistrare în România ș.a.m.d.

Aceste cheltuieli de consultanță pentru obținerea documentelor de imigrare necesare angajării în muncă a unui cetățean străin, nu reprezintă un beneficiu la nivelul viitorului salariat, este obligația societății să parcurgă diverse etape ale procesului de imigrare în funcție de naționalitatea viitorului salariat și nevoile de business (ex. obținere aviz de muncă, viza de lungă ședere etc). Mai mult decât atât, unele dintre demersurile de imigrare ce trebuie întreprinse de către angajator se realizează într-o etapă anterioară angajării efective a cetățeanului străin, așadar nu ar putea fi incluse în statul de plată lunar al persoanei în cauză, dacă acestea ar fi de natura unui beneficiu la nivelul persoanei fizice, așa cum consideră echipa de inspecție fiscală.

În urma demersurilor efectuate de către x S.R.L., care este o societate înființată în anul 2008 și are ca și obiect de activitate "*Activități de consultanță pentru afaceri și management*", conform codului său CAEN și conform descrierii disponibilă pe website-ul companiei "*x este o agenție de servicii și de consultanță, specializată în tematica expatriați/impatriați*" (*persoane din alte țări care vin să lucreze, să deschidă o afacere, să trăiască în România, ca și românii detașați să lucreze în alte țări*"), persoana străină în cauză ajunge să fie angajata societății.

Contestatară precizează că are încheiat un contract de prestări servicii cu x S.R.L. începând din anul 2012, obiectul acestui contract fiind reprezentat de servicii de consultanță în vederea obținerii autorizațiilor de muncă, a permiselor de ședere, certificatelor de înregistrare în România ș.a.m.d. Necesitatea încheierii unui astfel de contract provine din faptul că nu dispune intern de personal calificat și specializat

care să efectueze procedurile necesare în vederea obținerii documentației necesare pentru angajarea unui cetățean străin.

Procesul de angajare al unui cetățean străin diferă procedural față de procesul de angajare al unui cetățean român. În cazul cetățenilor străini există o serie de pași care trebuie urmați, pași care sunt în strânsă legătură unul față de altul, astfel cum se poate observa :

- Recunoașterea studiilor: pentru a putea fi angajat al societății acesta trebuie să aibă studii specifice funcției pe care urmează să fie angajat, iar aceste studii trebuie să fie recunoscute de către Ministerul Educației din România

- Obținere aviz de muncă: acesta poate fi de 2 tipuri în funcție de durata șederii și a formei contractuale (detașare sau angajare locală), în cazul angajării locale documentația trebuie depusă la ANOFM

- Viză de muncă / ședere: documentația trebuie depusă la consulatul / ambasada României din străinătate

- Permis de muncă: documentația trebuie depusă la autoritățile de imigrare unde cetățeanul străin își are rezidența.

Societatea afirmă că pentru angajarea unei persoane străine trebuie făcute anumite demersuri care trebuie efectuate de personal cu cunoștințe în domeniu, ea nedisponând intern de persoane specializate în această arie. Astfel, se apelează la serviciile acestei societăți pentru că aceasta are experiență și capacități în tot ceea ce presupune procesul de imigrare.

În continuarea contestației societatea redă un extras dintr-un contract individual de muncă al unui angajat cetățean străin, pentru a justifica că acesta este angajat al său și va presta activități în beneficiul acesteia.

Astfel, afirmă că în cazul serviciilor prestate de către furnizor, toate persoanele străine au devenit angajați ai săi și desfășoară activități în beneficiul său.

În cazul cheltuielilor de consultanță privind obținerea documentelor de imigrare necesare angajării cetățenilor străini, aceste sume nu reprezintă un beneficiu la nivelul salariatului, ci sunt cheltuieli efectuate strict în scopul desfășurării activității societății (activitate ce se desfășoară prin proprii angajați), respectiv în scopul obținerii de venituri.

Societatea arată că echipa de inspecție fiscală a menționat că aceste cheltuieli au loc anterior angajării persoanelor străine, însă toate aceste demersuri au loc cu scopul angajării acestora și în consecință în scopul activității sale. Ca urmare, consideră că argumentele sunt clar fondate, cheltuielile fiind efectuate strict pentru nevoile de desfășurare a activității. Mai mult decât atât, societatea menționează că aceste costuri nu au loc ca urmare a solicitării specifice din partea persoanelor străine, ci ca urmare a nevoii de a angaja personal pentru a-și desfășura activitatea și pentru că trebuie să respecte o anumită procedură legală așa cum a fost prezentată mai sus.

Contestatară arată că însăși echipa de inspecție fiscală este de acord și nu neagă necesitatea angajării de către societate a acestor costuri -pagina 21 din raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, afirmă că, costurile aferente serviciilor prestate de x S.R.L. au fost înregistrate în contul 628.07, fiind ulterior incluse, la finalul fiecărei luni, în costul prestării de servicii facturate către x SAS, obținându-se venituri impozabile, așa cum se poate observa din extrasele și documentele atașate, cu titlu de exemplu:

Exemplu: x- plătitor de TVA

x primește factura numărul x emisă în data de 18.09.2017 de către x S.R.L. având baza impozabilă în sumă de x lei și valoarea TVA în sumă de x lei

Factura a fost înregistrată astfel: cheltuiala în contul 628007 "Alte chelt. servicii executate de terți" (574.75 lei) și TVA aferentă în contul 44206 "TVA deductibila". Totalul contului 628007 este în suma de x lei, sumă care cuprinde și cheltuiala aferentă facturii de la x S.R.L. în suma de x lei.

La sfârșitul lunii x întocmește factura pentru serviciile prestate către x SAS, valoarea facturii fiind formată din total cheltuieli incluse în clasa 6 în sumă de x lei (unde este inclus și contul 628007 în suma de x lei care cuprinde și baza impozabilă a facturii de la x S.R.L. în suma de x lei) minus total venituri incluse în clasa 7 în sumă de x lei, la care se adaugă o marjă de 10% (Anexa 7 și Anexa 8).

În acest sens consideră că sunt aplicabile și perfect îndeplinite prevederile art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, respectiv art.25 alin.(1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, societatea având drept să deducă costurile aferente.

Societatea precizează că, în punctul de vedere, a menționat faptul că în cazul în care organele de inspecție fiscală consideră că aceste costuri sunt nedeductibile, trebuie respectată aplicarea corectă a legislației, și anume, acordarea dreptului de neimpozitare a veniturilor aferente obținute, așa cum este prevăzut la art.20 lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În urma analizării Punctului de vedere depus, echipa de inspecție fiscală a considerat că argumentele aduse sunt eronate întrucât societatea nu a făcut dovada faptului că aceste servicii au fost refacturate în mod direct către societatea în cauză și nici către persoanele beneficiare ale acestor servicii, iar faptul că aceste cheltuieli au fost incluse în costurile serviciilor prestate către x SAS nu reprezintă un motiv pentru ca aceste cheltuieli să fie considerate deductibile.

De asemenea, afirmă că echipa de inspecție fiscală a considerat că aceste costuri au fost incluse în totalul cheltuielilor care au stat la baza determinării veniturilor facturate către clientul afiliat x SAS Franța și nu da automat dreptul de a deduce cheltuiala și TVA aferentă, redând constatările organelor de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală

În ceea ce privește susținerea echipei de inspecție fiscală potrivit căruia nu a făcut dovada faptului că aceste servicii au fost refacturate în mod direct, societatea menționează că, în primul rând legislația nu prevede niciunde că astfel de cheltuieli pentru care nu s-a acordat drept de deducere trebuie să fie refacturate direct, așa cum eronat susțin organele de inspecție fiscală. Legislația face referire la neimpozitarea veniturilor din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, iar începând cu anul 2016, prin Legea 227/2015, se face referire și la "*inclusiv refacturarea*" acestor cheltuieli nedeductibile.

Astfel, susține că legislația prevede ambele cazuri: (1) când are loc o refacturare separată, așa cum și inspectorii menționează, dar și (2) când are loc o recuperare de costuri, care poate fi și prin prețul practicat de contribuabil.

În situația de față, societatea susține că se încadrează la cazul (2), când are loc o recuperare de costuri pentru care nu se acordă drept de deducere. În acest caz, venitul trebuie să fie neimpozabil, întrucât aceste costuri au fost incluse în totalul cheltuielilor care au stat la baza calculului prețului serviciilor facturate către x SAS Franța (total venituri minus total cheltuieli plus o marjă de profit de 10%, așa cum se și poate observa din documentele de mai sus data ca exemplu).

Mai mult decât atât, o dată cu transmiterea Punctului de vedere, societatea menționează că a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală un răspuns al DGFP x care abordează exact acest subiect - tratamentul fiscal al veniturilor obținute din recuperarea unor costuri nedeductibile, însă această opinie nu a fost luată în considerare de către echipa de inspecție fiscală.

Așa cum subliniază și această opinie a DGFP x, este important să se justifice cu documente care evidențiază tratamentul fiscal al fiecăreia dintre cheltuielile înregistrate, și totodată să se dețină documente care să justifice modul în care veniturile rezultate din recuperarea cheltuielilor sunt impozabile sau neimpozabile în funcție de cum au fost tratate cheltuielile ca deductibile, nedeductibile.

În cazul de față, așa cum s-a arătat, se înregistrează în contabilitate veniturile pe baza de documente justificative, potrivit legii (de ex: contracte, facturi). Acestor venituri le corespund cheltuieli deductibile, deductibile limitat sau nedeductibile la calculul profitului impozabil, înregistrate de asemenea în contabilitate pe bază de documente justificative, potrivit legii. În concluzie, societatea precizează că deține atât documente justificative cât și transparență în ceea ce privește venitul obținut cât și cheltuielile efectuate.

De asemenea, afirmă că de a lungul perioadei a considerat impozabile toate veniturile obținute, iar ca urmare consideră că în cazul în care nu ar avea drept de deducere a acestor costuri, partea din venit care reprezintă recuperarea acestor cheltuieli nedeductibile reprezintă venit neimpozabil la calculul rezultatului fiscal.

Mai mult decât atât așa cum a menționat și în punctul de vedere depus necesitatea achiziționării serviciilor trebuie apreciată prin prisma principiului libertății de gestiune, care permite contribuabilului să angajeze toate cheltuielile pe care le consideră necesare afacerii sale. Astfel, elementele de bază ale principiului libertății de gestiune cristalizează teza conform căreia dreptul fiscal nu poate influența în mod direct decizia de gestiune.

Principiul libertății de gestiune sau al non-imixtiunii în gestiune interzice administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii, aspect confirmat și de jurisprudență (Curtea de Apel Târgu-Mureș, Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 390/R din 28 aprilie 2009).

De asemenea, Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1791/2012 menționează faptul că *"în virtutea acestui principiu, agentul economic are posibilitatea dar și dreptul de a alege căile pe care le apreciază ca fiind adecvate pentru realizarea obiectivelor sale economice, raportat și la specificul activităților desfășurate. Și instanța de fond a reținut acest element, făcând referire la puternica componentă subiectivă în aprecierea de către agentul economic în stabilirea necesității unor anumite servicii."*

Astfel, menționează că este recunoscut faptul că trebuie să aibă libertatea în legătură cu modul de a folosi resursele pentru acoperirea unor nevoie de personal - fie că decide angajarea unor salariați de pe teritoriul României, fie ca decide angajarea unor salariați străini. În cazul de față, pentru că pe teritoriul României nu s-a găsit personal calificat conform cerințelor sale, acestea a fost nevoită sa angajeze personal din afara țării, pentru care au trebuit întocmite o serie de documente legale și pentru care a apelat la serviciile unei companii specializată în procedura și pașii care trebuie parcurși în procesul de imigrare.

Societatea consideră că esența și spiritul inspecției fiscale este de a determina o situație fiscală corectă la nivelul contribuabilului, organele de inspecție fiscală având obligația de a determina în mod corect baza de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, indiferent dacă sunt în favoarea sau în defavoarea contribuabilului, după cum se face referire și în prevederile legislative menționate art. 7 alin. (2) și alin. (3), art. 9 alin. (1), art. 113 alin. (1) și alin. (2) lit. i) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, consideră că raționamentul organelor de inspecție fiscală de a considera că serviciile în cauză sunt achiziționate în beneficiul propriu al angajaților este unul eronat, întrucât în primul rând după cum a prezentat și pe parcursul

inspecției precum și în punctul de vedere, persoanele respective nici nu erau angajați ai X și întrucât are nevoie de persoane pentru a-și desfășura activitatea, iar aceste persoane trebuie să devină angajați ai săi, iar în cazul în care aceste persoane sunt cetățeni străini, trebuie să facă toate costuri sunt efectuate în scopul desfășurării activității Societății, respectiv a obținerii de venituri impozabile.

Astfel, consideră că organele de inspecție fiscală nu au stabilit în primul rând o situație fiscală corectă și ca urmare nici tratamentul fiscal aplicat nu a fost unul corect, așa cum legislația prevede că esența și spiritul inspecției fiscale este de a determina o situație fiscală corectă la nivelul contribuabilului, organele de inspecție fiscală având obligația de a determina în mod corect baza de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, indiferent dacă sunt în favoarea sau în defavoarea contribuabilului.

2. TVA aferentă facturilor de achiziții de ochelari de vedere

În urma inspecției fiscale echipa de inspecție fiscală a considerat nedeductibilă suma de x lei, reprezentând TVA aferentă facturilor de achiziții de ochelari de vedere, rame, lentile de contact pentru proprii angajați.

Motivele invocate de către echipa de inspecție fiscală pe parcursul inspecției fiscale precum și regăsite în cuprinsul RIF-ului este că din punct de vedere al TVA, aceasta este nedeductibilă întrucât nu este îndeplinită niciuna dintre condițiile prevăzute de art. 297 alin.(4) din Legea 227/2015 și mai mult aceste operațiuni constituie livrări asimilate (definite la art. 270 alin.(4) lit.b din Legea 227/2015), iar achiziția acestor bunuri a fost efectuată în folosul salariaților societății și nu în scopul operațiunilor taxabile.

Societatea precizează că așa cum a arătat și pe parcursul inspecției fiscale precum și în punctul de vedere depus, decontează angajaților săi periodic o anumită sumă de bani, 300 lei până în anul 2018 și 500 lei începând cu anul 2019 în vederea achiziționării de ochelari de vedere / rame / lentile de contact. Așa cum este stipulat în CCM, această decontare se realizează în baza unui control medical de specialitate care să confirme necesitatea utilizării unor ochelari de vedere și a documentelor justificative.

Mai mult decât atât obligația angajatorului de a pune la dispoziția angajatului dispozitive de corecție speciale (ochelari de vedere) este de asemenea menționată și în Hotărârea nr. x din 09.08.2006 privind cerințele minime de securitate și sănătate în muncă referitoare la utilizarea echipamentelor cu ecran

În continuare redă un exemplu privind înregistrarea, decontarea și recuperarea costurilor.

Societatea precizează că aceste costuri au fost incluse în prețul serviciilor prestate către x SAS Franța.

Față de aspectele consemnate de organele de inspecție fiscală, societatea precizează că a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală dovezi clare că aceste costuri aferente serviciilor achiziționate au fost incluse în totalul cheltuielilor care au stat la baza calculului prețului serviciilor facturate către x SAS Franța (total venituri minus total cheltuieli plus o marjă de profit de 10%, așa cum se și poate observa din documentele de mai sus date ca exemplu). În susținere, contestatara invocă prevederile art.145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, prevederi preluate în legislația în vigoare începând cu 1 ianuarie 2016 la art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

De asemenea, menționează că neutralitatea măsurilor fiscale reprezintă unul dintre principiile de bază ale sistemului fiscal din România. În ceea ce privește TVA, neutralitatea taxei este unul dintre principiile care stau la baza fundamentală a

sistemului comun de TVA aplicabil la nivelul UE și care, deseori, este invocat în deciziile emise de către CJUE în judecarea diverselor cazuri privind TVA. În baza acestui principiu, contribuabilii au dreptul la deducerea/recuperarea TVA facturată de către alte persoane impozabile și achitate de către aceștia pentru serviciile/bunurile achiziționate și utilizate în vederea efectuării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA.

Societatea reiterează faptul că bunurile și serviciile achiziționate, nu puteau fi destinate decât unor operațiuni care dau drept de deducere, deoarece efectuează doar astfel de operațiuni, aspect precizat și în punctul de vedere.

Având în vedere că aceste achiziții de servicii au fost destinate unor operațiuni care dau drept de deducere și mai mult decât atât au fost facturate către x SAS consideră că sunt aplicabile și perfect îndeplinite prevederile art.145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 și art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, având drept să deducă TVA aferentă achizițiilor respective.

De asemenea, precizează există jurisprudență a Curții Europene de Justiție care susține că în cazul în care costul operațiunilor pentru care este suportată TVA este inclus în prețul serviciilor/bunurilor vândute, atunci vânzătorul este îndreptățit să deducă TVA aferentă respectivelor achiziții.

În acest sens, conform jurisprudenței europene un drept de deducere este, admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile. De asemenea dreptul de deducere a TVA aplicată achizițiilor de bunuri sau servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxabile în aval care dau dreptul de deducere. A se vedea în acest sens hotărârile CJUE în următoarele cauze: C-98/98 Midland Bank pic, C-29/08 AB SKF, C-132/16 *"Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments"* EOOD.

Astfel, este subliniat la nivel european că pentru a fi recunoscut dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru prestarea de servicii, cheltuielile angajate în acest scop trebuie să facă parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și să fie un element constitutiv al prețului acestor servicii.

Și în cazul de față, societatea consideră că atât timp cât aceste cheltuieli au fost incluse în costul serviciilor prestate, fiind îndreptățită să își exercite dreptul de deducere a TVA aferente acestor facturi de achiziție. În acest sens subliniază faptul că deciziile CJUE trebuie în mod obligatoriu luate în considerare de către autoritățile fiscale române în interpretarea legislației fiscale naționale, acestea fiind direct aplicabile, mai ales atunci când este vorba despre interpretarea principiului fundamental care stă la baza sistemului de TVA comunitar - principiul neutralității taxei.

În ceea ce privește necesitatea achiziționării serviciilor, contestatara consideră că trebuie apreciată prin prisma principiului libertății de gestiune, care permite contribuabilului să angajeze toate cheltuielile pe care le consideră necesare afacerii sale. Astfel, elementele de bază ale principiului libertății de gestiune cristalizează teza conform căreia dreptul fiscal nu poate influența în mod direct decizia de gestiune.

Principiul libertății de gestiune sau al non-imixtiunii în gestiune interzice administrației fiscale să critice deciziile de gestiune ale întreprinderii, aspect

confirmat și de jurisprudență (Curtea de Apel Târgu- Mureș, Secția comercială, de contencios administrativ și fiscal, decizia nr. 390/R din 28 aprilie 2009 și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1791/2012

Astfel, contestatara susține că este recunoscut faptul că trebuie să aibă libertatea înlegătură cu modul de a folosi resursele pentru acoperirea unor nevoie de personal fie că decide angajarea unor salariați de pe teritoriul României, fie ca decide angajarea unor salariați străini. În cazul de față, pentru că pe teritoriul României nu s-a găsit personal calificat conform cerințelor sale, acestea a fost nevoită să angajeze personal din afara țării, pentru care au trebuit întocmite o serie de documente legale.

După cum ammenționat și în punctul de vedere deus esența și spiritul inspecției fiscale este de a determina o situație fiscală corectă la nivelul contribuabilului, organele de inspecție fiscală având obligația de a determina în mod corect baza de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, indiferent dacă sunt în favoarea sau în defavoarea contribuabilului, după cum se face referire și în prevederile legislative.

Societatea consideră că echipa de inspecție fiscală nu a respectat prevederile mai sus menționate, și nu a examinat starea de fapt în mod obiectiv, luând în considerare toate informațiile puse la dispoziție, și astfel a stabilit o bază impozabilă eronată, pornind de la argumente eronate.

Având în vedere explicațiile date anterior precum și pe parcursul inspecției fiscale, societatea consideră că raționamentul organelor de inspecție fiscală de a considera că serviciile în cauză sunt achiziționate în beneficiul propriu al angajaților este unul eronat,, iar faptul că include în prețul serviciilor prestate aceste costuri, îi dă dreptul să deducă TVA aferentă facturilor de achiziții respective.

Ca urmare, toate aceste servicii au fost achiziționate în scopul desfășurării activității, respectiv în vederea desfășurării de operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere din punct de vedere al TVA, având drept de deducere a TVA aferentă.

Astfel, așa cum a arătat anterior, costurile aferente achiziționării de ochelari de vedere/rame/lentile de contact au fost recuperate, la finalul fiecărei luni, prin facturarea lor către X SAS. Întrucât clientul, x SAS, este o persoană impozabilă stabilită în scopuri de TVA în altă țară membră a Uniunii Europene (Franța), facturile emise către acesta au fost fără TVA, operațiunea nefiind impozabilă în România (locul prestării fiind în Franța).

În concluzie, societatea consideră că sunt aplicabile și perfect îndeplinite prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 și art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, având drept să deducă TVA aferentă achizițiilor de ochelari de vedere / rame / lentile de contact.

3. TVA aferentă serviciilor prestate de societatea x S.R.L.

În urma inspecției fiscale echipa de inspecție fiscală a considerat nedeductibilă suma de x lei, reprezentând TVA aferentă serviciilor prestate de societatea x S.R.L. în perioada 2015 - 2019. Practic, x S.R.L. a prestat în beneficiul său servicii de intermediere în vederea obținerii autorizațiilor de muncă, a permiselor de ședere, certificatelor de înregistrare în România ș.a.m.d..

Societatea consideră că aceste servicii de consultanță pentru obținerea documentelor de imigrare necesare angajării în muncă a unui cetățean străin, nu reprezintă un beneficiu la nivelul viitorului salariat și că este obligația sa să parcurgă diverse etape ale procesului de imigrare în funcție de naționalitatea viitorului salariat și nevoile de business (ex. obținere aviz de muncă, viza de lungă ședere etc). Mai mult decât atât, unele dintre demersurile de imigrare ce trebuie demarate de către angajator se realizează într-o etapă anterioară angajării efective a cetățeanului străin,

așadar nu ar putea fi incluse în statul de plată lunar al persoanei în cauză, dacă acestea ar fi de natura unui beneficiu la nivelul persoanei fizice, așa cum consideră echipa de inspecție fiscală.

În continuarea contestației, societatea prezintă același argumente prezentate la punctul 1 cheltuieli aferente serviciilor prestate de societatea x S.R.L.

Societatea redă un exemplu privind înregistrarea unei facturi primite de la x S.R.L.:

-Toluna primește factura numărul x emisă în data de 18.09.2017 de către x S.R.L. având baza impozabilă în sumă de x lei și valoarea TVA în sumă de x lei (Anexa 5)

- Factura a fost înregistrată de către societate astfel: cheltuiala în contul 628007 "Alte chelt. servicii executate de terți" (x lei) și TVA în contul 44206 "TVA deductibila". Totalul contului 628007 este în suma de x lei care cuprinde și cheltuiala aferentă facturii de la xS.R.L. în suma de x lei

- La sfârșitul lunii x întocmește factura pentru serviciile prestate către x SAS, valoarea facturii fiind formată din total cheltuieli incluse în clasa 6 în sumă de x lei (unde este inclus și contul 628007 în suma de x lei care cuprinde și baza impozabilă a facturii de la x S.R.L. în suma de x lei) minus total venituri incluse în clasa 7 în sumă de x lei, la care se adaugă o marjă de 10% .

Astfel, susține că serviciile prestate de xS.R.L. au fost achiziționate în vederea desfășurării de operațiuni impozabile din punct de vedere al TVA.

Societatea redă concluziile organelor de inspecție fiscală urmare analizării Punctului de vedere depus.

Astfel, în ceea ce privește susținerea echipei de inspecție fiscală potrivit căruia nu a făcut "*dovada faptului că aceste servicii au fost refacturate în mod direct și separat*" societatea menționează că, în primul rând legislația din perspectivă TVA nu menționează niciunde acest aspect în cazul refacturării de costuri, iar în al doilea rând așa cum și echipa de inspecție fiscală menționează, în cazul de față are loc o recuperare de costuri efectuată prin prețul practicat .

Societatea afirmă că a pus la dispoziția echipei de inspecție fiscală dovezi clare că aceste costuri aferente serviciilor achiziționate au fost incluse în totalul cheltuielilor care au stat la baza calculului prețului serviciilor facturate către x SAS Franța, conform prevederilor menționate la art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art. 297 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

De asemenea, în ceea ce privește TVA, neutralitatea taxei este unul dintre principiile care stau la baza fundamentală a sistemului comun de TVA aplicabil la nivelul UE și care, deseori, este invocat în deciziile emise de către CJUE în judecarea diverselor cazuri privind TVA. În baza acestui principiu, contribuabilii au dreptul la deducerea/recuperarea TVA facturată de către alte persoane impozabile și achitate de către aceștia pentru serviciile/bunurile achiziționate și utilizate în vederea efectuării de operațiuni care dau drept de deducere a TVA.

Contestatară reiterează faptul că bunurile și serviciile achiziționate, nu puteau fi destinate decât unor operațiuni care dau drept de deducere, deoarece efectuează doar astfel de operațiuni.

Având în vedere că aceste achiziții de servicii au fost destinate unor operațiuni care dau drept de deducere și mai mult decât atât au fost facturate către x SAS consideră că sunt aplicabile și perfect îndeplinite prevederile art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 și art. 297 alin. (4) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, societatea având drept să deducă TVA aferentă achizițiilor de servicii de la xS.R.L.

De asemenea, precizează că există jurisprudență a Curții Europene de Justiție care susține că în cazul în care costul operațiunilor pentru care este suportată TVA este inclus în prețul serviciilor / bunurilor vândute, atunci vânzătorul este îndreptățit să deducă TVA aferentă respectivelor achiziții.

În acest sens, conform jurisprudenței europene un drept de deducere este, admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte dintre cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile. De asemenea dreptul de deducere a TVA aplicată achizițiilor de bunuri sau servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxabile în aval care dau dreptul de deducere. A se vedea în acest sens hotărârile CJUE în următoarele cauze: C-98/98 Midland Bank pic, C-29/08 AB SKF, C-132/16 "Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments" EOOD.

Contestatară afirmă că este subliniat la nivel european că pentru a fi recunoscut dreptul de deducere a TVA achitată în amonte pentru prestarea de servicii, cheltuielile angajate în acest scop trebuie să facă parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și să fie un element constitutiv al prețului acestor servicii.

De asemenea, consideră că atât timp cât aceste cheltuieli au fost incluse în costul serviciilor prestate, este îndreptățită să își exercite dreptul de deducere a TVA aferente acestor facturi de achiziție. În acest sens subliniem faptul că deciziile CJUE trebuie în mod obligatoriu luate în considerare de către autoritățile fiscale române în interpretarea legislației fiscale naționale, acestea fiind direct aplicabile, mai ales atunci când este vorba despre interpretarea principiului fundamental care stă la baza sistemului de TVA comunitar - principiul neutralității taxei.

În continuarea contestației prezintă același argumente referitoare la principiul libertății de gestiune și stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

La contestația formulată, societatea a anexat:

- Anexa 1 - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. x/11.03.2021 (11 pag)
- Anexa 2 - Raportul de inspecție fiscală nr. x/11.03.2021 (73 pag)
- Anexa 3 - Contract prestări servicii ExS.R.L. (6 pag)
- Anexa 4 - Contract individual de muncă angajat cetățean străin (6 pag)
- Anexa 5 - Factura x S.R.L. numărul xemisă în data de 18.09.2017(1 pag)
- Anexa 6 - Fișă de cont 628007 luna 09.2017 (2 pag)
- Anexa 7 - Fișier calcul factură x SAS luna 09.2017 (1 pag)
- Anexa 8 - Facturax/ 30.09.2017 x SAS (1 pag)
- Anexa 9 - Răspuns DGPF x (2 pag)
- Anexa 10 - Contractele colective de muncă aferente anilor 2015 - 2020 (54 pag)
- Anexa 11 - Hotărârea nr. x din 09/08/2006 (7 pag)
- Anexa 12 - Decont cheltuieli care include Factura x S.R.L. și dovada plății facturii (2 pag)
- Anexa 13 - Extras din contabilitate cu înregistrarea facturii emise de x. S.R.L (1 pag)
- Anexa 14 - Fișă cont 645008 luna 10.2019 (2 pag)
- Anexa 15-Fișă cont 75815 luna 10.2019(2 pag)
- Anexa 16 - Fișier calcul factura x SAS luna 10.2019 (1 pag)

- Anexa 17 - Factura x / 31.10.2019 x SAS (1 pag)

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.x/1788/11.03.2021, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x/11.03.2021 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, organele de inspecție fiscală ale A.J.F.P. x, au consemnat următoarele deficiențe contestate:

Perioada verificată este 01.12.2014 - 31.03.2020.

1. Impozit pe profit

Societatea a dedus în perioada 2015-2019 cheltuieli cu premise de ședere, premise de munca, diverse comisioane și avize necesare personalului din străinătate angajat al societății, în baza unor facturi emise de x S.R.L. .

Organele de inspecție fiscală au apreciat că aceste cheltuieli nu fac parte din cele necesare societății, ci sunt servicii prestate în favoarea salariaților cetățeni străini pentru necesitățile personale ale acestor persoane, respectiv pentru obținerea unor acte personale necesare desfășurării activității salariale și șederii legale în România.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile în sumă totală de x lei suportate de societate prestate în favoarea salariaților pentru necesitățile acestora nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art. 25 alin. (1) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal în conformitate cu care pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, doar cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.

2. Taxa pe valoarea adăugată

a. În perioada verificată societatea a dedus TVA aferentă achizițiilor de ochelari de vedere pentru angajați, pe baza facturilor emise de diverși furnizori din domeniu, în sumă totală de x lei.

Urmare a explicațiilor date de reprezentantul societății și a documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția acestor bunuri a fost efectuată în folosul salariaților societății și nu în scopul operațiilor taxabile.

Astfel, TVA în suma de x lei aferentă achizițiilor de ochelari de vedere, rame, lentile de contact, a fost stabilită că este nedeductibilă, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, respectiv art. 297 alin.4 lit.a) din Legea nr.227/2015 cu privire la Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

b. Societatea a dedus în perioada 2015-2019, TVA în sumă de x lei aferentă cheltuielilor cu premise de ședere, premise de munca, diverse comisioane și avize necesare personalului din străinătate angajat al societății, în baza unor facturi emise de x S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că aceste cheltuieli nu fac parte din cele necesare activității societății, ci sunt servicii prestate în favoarea salariaților cetățeni străini pentru necesitățile personale ale acestor persoane, respectiv pentru obținerea unor acte personale necesare desfășurării activității salariale și șederii legale în România.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA în suma de x lei aferentă cheltuielilor în sumă totală de x lei suportate de societate prestate în favoarea salariaților pentru necesitățile acestora, nu îndeplinește condițiile de deductibilitate așa cum sunt prevăzute de art. 145 alin. 2 lit.a) din

LG571/2003 pentru perioada de până la 31.12.2015, respectiv art. 297 alin.4 lit.a) din LG 227/2015 cu privire la Codul Fiscal.

III. Având în vedere susținerile contestatarei, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

III.A. Aspecte procedurale.

III.A.1.Referitor la argumentele contestatarei conform cărora organele de inspecție fiscală nu au determinat în mod corect baza de impunere, nerespectând prevederile art.7 și art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

Art.7 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

(3) Organul fiscal este 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.”

”ART. 113 Obiectul inspecției fiscale

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

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*
- c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;*
- d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*
- e) solicitarea de informații de la terți;*
- f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*
- g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la [art. 124](#)*

alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

Ca urmare a celor prezentate mai sus și din analiza raportului de inspecție fiscală reiese că organele de inspecție fiscală au stabilit debite suplimentare având în vedere că societatea nu a respectat prevederile legale în materie care sunt invocate expres, iar starea de fapt fiscală este explicitată ca urmare a analizei documentelor prezentate de societate, fiind prezentate pe larg în raportul de inspecție fiscală, iar explicațiile date de reprezentantul societății au fost luate în considerare în măsura în care au fost confirmate de documentele prezentate, respectiv date din evidența contabilă, iar în situațiile în care aceste explicații nu au fost avute în vedere s-a explicat motivele, atât în raportul de inspecție fiscală, cât la în cuprinsul capitolului privind Punctul de vedere.

Organul de soluționare a contestației reține că prin analizarea tuturor documentelor prezentate de societate și a explicațiilor date de reprezentantul societății au fost respectate și prevederile art.7 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la stabilirea situației de fapt fiscale fiind luate în considerare toate circumstanțele edificatoare. Că este așa reiese din faptul că societatea nu a prezentat în contestație care ar fi fost elementele edificatoare ce nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală și care ar fi influențat în mod direct cele constatate.

De asemenea, conform celor arătate mai sus au fost respectate toate dispozițiile Codului de procedură fiscală, inclusiv ale art.6, potrivit căruia:

“(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. (...)

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

(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal”.

Față de cele mai sus precizate se reține că organele de inspecție fiscală au respectat prevederile legale cu privire la atribuțiile ce revin autorității fiscale pentru stabilirea situației de fapt fiscale prin examinarea documentelor aflate în dosarul

fiscal al contribuabilului, verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului, analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale, verificarea actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției, solicitarea de explicații scrise, prezentarea constatărilor în cadrul discuției finale cu contribuabilul etc.

III.A.2. Referitor la invocarea de către societate a faptului că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare al contestației reține că art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

„ART. 130 - Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat

(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

Față de prevederile legale mai sus - menționate, din Raportul de inspecție fiscală nr.x/11.03.2021 existent în copie la dosarul cauzei, se reține faptul că reprezentantului societății contestatăre i-au fost solicitate informații și documente justificative cu privire la aspectele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare de plată la bugetul de stat.

Totodată, prin Înștiințarea din data de 23.02.2021, a fost comunicată data stabilită pentru discuția finală ca fiind 01.03.2021, ora 10.00, dată la care a avut discuția finală cu împuternicitul administratorului, dl. x.

Urmare discuției finale, societatea a prezentat punctul de vedere asupra proiectului raportului de inspecție fiscală prin email în data de 08.03.2021, iar organele de inspecție fiscală, analizând punctul de vedere al contribuabilului au prezentat concluziile lor asupra motivațiilor depuse de contestatară.

Astfel, referitor la audierea contribuabilului, sunt de reținut și prevederile art.9 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

”Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

Se reține că dreptul la apărare al societății nu a fost îngădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea punctului de vedere și mai mult prin formularea prezentei contestații administrative, având posibilitatea de a-și exprima argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale și de a prezenta documente în sprijinul contestației.

Astfel, o atare vătămare nu poate fi reținută în cauză, elementul invocat de contestatară, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art.9 alin.1 din Codul de procedură fiscală, nu poate fi luat în considerare întrucât este contrazis chiar prin depunerea contestației analizată prin prezenta decizie, care reprezintă cea mai bună manifestare a dreptului la apărare a contribuabilului și care dovedește, totodată, că contestatarii i-a fost respectat pe deplin dreptul la apărare.

Având în vedere cele anterior prezentate, se reține că **aspectele procedurale invocate de societatea x România S.R.L. sunt neîntemeiate și urmează a fi respinse**, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

III.B. Fond

III.B.1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei aferent cheltuielilor în sumă de x lei, reprezentând obținerea de permise de muncă, avize necesare personalului din străinătate și TVA aferentă în sumă de x lei, D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul soluționare contestații 1 este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA aferentă achizițiilor servicii facturate de x S.R.L., în condițiile în care nu justifică cu documente că achizițiile de servicii au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv de operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada 2015-2019, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli cu obținerea de permise de muncă, diverse comisioane și avize necesare personalului din străinătate în sumă de x lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de x lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din analiza documentelor prezentate că cheltuielile reprezentând obținerea de permise de muncă și de ședere diverse comisioane și avize necesare personalului din străinătate, sunt efectuate anterior angajării persoanelor beneficiare, aceste servicii fiind prestate în favoarea salariaților astfel că aceste cheltuieli nu pot fi atribuite nevoilor societății.

Ca atare, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(1), art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art.25 alin.(1), art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile în sumă de x lei, fiind stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de x lei, respectiv taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli în sumă de x lei.

În drept, în materia impozitului pe profit se rețin prevederile art. 19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2015, potrivit cărora:

„Art.19- (1) 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. 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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, 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, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

De asemenea, deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii este condiționată de necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității în vederea realizării de venituri impozabile, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Totodată, se reține că începând cu data de 01.01.2016, sunt incidente prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.19 alin.(1) și art.25 alin.(1), stipulează:

„Art.19-(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 - (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.”

coroborate cu Normele metodologice de aplicarea a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin HG nr.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.”

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, necesitate pe care contribuabilul este dator să o justifice.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice a societății.

Prin urmare, din punct de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal, potrivit principiilor generale din prevederile legale menționate mai sus.

În materia taxei pe valoarea adăugată, se rețin prevederile art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Astfel, alin. (2) lit.a) al acestui articol, în vigoare până la data de 31.12.2015, precizează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;”

coroborate cu prevederile pct. 67 .1 din HG nr. 1/2016, potrivit cărora:

”67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin.(4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă”.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține ca legea fiscală internă, care este în concordanță cu legislația europeană, impune pentru acordarea dreptului de deducere a TVA îndeplinirea cumulativă a două condiții, respectiv:

- **condiția de formă** care constă în prezentarea facturii în original sau prezentarea unui document refăcut în conformitate cu prevederile legale incidente (duplicat etc.);

- **condiția de fond**, respectiv prezentarea de documente care să justifice că achizițiile de bunuri sau servicii au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, respectiv de operațiuni care intră în sfera TVA.

Legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a 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 de formă și fond trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, se reține că existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente, prestarea efectivă a serviciilor de către prestator și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

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. Justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține:

Societatea x România S.R.L. a înregistrat în categoria cheltuielilor deductibile fiscal suma de x lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli în sumă de x lei, în baza facturilor emise de x S.R.L. reprezentând prestări servicii în baza contractului FN din data de 05.01.2012.

Serviciile contractate prin contractul FN din data de 05.01.2012 încheiat între x România S.R.L., în calitate de beneficiar, și x S.R.L., în calitate de prestator, constau în:

”Art. II Obiectul contractului

2.1.1 Consultanță pe teme de imigrare pentru cetățenii străini, care urmează să fie detașați / invitații pentru vizite scurte de afaceri la beneficiar, în România.

2.1.2 Intermedierea obținerii autorizațiilor de muncă, a permiselor de ședere/ certificatelor de înregistrare în România pentru cetățenii străini mai sus menționați și/sau membrii de familie ai acestora.

2.1.3 Obținerea de formulare europene A1/E106 pentru angajații beneficiarului, detașați în alte state U.E.

Lucrările care fac obiectul prezentului contract vor fi individualizate în baza comenzilor emise de beneficiar care vor face parte integrantă, ca anexe, la prezentul contract (e-mail). Serviciul se va efectua la sediul prestatorului.”

În urma verificării documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că, cheltuielile cu permisele de ședere, permise de muncă, diverse comisioane și avize necesare personalului din străinătate angajat al societății, în baza facturilor emise de x S.R.L., **sunt efectuate în favoarea salariaților cetățeni străini pentru necesitățile personale ale acestor persoane, respectiv obținerea unor acte personale necesare desfășurării salariale și șederii legale în România.**

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile la determinarea profitului impozabil, respectiv taxa pe valoarea

adăugată aferentă acestor cheltuieli este nedeductibilă, întrucât aceste servicii sunt efectuate anterior angajării persoanelor beneficiare în mod direct și nu mai pot fi atribuite nevoilor societății.

Prin contestația formulată societatea susține că serviciile prestate de x S.R.L. sunt efectuate în scopul desfășurării activității, respectiv operațiunilor sale taxabile, întrucât sunt necesare pentru obținerea documentelor de imigrare necesare angajării în muncă a cetățenilor străini, motiv pentru care aceste cheltuieli nu reprezintă un beneficiu la nivelul viitorului angajat.

Această susținere nu poate fi reținută în susținerea cauzei întrucât, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, **aceste cheltuieli sunt efectuate în general anterior angajării persoanelor beneficiare în mod direct**, fapt pentru care aceste cheltuieli nu pot fi atribuite nevoilor societății.

Or, **cheltuielile cu permisele de ședere, obținere viză de muncă sunt cheltuieli proprii și personale ale potențialelor angajați ai societății** contestate și nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității, respectiv operațiunilor taxabile.

Potrivit organelor de inspecție fiscală, aceste servicii nu se referă și nu au fost prestate cu scopul acoperirii nevoilor de personal ale societății (ex. Anunțuri de angajare, servicii de intermediere angajare personal) care să vizeze identificarea unor potențiali angajați care să răspundă nevoilor societății, ci se referă strict la nevoile de angajare specifice ale unor persoane străine (obținerea permis de muncă, permis de ședere pentru sine și familia) pentru care societatea încheiase deja un contract de muncă sau a cărei angajare fusese deja acceptată de societate și care a intervenit ulterior acestui fapt, întrucât **toate aceste facilități nu puteau fi cerute autorităților române în lipsa prezentării contractului de muncă care să justifice permisul de muncă solicitat și subsecvent acordarea dreptului de ședere pe teritoriul României.**

Or, responsabilitatea obținerii documentelor personale ale salariatului străin pe teritoriul României îi revine exclusiv acestuia.

Mai mult, se reține că, în cazul salariaților cetățeni români angajați ai contestatarii, cheltuielile cu formalitățile de angajare, respectiv **cheltuielile cu analize medicale, certificare acte studii, etc. nu au fost suportate de X România S.R.L.**

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei nici argumentul potrivit căruia aceste servicii se referă și la obținerea Formularului A1 necesar angajaților români detașați în state membre UE și SEE, întrucât potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, **serviciile prestate se referă strict la serviciile prestate în beneficiul unor terțe persoane potențiali angajați.**

Mai mult, potrivit Raportului de inspecție fiscală nu toate facturile emise de X S.R.L. au fost considerate nedeductibile, doar acele facturi care se referă la obținerea de permise de ședere și de lucru pentru diferiți cetățeni străini.

Se reține că, însăși contestatara prin contestația formulată precizează că ***"persoanele respective nici nu erau angajați ai x și societatea are nevoie de persoane pentru a-și desfășura activitatea, iar aceste persoane trebuie să devină angajați ai societății, iar în cazul în care aceste persoane sunt cetățeni străini, Societatea trebuie să facă toate demersurile pentru a obține autorizațiile necesare în vederea angajării lor."***

Referitor la susținerea societății potrivit căruia aceste cheltuieli sunt deductibile întrucât sunt incluse la finalul fiecărei luni în baza de calcul al veniturilor facturate de către compania afiliată x SAS Franța, aceasta nu poate fi reținută în

soluționarea cauzei, deoarece această modalitate de facturare a serviciilor prestate între cele două societăți afiliate nu este întâlnită în cazul tranzacțiilor dintre companii independente, aceasta fiind politica grupului x prin care se urmărește în principal încadrarea în anumite marje de profitabilitate, pentru a fi evitate eventualele ajustări ulterioare ale prețurilor de transfer de către autoritățile fiscale.

Or, includerea unor costuri în baza de calcul al veniturilor societății cât și mărimea procentuală a marjei de profit cu care sunt majorate aceste costuri reprezintă doar elemente de calcul utilizate pentru situarea profitului societății într-un anumit interval și nu valoarea efectivă a serviciilor prestate.

Susținerea societății potrivit căreia orice achiziție, indiferent de natura bunului/serviciului și beneficiarului acestuia, generează o cheltuială și o TVA deductibilă atâta timp cât acestea sunt incluse în baza de calcul al veniturilor facturate, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că societatea nu a făcut dovada că cheltuielile în cauză au fost efectuate în scopul desășurării activității, respectiv operațiilor taxabile, pentru a putea deduce cheltuiala și TVA aferentă.

Reiterăm faptul că deși aceste costuri au fost incluse în totalul cheltuielilor care au stat la baza determinării veniturilor facturate către clientul afiliat x SAS Franța, nu dă automat dreptul de a considera deductibilă cheltuiala și TVA aferentă serviciilor prestate în folosul unor terțe persoane.

Mai mult, potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală din Adresa nr. x 3763/10.05.2021 *"Chiar societatea, contrar principiului susținut, a considerat ca nedeductibilă TVA și cheltuiala aferentă mai multor achiziții de servicii și bunuri care au făcut parte din baza calculării veniturilor (ex cheltuieli cu cafea, fructe, etc oferite gratuit salariaților)."*

De asemenea, potrivit Raportului de inspecție fiscală, între modalitățile concrete în care societățile din grupul x se regăsește alături de refacturarea (separată) unor costuri care nu sunt aferente societății x România S.R.L. către alte societăți din grup, precum și facturarea veniturilor aferente serviciilor de dezvoltare software, calculate pe bază unui mark-up procentual aplicat la cheltuielile înregistrate de societate.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au considerat că această din urmă modalitate de facturare a fost aleasă la nivel de grup x pentru a justifica prețurile de transfer practicate între societățile afiliate și nu dă dreptul contestatarii să deducă cheltuielile în virtutea faptului că aceasta a fost inclusă în totalul cheltuielilor ca bază de calcul al veniturilor realizate. Această modalitate de stabilire a veniturilor nu-i poate da dreptul societății deducerii oricăror cheltuieli indiferent de scop, ca fiind realizate în scopul realizării veniturilor atât timp cât acestea nu au legătură cu nevoile reale /economice ale societății.

În ceea ce privește TVA în sumă de x lei aferentă acestor cheltuieli, conform celor prezentate mai sus reiese că documentele prezentate de societate nu sunt de natură să justifice că prestarea acestor servicii au fost efectuate în scopul operațiilor taxabile ale societății.

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.**

În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată în primul rând să demonstreze că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute de legea fiscală. Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Referitor la invocarea hotărârilor jurisprudenței CJUE în susținerea contestației pe această speță, respectiv deciziile CJUE în C98/98 Midland Bank plc, C 29/08 AB SKF, C-132/16 Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD, se reține că, acestea nu sunt relevante și nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât :

- de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;

- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;

- totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA;

- de asemenea, 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.

În concluzie, **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.

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării drept concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei.

Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale.

Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

Astfel, susținerea contestatarii conform căreia organele de inspecție fiscală încalcă **principiului neutralității**, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit jurisprudenței europene, Curtea Europeană de Justiție lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, societatea avea obligația să justifice că achizițiile au fost efectuate efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății așa cum se prevede la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și la art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la argumentul conform căruia „*Societatea trebuie să aibă libertatea în legătură cu modul de a folosi resursele pentru acoperirea unor nevoi de personal*”, de precizat este aspectul conform căruia, organele de inspecție fiscală nu au intervenit în niciun mod în managementul activității societății și nu au încălcat principiul *libertatii de gestiune sau al non-imixtiunii în gestiune*, ci doar au analizat serviciile achiziționate de la x S.R.L., în vederea stabilirii caracterului deductibil/nedeductibil al acestora la determinarea profitului impozabil, respectiv a taxei pe valoarea adăugată.

Prin urmare, agentul economic are libertate deplină în a achiziționa orice servicii consideră că sunt oportune la un moment dat, însă pentru că raportul juridic fiscal este un raport de drept public, el se supune rigorilor reglementărilor fiscale aplicabile și, ca urmare, fiscalul are dreptul de a aprecia dacă o anumită cheltuială este deductibilă sau nu.

Invocarea Deciziei nr.1791/2012 emisă de ÎCCJ prin care se menționează, că: „*în virtutea acestui principiu, agentul economic are posibilitatea dar și dreptul de a alege căile pe care le apreciază ca fiind adecvate pentru realizarea obiectivelor sale economice, raportat și la specificul activităților desfășurate. Și instanța de fond a reținut acest element, făcând referire la puternica componentă subiectivă în aprecierea de către agentul economic în stabilirea necesităților unor anumite servicii.*”, nu se poate reține întrucât societatea se refera la **principiul libertății de gestiune** care cunoaște anumite limite, fiind admis, potrivit doctrinei, că exercitarea dreptului unui contribuabil este limitată de exercitarea drepturilor legitime ale celorlalți subiecți, în speță fiind afectate interesele statului.

Astfel, prevederile art.1170 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil: “*Părțile trebuie să acționeze cu bună-credință atât la negocierea și încheierea contractului, cât și pe tot timpul executării sale. Ele nu pot înlătura sau limita această obligație.*”

coroborat cu art.1272 din Legea nr.287/2009 privind Codul Civil “*Contractul valabil încheiat obligă nu numai la ceea ce este expres stipulat, dar și la toate urmările pe care practicile statornicite între părți, uzanțele, legea și echitatea le dau contractului după natura lui*” consacră expres și ridică la rang de principiu regula că dreptul fiecăruia trebuie „*conciliat*” cu drepturile celorlalți.

Contrapartida unei decizii de gestiune este analizată în funcție de interesul propriu al societății care o emite. Interesul propriu al unei societăți este apreciat raportat la compensația care îi revine din faptul relațiilor sale directe cu societatea contractantă, aspect la care societatea contestatară nu face nicio referire.

De asemenea, în speță se pune problema interpretării prevederilor Codului fiscal în conformitate prevederile art.13 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

(2) În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbateri și aprobare.

(3) Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii.

(4) Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii.

(5) Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.

(6) Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului”, astfel, se reține că potrivit acestui articol interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată ea prin lege.

Se reține că interpretarea unei legi are ca scop limpezirea unor aspecte juridice neclare, reprezentând tocmai o confirmare a principiului securității juridice și nu o încălcare a acestuia și totodată lămurește înțelesul normei interpretate, nici nu adaugă și nici nu modifică acest înțeles, prin interpretare se explicitează conținutul pe care norma interpretată l-a avut ab initio, fiind exprimarea voinței legiuitorului.

Concluzionând, orice act de aplicare a unui norme de drept presupune interpretarea ei prealabilă spre a se stabili dacă este sau nu aplicabilă situației juridice avute în vedere, interpretarea legii realizându-se numai în scopul aplicării ei în cazul dedus judecății.

În concluziel, având în vedere cele prezentate mai sus, precum și faptul că că argumentele contestatarei nu sunt în măsură să combata constatările organelor de inspectie fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederilor pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus citate, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru **impozitul pe profit în sumă de x lei** aferent cheltuielilor cu servicii achiziționate de la xS.R.L. și **TVA aferentă în sumă de x lei**, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. x/11.03.2021.

III.B.2. Referitor la TVA în sumă xei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere TVA aferentă achiziției unor bunuri reprezentând ochelari de vedere, lentile de contact și rame, în condițiile în care societatea nu demonstrează că acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă achizițiilor de ochelari de vedere, lentile de contact și rame pentru angajați, în baza facturilor emise de diverși furnizori în domeniu.

Organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate, au constatat că achiziția acestor ochelari de vedere, rame și lentile de contact sunt în folosul salariaților societății și nu în scopul operațiunilor taxabile.

Ca atare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu întrunește condițiile de deductibilitate a TVA prevăzute la art.145 alin. (2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind în sarcina acesteia suma de x lei, reprezentând TVA suplimentară de plată.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valabil până la data de 31.12.2015, potrivit cărora:

”Art.145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile”.

Aceste prevederi au fost menținute și prin art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016:

“Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile; “

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/ serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea bunurilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

De asemenea art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare stipulează ca:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferenta 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 sau, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”.

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferenta 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Prevederi similare se regăsesc la art.299 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitarea acestuia.

De asemenea, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în funcție de perioada incidentă 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 bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factura sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel ca neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală se reține că societatea a dedus TVA aferentă achizițiilor de ochelari de vedere, lentile de contact și rame de la diverși furnizori în domeniu.

Potrivit Raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală, în ceea ce privește cheltuielile deduse de contestatară aferente acestor achiziții deconțate salariaților, au avut în vedere prevederile art.25 alin.3 lit.b) pct.4 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Or, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă acestor achiziții reprezentând contravaloarea ochelarilor de vedere, rame și lentile de contact, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu este îndeplinită condiția condiția prevăzută la art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la art.297 alin.4 lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea precizează că decontează periodic o anumită sumă de bani, 300 lei până în anul 2018 și 500 lei începând cu anul 2019, așa cum este stipulat în contractele colective de muncă.

Totodată, susține că a avut în vedere și prevederile HG nr.1028/2006 privind cerințele minime de securitate și sănătate în muncă referitoare la utilizarea echipamentelor cu ecran de vizualizare.

Față de susținerile societății, se reține că societatea contestatară nu a înregistrat achizițiile de ochelari de vedere, rame și lentile de contact ca echipamente de protecție, așa cum rezultă din contestația formulată - aceste achiziții au fost înregistrate direct de cheltuieli, respectiv în contul 645008 "Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială" și 4426 "Taxa pe valoarea adăugată deductibilă".

Totodată, din documentele anexate la dosarul cauze, rezultă că x România S.R.L. a decontat parțial contravaloarea ochelarilor de vedere, rame și lentile de contact către salariați, în condițiile în care a dedus integral taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziție și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată, având în vedere că aceste operațiuni sunt calificate din punct de vedere al TVA ca livrări asimilate, conform prevederilor art.270 alin.4 lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 270 - Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(...)(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:[...] b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;"

Mai mult, contestatara nu a prezentat la contestația formulată mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală, respectiv documente din care se rezulte că:

- ochelarii de vedere, rame și lentile de contact sunt sunt echipamente de protecție pentru salariați,
- documente din care să rezulte programul de lucru prelungit în fața calculatorului,
- adeverinte medicale conform cărora în urma acestor activități, vederea salariaților s-ar înrăutăți.

În ceea ce privește susținerea societății potrivit căreia aceste servicii au fost facturate către x SAS, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a societății întrucât această modalitate de facturare a serviciilor prestate între cele două societăți afiliate este o consecință a politicii grupului x și se urmărește încadrarea în anumite marje de profit astfel încât să fie evitate eventualele ajustări ulterioare ale prețului de transfer de către autorități.

Nu poate fi reșinut nici argumentul potrivit căruia taxa pe valoarea adăugată este deductibilă deoarece efectuează doar operațiuni taxabile, deoarece **societatea nu a făcut dovada că aceste servicii au fost refacturate către societatea afiliată și nici către persoanele beneficiare ale acestor servicii și nici nu a colectat taxa pe valoarea adăugată.**

Faptul că aceste achiziții au fost incluse în costurile serviciilor prestate către xSAS nu reprezintă un motiv pentru ca taxa pe valoarea adăugată este deductibilă, atâta timp cât **contestara nu a demonstrat că au fost utilizate în folosul realizării de operațiuni taxabile.**

Organul de soluționare reiterează că între modalitățile în care societățile din grupul x (prezentate organelor de inspecție fiscală) se regăsește:

- refacturarea unor costuri care nu sunt aferente activității x România S.R.L. către alte societăți din grup la costul de achiziție, contestată colectând în unele situații TVA (atunci când locul prestării este în România),
- facturarea serviciilor de dezvoltare software prestate de x România S.R.L. către societatea afiliată x SAS Franța, a căror valoare este calculată pe baza costurilor societății la care se adaugă o marjă de profit (mark-up procentual).

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în ceea ce privește ultima din cele două variante, aceasta este modalitatea de stabilire a prețurilor de transfer între cele două societăți afiliate, urmărindu-se în principal evitarea ajustării prețurilor de transfer de către autoritățile fiscale.

Faptul că prin veniturile facturate se justifică prețurile de transfer practicate între societățile afiliate ca fiind la nivelul pieței libere, nu îi dă dreptul societății contestate să deducă orice cheltuială și TVA aferentă, doar pentru faptul că a fost inclusă în totalul cheltuielilor ca bază de calcul al veniturilor realizate.

Ca atare, deși este îndeplinită condiția de formă în sensul că societatea a prezentat facturi, **nu este îndeplinită condiția de fond**, respectiv nu au fost prezentate documente din care să rezulte prestarea efectivă a acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Astfel, susținerea contestatarii conform căreia organele de inspecție fiscală încalcă **principiului neutralității**, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit jurisprudenței europene, Curtea Europeană de Justiție lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, societatea a efectuat achiziții de bunuri, iar din analiza documentelor a rezultat că **societatea nu justifică achiziția acestor ochelari de vedere, rame și lentile de contact în scopul operațiunilor sale taxabile**, astfel că nu se justifică nici dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

De asemenea, 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 că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

Mai mult, jurisprudența europeană CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Or, în cazul în speță, societatea a achiziționat ochelari de vedere, rame și lentile de contact pentru care nu poate face dovada că acestea au fost furnizate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat în susținere documente sau argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, și să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată.

Întrucât, **societatea nu a demonstrat cu documente că achiziționarea acestor bunuri s-a realizat în scopul realizării de operațiuni taxabile**, în mod corect, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de

8.984 lei aferentă achizițiilor de ochelari de vedere, rame și lentile de contact de la diverși furnizori în domeniu.

În ceea ce privește invocarea jurisprudenței europene, respectiv a cauzei C-132/16 Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments EOOD se reține că potrivit acestor cauze un contribuabil poate deduce TVA aferentă investițiilor realizate chiar dacă sunt oferite cu titlu gratuit, în măsura în care aceste investiții permit efectuarea de operațiuni taxabile ale persoanei impozabile, fiind efectuate în scopul activității activității economice a contribuabilului. Or, în speta analizată, societatea nu a demonstrat ca aceste achiziții de ochelari de vedere, rame și lentile de contact sunt indispensabile desfășurării activității în condiții optime.

Se reține că potrivit doctrinei, 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 art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și de art.73 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

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 acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, având în vedere ca argumentele contestatarii nu sunt în măsura să combată constatările organelor de inspecție fiscală, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd „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 pentru TVA în sumă de x lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. x/11.03.2021.**

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor legale invocate, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de x România S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.x/11.03.2021, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/11.03.2021, pentru suma de x lei reprezentând:

- x lei - impozit pe profit.
- x lei - taxa pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul x, în termen de 6 luni de la comunicare.

x

DIRECTOR GENERAL