

## DECIZIA NR.1081

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice - Inspectie fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. si priveste obligatiile fiscale, care se compun din:

- TVA;
- contributie de asigurari sociale datorate de angajator;
- contributie individuala de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;

Societatea X formuleaza contestatie și împotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale și solicita anularea partiala a actului administrativ fiscal contestat cu privire la suma reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, care au dus la diminuarea pierderii fiscale declarata de societate pe anul 2019.

Societatea X solicita si sustinerea orala a contestatiei in conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice si Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actului administrativ fiscal contestat, prin remiterea acestuia administratorului judiciar sub semnatura, conform adresei existenta in copie la

dosarul contestatiei si depunerea contestatiei la posta , conform plicului original, existent la dosarul cauzei; contestatia a fost inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice, conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de Societatea X.

I.Prin contestatia formulata Societatea X contesta Raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice și Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare inspectiei precum și Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice prin care s-au stabilit obligații fiscale și partial Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare inspectiei fiscale cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal, ce au dus la diminuarea pierderii fiscale declarata de societate și solicita constatarea nelegalitatii actelor administrativ fiscale mai sus enumerate și anularea obligatiilor fiscale contestate .

În sustinerea contestatiei, societatea contestatara prezinta urmatoarele argumente:

1. Societatea arata ca, este o societate cu capital privat, cei doi asociati fiind PF și persoana juridica P; asociatul PF are calitatea și de administrator al societății iar P este în același timp investitor financiar și client al societății X.

In calitate de investitor, P a creat, în anul 2010, societatea X pentru a produce în numele său îmbrăcăminte destinată clienților săi; P a efectuat un aport de capital și a semnat un contract de împrumut financiar pentru a susține cu lichidități activitatea textilă din România, care este prin definiție sezonieră și neregulată.

Intre cele două societăți afiliate s-au încheiat două contracte care aveau ca obiect principal prestarea de servicii de prelucrare de țesături și accesorii pentru realizarea de confecții de către X în beneficiul societății sale afiliate P . Conform acestor contracte, societatea contestatara era responsabilă de fabricarea, exportul și livrarea confecțiilor textile comandate de P, conform planificării și instrucțiunilor stabilite de către aceasta din urmă.

In ceea ce privește materiile prime necesare realizării comenzilor efectuate de către societatea-mamă P acestea erau asigurate de societatea-mama;în calitate de client principal, P a plătit facturile emise de X privind fabricarea de îmbrăcăminte și a acordat avansuri la facturile care urmau să fie primite pentru prestarea serviciilor comandate.

Arata ca în anul 2019 P s-a confruntat cu numeroase dificultăți din pricina scăderii importante a comenzilor din partea clientului său principal, J, dar și din

partea altor clienți iar aceasta nu a mai fost capabilă să-și plătească datoriile și a depus declarația de faliment în februarie 2020.

Pentru a-și continua activitatea fără suportul societății - mamă, X a propus clienților societății P să transmită comenzile direct către aceasta, propunere pe care doar societatea J a acceptat-o, restul clienților refuzând colaborarea cu aceasta.

Pentru a semna un contract cu J, Societatea X a trebuit să accepte să cumpere ea însăși materialele și accesoriile, astfel ca a acceptat să plătească în avans achiziția de materii prime pentru realizarea comenzilor.

Arata ca, X a primit o comandă de la casa J pentru sezonul iarnă 2020 (cu fabricare în perioada martie - septembrie 2020) pentru care trebuia să achiziționeze materii și accesorii. Pandemia mondială Covid-19 a cauzat închiderea magazinelor de îmbrăcăminte peste tot în lume pe o perioadă îndelungată ceea ce a dus la anularea unei părți importante din comenzile efectuate în vederea diminuării stocului de îmbrăcăminte și a numărului de articole aflate pe stoc. În plus, uzinele care fabricau materiale textile au fost obligate să își suspende activitatea în perioada februarie - aprilie 2020, ceea ce a dus la anularea livrărilor de materiale, împiedicând societatea contestatara să realizeze comenzile rămase.

Societatea contestatara arata ca, urmare pandemiei, vânzările s-au redus, s-au acumulat foarte multe pierderi, ceea ce a condus la starea de insolabilitate, fiind forțată să formuleze cerere de deschidere a procedurii insolvenței, cerere care a fost admisă de Tribunalul, fiind numit administrator judiciar.

Arata ca, urmare deschiderii procedurii insolvenței, în temeiul dispozițiilor art. 102 alin. 1 din Legea nr. 85/2014 a insolvenței, organele fiscale au început inspecția fiscală pe baza analizei de risc, au efectuat un control inopinat cu propunere de efectuare a unei inspecții fiscale; organul fiscal a emis Avizul de inspecție fiscală conform căruia inspecția urma să înceapă în aceeași zi, care nu a fost comunicat societății, ci administratorului judiciar desemnat provizoriu de judecătorul sindic prin încheierea de deschidere a procedurii insolvenței.

Organul fiscal a emis Nota explicativa prin care s-a solicitat indicarea persoanei desemnate să reprezinte societatea pe durata inspecției fiscale, adresă care a fost transmisă administratorului judiciar, și nu societății. De altfel, organul fiscal a purtat întreaga corespondență atât pe perioada controlului inopinat, cât și în cadrul inspecției fiscale doar cu administratorul judiciar.

#### **1. Motive de nelegalitate a deciziei de impunere;**

**a) Nelegalitatea impunerii ca urmare a viciilor procedurii de comunicare a Avizului de începere a inspecției fiscale;**

Societatea contestatara invoca dispozițiile art. 122 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și arata ca urmare deschiderii procedurii generale a insolvenței, Avizul de inspecție fiscală prin care societatea a fost înștiințată cu privire la începerea inspecției fiscale a fost comunicat contribuabilului, prin e-mail.

Sustine ca, în considerentele Raportului de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală a făcut mențiunea ca *"Avizul de inspecție fiscală a fost înaintat electronic către administratorul societății de către administratorul judiciar"*, fără a face dovada în acest sens. Arata ca această abordare a organului de inspecție

fiscală este în vădită contradicție cu dispozițiile art. 122 și art.47 din Codul de procedură fiscală care prevăd în mod expres ca avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului; invoca în susține și dispozițiile art.47 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului precum și dispozițiile art.47 alin.(18) din același act normativ potrivit căruia, prin excepție, în cazul societăților aflate în procedura insolvenței sau dizolvare, potrivit legii, comunicarea actului administrativ fiscal se face administratorului judiciar /lichidatorului judiciar la locul indicat de acesta, ori de câte ori se solicită în scris acest lucru.

Societatea contestată susține că nu a solicitat în niciun moment comunicarea actelor emise de către organul de inspecție fiscală administratorului judiciar ori unei alte persoane. Simpla împrejurare că administratorul societății, este cetățean francez, care la acel moment nu se afla în România, nu este de natură a justifica ori de a crea aparența legalității unei comunicări a avizului de inspecție fiscală administratorului judiciar cu atât mai mult cu cât societății contestată nu i-a fost ridicat dreptul de administrare, aspect menționat în mod expres și de organul fiscal în considerentele Raportului de inspecție fiscală; arată totodată că, pe toată perioada efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală a comunicat doar cu administratorul judiciar.

Astfel, societatea susține că, deschiderea procedurii generale a insolvenței, fără ridicarea dreptului de administrare, nu echivalează și nu are ca efect anularea obligației organului de inspecție fiscală de a comunica avizul de începere a inspecției fiscale contribuabilului, la sediul acestuia și a dreptului corelativ al contribuabilului de a fi informat cu privire la începerea inspecției fiscale; Comunicarea avizului de inspecție este un act de procedură extrem de important pentru contribuabil tocmai pentru că astfel se acordă posibilitatea acestuia de a organiza și de a prezenta actele fiscal- contabile ale societății necesare efectuării inspecției fiscale.

Susține că, mențiunea organului de inspecție fiscală conform căreia "din corespondența purtată de administratorul judiciar cu administratorul societății cu ocazia încheierii controlului inopinat, în urma căruia s-a inițiat prezenta inspecție fiscală, rezultă că aceasta din urma avea cunoștința asupra faptului că, în urma concluziilor controlului inopinat urmează să se efectueze inspecție fiscală la societatea X" nu este de natură a acoperi acest viciu de procedură prin care s-au încălcat drepturile societății de a fi informată în mod corespunzător și la timp cu privire la începerea inspecției fiscale, cu atât mai mult cu cât organul fiscal nu a adus nicio probă în acest sens.

Consideră că lipsa comunicării avizului de începere a inspecției fiscale a cauzat și imposibilitatea societății de a solicita suspendarea inspecției fiscale până la momentul la care administratorul societății, ar fi putut veni în România sau ar fi putut împuternici o altă persoană pentru a reprezenta societatea în fața organului fiscal pe perioada derulării inspecției fiscale și ar fi putut pune la dispoziția organului de inspecție fiscală toate documentele relevante și oferi toate explicațiile necesare și chiar determinante în înțelegerea situației de fapt; După cum s-a reținut în doctrină, avizul de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal, ci numai o formă procedurală prealabilă inspecției fiscale,

care însă are consecință importantă asupra validității acesteia. Astfel, deși avizul de inspecție fiscală nu poate fi contestat în sine prin intermediul contestației administrative, inexistența sa ori lipsa cerințelor de formă prevăzute de lege duc la nulitatea raportului de inspecție și/sau, după caz, a deciziei de impunere adoptată în baza acestuia .

Astfel, considera ca necomunicarea avizului de inspecție fiscală reprezintă un motiv de nulitate relativă, condiționată de producerea unei vătămări care nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ fiscal.

b) Nelegalitatea impunerii ca urmare a încălcării principiului securității juridice și protecției încrederii legitime, precum și a principiului certitudinii impunerii;

Societatea contestată arată că au mai fost efectuate două inspecții fiscale, în anul 2013 și în anul 2018 și în niciuna din aceste două inspecții fiscale organele fiscale nu s-au sesizat cu privire la nelegalitatea deducerii taxei pe valoare adăugată aferentă achizițiilor de servicii privind chiriile facturate de societatea B pe baza Contractului de închiriere al cărui obiect îl constituie închirierea imobilului cu titlu de locuință de serviciu pentru angajații și colaboratorii companiei și nici nu au considerat că aceste cheltuieli reprezintă, în fapt, avantaje în natura asimilate salariilor și impozitate ca atare; Contractul de închiriere era înregistrat în contabilitatea societății atât în anul 2013, cât și în anul 2018, însă la acel moment organele de inspecție fiscală nu au menționat faptul că societatea nu are dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise în baza acestui Contract și nici faptul că ar avea obligația achitării contribuțiilor sociale datorate bugetului de stat pentru aceste presupuse avantaje acordate angajaților.

Invoca în susținere dispozițiile art. 113 din Codul de procedură fiscală, și susține ca scopul *inspecției fiscale* este de asigurarea respectării legalității de către contribuabili în îndeplinirea obligațiilor ce le revin în cadrul raportului de drept procedural fiscal.

Totodată arată că potrivit Codului de procedură fiscală funcțiile inspecției fiscale ce sunt similare oricărui control sunt funcția preventivă generală, funcția educativă, funcția recuperatorie și funcția sancționatorie iar funcția educativă joacă un rol foarte important întrucât are în vedere tocmai educarea contribuabilului și împiedicarea acestuia să ajungă la încălcarea dispozițiilor legale și aplicarea sancțiunilor. Deși au fost efectuate alte două controale, organul fiscal nu a atras atenția nici în anul 2013, nici în anul 2018 asupra faptului că societatea ar încălca dispozițiile legale privitoare la deductibilitatea taxei pe valoare adăugată motiv pentru care considera că în speta au fost încălcate atât principiul bunei-credințe și scopul inspecției fiscale, cât și principiul securității juridice și a protecției încrederii legitime.

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții „aceste principii trebuie să fie respectate de instituțiile Uniunii Europene, dar și de statele membre în exercitarea competențelor care le sunt conferite prin directivele Uniunii”.

Astfel cum a statuat Curtea Europeană în mai multe rânduri, legislația Uniunii Europene trebuie să fie certă, iar aplicarea sa trebuie să fie previzibilă pentru justițiabil, acest imperativ al securității juridice impunându-se cu o rigoare

deosebită atunci când este vorba despre o reglementare care poate să aibă consecințe financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască în mod exact întinderea obligațiilor pe care aceasta le-o impunea.

Cât privește principiul încrederii legitime, CJUE a statuat în jurisprudența sa constantă faptul că „este necesar să se verifice dacă actele unei autorități administrative au dat naștere în percepția unui operator economic prudent și avizat a unei încrederi rezonabile iar în caz afirmativ trebuie să fie stabilit caracterul legitim al acestei încrederi”.

În ceea ce privește aceste principii, CJUE a arătat următoarele:

1. principiul securității juridice presupune faptul că legislația adoptată de statele membre pentru transpunerea directivelor trebuie să fie aplicată în mod previzibil;

2. principiul protecției încrederii legitime este aplicabil în cazul oricărui subiect de drept pe care o instituție a unui stat membru l-a făcut să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise în procesul aplicării legislației adoptate în vederea transunerii unor directive.

În ceea ce privește principiul certitudinii impunerii, prevăzut atât în cazurile CJUE cât și la art. 3 alin. 1 lit. b) din Codul fiscal, societatea contestată considera că și acest principiu a fost încălcat de organul fiscal deoarece pentru aceleași operațiuni autoritățile fiscale opinează diferit într-un interval de timp în care nu au survenit modificări legislative în această materie.

Practic, cu privire la aceeași situație juridică organul fiscal a avut abordări diferite, ceea ce echivalează cu invalidarea concluziilor anterioare exprimate de același organ fiscal și cu o revocare mascată a deciziei precedente. Această abordare a organului fiscal constituie atât o încălcare a forței obligatorii a actelor administrativ-fiscale, cât și a principiilor securității juridice și certitudinii impunerii.

Aceste două principii au drept scop tocmai crearea posibilității contribuabilului de a putea determina influența deciziilor sale de management financiar asupra sarcinii fiscale, respectiv ca rezultatul acestor decizii să fie unul clar, iar contribuabilii să poată lua în calcul și efectul fiscal atunci când analizează diverse decizii de management.

Revocarea mascată a propriilor decizii și invalidarea concluziilor anterioare încălcă principiul forței obligatorii a actelor administrative, consacrat în mod expres de art. 1, alin. 6 din Legea nr. 554/2004.

Conform acestui text de lege, actele administrative care au intrat în circuitul civil și au produs efecte juridice nu mai pot fi revocate de autoritățile emitente, constatarea nulității sau anularea acestora putând fi dispusă numai de instanța judecătorească procedura de judecată și competența fiind stabilite prin lege, conform art. 126 alin. (2) din Constituție.

Prin Decizia nr. 638 din 3 octombrie 2006, publicată în Monitorul Oficial nr. 903 din 7 noiembrie 2006, Curtea Constituțională a constatat că prevederile art. 1 alin. (6) din Legea nr. 554/2004 reglementează un caz de contencios administrativ obiectiv, care se referă la analizarea în abstract a unei chestiuni de legalitate, având în vedere realizarea unui interes public, caracterizându-se prin generalitate și impersonalitate.

Justificarea constituțională a textului de lege apare cu claritate în prevederile art. 1 alin. (5) din Constituție, potrivit căroră „în România, respectarea Constituției, a supremației sale și a legilor este obligatorie”.

Un act administrativ emis cu nerespectarea legii este nul, iar în lipsa art. 1 alin. (6) din Legea nr. 554/2004 s-ar putea ajunge la menținerea în sistemul normativ a unor acte nelegale care, în lipsa unei persoane interesate în mod direct și personal sau vătămate, nu ar putea fi atacate în justiție, rămânând definitive și putând pe această cale să periclitizeze anumite interese de ordin public.

Cu privire la încălcarea principiului securității juridice și a certitudinii impunerii s-a pronunțat și Curtea de Apel București în Sentința civilă nr. 2556/23.06.2017, reținând că:

*„pârâta a interpretat diferit aceleași prevederi legale în baza aceluiași documente/informații, aspect ce încalcă principiile certitudinii și eficienței fiscale.”*

De altfel, Curtea a precizat că nelegalitatea vădită a conduitei autorității rezultă în mod clar din reinterpretarea dispozițiilor legale fără a exista modificări legislative sau schimbări ale situației de fapt, reținând că:

*„prin schimbarea subită a interpretării prevederilor legale (în lipsa unor modificări legislative sau informații/documente suplimentare legate de documentația în baza căroră a fost luată decizia) și aplicarea retroactivă a acestei noi interpretări se încalcă și principiul eficienței impunerii”.*

Având în vedere cele prezentate mai sus, societatea considera ca fiind nelegale constatarile din Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere, în raport de abordarea neunitară aplicată de organele fiscale care inițial nu au considerat că nu ar fi avut dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată, schimbându-și ulterior opinia fără a interveni modificări substanțiale în legislația fiscală aplicabilă speței, abordare care încalcă în mod vădit principiile fundamentale în materie de fiscalitate și de TVA, respectiv principiul securității juridice, al încrederii legitime și principiul certitudinii impunerii.

### **3.Fondul cauzei;**

Cu privire la TVA, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, societatea contestată prezintă în susținere următoarele argumente: Societatea contestată invocă dispozițiile art.297 alin.(4), art.299 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și susține că a îndeplinit condițiile privind exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției de servicii.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA, societatea contestată invocă hotărârile pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), în aplicarea prevederilor Directivei (CE) nr. 77/388 (a VI-a) și a Directivei (CE) nr. 2006/112, și anume hotărâri CJUE pronunțate, în cazurile 95/07 Ecotrade, C-90/02 Bockemuhl, C-285/11 Bonik potrivit căroră dreptul de deducere al TVA aferentă achizițiilor în general, face parte integrantă din sistemul de TVA și, în principiu, nu poate fi limitat; *acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98- 0-147/98, Rec., p. 1-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel*

și *Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47, precum și Hotărârea Mahageben și David, punctul 38*).

Conform unei jurisprudențe constante, existența 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 a TVA este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA în amonte să îi fie recunoscut contribuabilului și pentru a determina întinderea unui astfel de drept (a se vedea hotărârile *Midland Bank*, punctul 24, *Abbey Național*, punctul 26, precum și *Fini H*, C-32/03, Rec. p. I- 1599, punctul 26).

Cu toate acestea, un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea contribuabilului, 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 din cheltuielile generale ale contribuabilului și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care le furnizează. Într-adevăr, astfel de costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a contribuabilului" (a se vedea, în special, hotărârea *Midland Bank*, punctele 23 și 31, precum și *Kretztechnik*, punctul 36).

În același timp, în cazul C-123/87 și C-330/87 „*Lea Jorion, nee Jeunehomme, and Societe anonyme d’etude et de gestion immobiliare „EGI” v. Belgian State*”, CJUE concluzionează că informațiile suplimentare nu trebuie prin numărul lor sau natura lor tehnică să îngreuească în asemenea manieră exercitarea dreptului de deducere a TVA, încât aceasta să devină practic imposibilă sau excesiv de dificilă.

Societatea contestată face referire și la Decizia nr. 684/2013 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție din România, unde se specifică faptul ca:

*„din formularea art 145 Cod fiscal rezultă că legiuitorul nu a condiționat dreptul de deducere de obținerea unui venit însă, operațiunile ce intră în sfera de aplicabilitate a TVA este obligatoriu a fi destinate în folosul operațiunilor taxabile. În ce privește sfera operațiunilor, deși judecătorul fondului a admis faptul că acestea nu trebuie să fie operațiuni care să genereze automat venit, a apreciat în mod greșit că parte dintre serviciile prestate nu se circumscriu noțiunii de a fi destinate în folosul operațiunilor taxabile, deși fiecare dintre aceste servicii a generat venituri, fie sub forma celor facturate, fie sub forma diminuării pierderilor”.*

Societatea susține ca potrivit jurisprudenței mai sus citate, are relevanță pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA intenția de a derula activități economice, ceea ce nu poate fi contestată în speta, având în vedere că toate activitățile realizate de societate în perioada supusă inspecției fiscale au fost desfășurate exclusiv în scopul realizării unui venit impozabil.

Susține ca, dreptul de deducere a TVA se aplică inclusiv în ipoteze în care s-ar putea reține o fraudă la furnizorii sau la clienții contribuabilului care și-a exercitat acest drept (frauda în amonte sau în aval). De asemenea, dreptul de deducere a TVA este recunoscut și în situația în care se dispune de către organul fiscal, o ajustare a veniturilor, în plus sau în minus, în cazul unor operațiuni



derulate între persoane afiliate; în acest sens, s-a stabilit că TVA aferentă operațiunilor respective nu poate fi ajustat de inspectorii fiscali.

Totodata, societatea contestatara sustine ca negarea dreptului de deducere a TVA contravine în mod flagrant principiilor consacrate în materie fiscală în jurisprudența CJUE și anume:

- principiul aplicabilității directe a prevederilor care sunt suficient de precise și necondiționale ale Directivei 112/2006 și a jurisprudenței europene, astfel încât contribuabilii pot aplica prevederile care sunt suficient de precise și necondiționale ale Directivei 112/2006 și principiile jurisprudenței europene care prevalează oricăror prevederi naționale.

- principiul neutralității enunțat de art. 3 din Codul fiscal și prezentat în detaliu de jurisprudența CJUE, potrivit căruia TVA trebuie să aibă un efect neutru, adică să conducă la același rezultat final indiferent de numărul de intermediari existenți, efect asigurat prin mecanismul exercitării dreptului de deducere. Astfel, TVA este un impozit care va afecta prețul final al unui bun numai în momentul în care acesta ajunge la consumatorul final; invoca în acest sens art. 1 din Directiva de TVA; punctului 78 din cauza C-255/02 Halifax plc - principiul neutralității TVA impune eliberarea în întregime a comercianților de povara TVA datorată sau plătită în cumul tuturor activităților economice derulate, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestora, dacă acestea sunt, în principiu, subiect de TVA.

Având în vedere că TVA este un impozit indirect, care este suportat de către consumatorul final, acesta nu trebuie să reprezinte un cost pe lanțul comercial de la producător până la consumatorul final.

Așadar atâta timp cât persoanele impozabile realizează activități economice supuse TVA, indiferent de scopul sau rezultatul acestora, neutralitatea taxei impune deducerea TVA aferentă achizițiilor destinate operațiunilor taxabile.

Prin urmare, orice limitare a dreptului de deducere în aceste condiții reprezintă o încălcare a principiului neutralității fiscale, ce are drept consecință dubla impozitare a operațiunilor realizate de contribuabili (pe de o parte, taxarea operațiunilor economice realizate, iar pe de altă parte, suportarea costului cu TVA neadmisă la deducere aferentă achizițiilor destinate acestor operațiuni), prin aplicarea, în lipsa unei baze legale, a unei veritabile sancțiuni contribuabilului; invoca în susținere și cauza C-434/05 Investrand BV împotriva Staatssecretaris van Financien și considera ca refuzul de a se recunoaște dreptul de deducere a TVA de către organele de inspecție fiscală (prin Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere) contravine în mod vădit principiului neutralității TVA.

Cu privire la nerecunoasterea dreptului de deducere a TVA aferenta facturii emisa de P, societatea prezinta în susținere următoarele argumente:

În anul 2019, societatea L a transmis o comandă direct către societatea contestatara solicitând realizarea unor produse cu un anumit model de broderie.

Urmare acestei comenzi, Societatea X a făcut o comandă de materii prime (țeșătura) de la societate din Japonia iar în vederea realizării modelului solicitat de clientul L a solicitat serviciile unei societăți specializate din Germania,

respectiv societatea M. Din motive interne, societatea M a emis facturile aferente produselor realizate către societatea P, care, la rândul său, a refacturat aceste produse către X. Urmare finalizării comenzii produsele au fost livrate societății L.

Societatea contestată arată ca achizițiile de materiale brodate de la societatea specializată M au fost înregistrate în contul "3021 - Materiale auxiliare", întreaga cantitate de produse a fost dată în consum (transmise în atelier pentru realizarea produselor solicitate de L) și înregistrată în contul 6021 "Cheltuieli privind materialele auxiliare" în ziua emiterii facturii de achiziție, astfel cum rezultă din bonul de consum. Taxa pe valoare adăugată aferentă acestor achiziții a fost evidențiată prin mecanismul taxării inverse, atât ca TVA colectată, cât și ca TVA deductibilă.

Societatea contestată susține ca soluția organului de inspecție fiscală de considerare ca nedeductibilă a taxei pe valoare adăugată este nelegală întrucât această achiziție intracomunitară este scutită de la plata taxei pe valoare adăugată; invocă dispozițiile art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal precum și dispozițiile art. 138 din Directiva 2006/112/CE și susține ca achiziția intracomunitară efectuată de la societatea P este scutită de la aplicarea taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, arată ca facturile emise de societatea M pe numele societății P au fost emise fără aplicarea taxei pe valoare adăugată, în temeiul dispozițiilor art. 138 din Directiva 2006/112/CE.

Astfel, în mod vădit eronat organul de inspecție fiscală a considerat că societatea contestată nu avea dreptul de deducere a TVA. În măsura în care, așa cum se reține prin Raportul de inspecție fiscală, ar exista dubii referitoare la ajungerea materialelor pe teritoriul României, dubii cauzate de presupusa lipsă a documentelor de transport ori neclaritatea acestora, singura concluzie care s-ar fi putut extrage ar fi fost aceea că livrarea efectuată de P nu s-ar fi finalizat pe teritoriul României, caz în care nu ar fi fost incidentă scutirea de TVA mai sus menționată și persoana obligată la plata taxei ar fi fost P și nu Societatea X.

În subsidiar, în ipoteza în care organul de soluționare a prezentei contestații consideră ca în speță nu sunt aplicabile dispozițiile art. 294 alin. 2 lit. a) din Codul fiscal privind scutirea aplicării taxei pe valoare adăugată, solicită luarea în considerare a faptului că X a probat îndeplinirea tuturor condițiilor de fond și de formă pentru probarea deductibilității TVA.

În primul rând, soluția organului fiscal de a nu considera deductibilă TVA pe motiv că societatea nu a făcut dovada transportului bunurilor în cauză și nu a prezentat un raport de producție din care să rezulte ce produse au fost obținute urmare consumului acestor materiale este total nelegală în condițiile în care organul fiscal nu poate impune contribuabilului condiții suplimentare pentru probarea deductibilității taxei.

Societatea contestată consideră că, organele de inspecție fiscală au refuzat în mod nelegal dreptul de deducere a TVA în baza unor condiții suplimentare; potrivit prevederilor legale organele de inspecție fiscală nu trebuie să impună condiții suplimentare, ci trebuie să se limiteze la analizarea condițiilor referitoare la deductibilitatea TVA așa cum sunt ele prevăzute de Codul fiscal și Directiva CE 2006/112 privind sistemul comun al TVA.

Pe de altă parte, în cazul în care bunurile nu ar fi fost livrate în România nu ar fi existat o achiziție de bunuri, iar Societatea nu avea obligația plății taxei pe valoare adăugată. Atât timp cât nu a existat o livrare de bunuri, nu s-a născut obligația colectării și plății taxei pe valoare adăugată.

Astfel, deși organul fiscal considera că această achiziție intracomunitară nu s-a realizat, invocând inexistența / neclaritatea documentelor de transport, în mod eronat a considerat totuși că Societatea are obligația plății taxei pe valoare adăugată aferentă acestor achiziții.

Societatea contestatara considera că într-o ipoteză de taxare inversă, care reprezintă o măsură de simplificare, menită a exclude posibilitatea de fraudă (prin aceea că o unică persoană are și obligația de a colecta și exercită și dreptul de deducere, TVA fiind "auto-compensată" în acest mod), lipsa achiziției nu poate avea ca efect menținerea obligației de a colecta, concomitent cu negarea dreptului de deducere a TVA.

Cu privire la susținerea organelor de inspecție fiscală conform căreia, nu s-ar fi făcut dovada produselor realizate în urma achiziționării materialelor auxiliare, societatea contestatara arată ca chiar dacă aceste materiale achiziționate de la societatea P nu ar fi fost întrebuințate până la acest moment, acest aspect nu este de natură a anula deductibilitatea TVA în condițiile în care dispozițiile legale nu impun ca bunurile să fi fost întrebuințate în mod efectiv în scopul operațiunilor taxabile, ci să existe această intenție și invoca dispozițiile hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene în Cauza 0-126/14 „Sveda” UAB împotriva Inspecției naționale a impozitelor din cadrul Ministerului Finanțelor al Republicii Lituania.

Având în vedere că trebuie să se țină seama de intenția declarată a contribuabilului de a desfășura activități care vor fi supuse taxei pe valoarea adăugată, dreptul de deducere a TVA rămâne, deci, câștigat, chiar dacă activitatea economică preconizată nu a dat naștere unor operațiuni taxabile, întrucât aceasta nu s-a mai realizat din motive contingente și neașteptate, neimputabile contribuabilului.

Legat de acest aspect, societatea contestatara solicită să se aibă în vedere și următoarele aspecte:

- stocarea și depozitarea bunurilor reprezintă o parte intrinsecă a activității economice, asigurând păstrarea respectivelor bunuri în stare de funcționare;

- trecerea în conservare a bunurilor nu echivalează cu utilizarea acestora pentru o altă activitate din care societatea să fi obținut beneficii, aceste bunuri fiind păstrate într-o stare bună de funcționare pentru a fi folosite ulterior în activitatea de producție a societății sau pentru a fi vândute;

- trecerea în conservare a bunurilor se încadrează în categoria activităților economice în sensul art 269 alin. 2 din Codul fiscal.

Societatea reiterează faptul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în **baza intenției** de a folosi bunurile achiziționate pentru desfășurarea unei activități economice care include operațiuni care dau drept de deducere.

În ceea ce privește mențiunea organului fiscal conform căreia P nu a declarat în sistemul VIES livrările făcute către societatea X , societatea

contestatara considera ca acestea sunt vădit nelegale și nefondate întrucât furnizorii nu au obligația declarării în sistemul VIES a fiecărei livrări efectuate.

VAT Information Exchange System (VIES) sau Sistemul de Schimb de Informații privind TVA-ul este un mijloc electronic de transmitere a informației referitoare la înregistrarea în scopuri de TVA (= validitatea numerelor de înregistrare pentru TVA) al companiilor înregistrate în UE.

VIES permite verificarea validității unui număr de înregistrare pentru TVA eliberat de orice stat membru prin selectarea statului membru respectiv și prin introducerea numărului de înregistrare care urmează a fi validat.

Astfel, societățile care au un cod valabil de TVA și care efectuează livrări și achiziții intracomunitare au obligația să se înregistreze în acest sistem VIES, însă societățile nu au obligația declarării fiecărei livrări ori achiziție intracomunitară efectuată.

În ceea ce privește susținerea organului de inspecție fiscală conform căreia din factura nu reiese numărul comenzii, societatea contestatara considera această cerință impusă ca fiind nelegală și denotă rea-credința în condițiile în care factura a fost emisă de societatea P, societate de naționalitate franceză, conform prevederilor legale în materie în țara de origine Franța, neexistând nicio obligație pentru această societate să respecte dispozițiile legale din România (care, oricum, nu impun această condiție); invocă în susținere dispozițiile art.319 alin.(29) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Față de aspectele mai sus prezentate, având în vedere că societatea a achiziționat materialele auxiliare aferente facturii în scopul operațiunilor taxabile, făcând dovada în acest sens cu factura emisă de P și cu documentele interne care probează faptul că aceste materiale au fost date în consum, respectiv bonul de consum, consideră că soluția organului fiscal de respingere la deductibilitate a taxei pe valoare adăugată este vădit nelegală și nefondată.

Cu privire la TVA aferentă facturilor emise în temeiul Contractului de închiriere, societatea contestatara prezintă în susținere următoarele argumente:

Arată că a încheiat cu P două contracte care au ca obiect principal prestarea de servicii de prelucrare de țesături și accesorii pentru realizarea de confecții de X SRL în beneficiul societății afiliate din Franța, P. Conform acestor contracte, societatea contestatara era responsabilă de fabricarea, exportul și livrarea confecțiilor textile comandate de P, conform planificării și instrucțiunilor stabilite de către aceasta.

În vederea îndeplinirii cerințelor clienților de a oferi servicii de manoperă de o calitate excepțională, societatea P din Franța, în baza Contractului de prestări servicii a furnizat X, serviciile tehnicienilor francezi, care prin experiența lor și prin buna cunoaștere a practicilor de realizare a tiparelor, croire și coasere, precum și a portofoliului de clienți, au contribuit la buna desfășurare a procesului de fabricare al comenzilor primite.

Principalele activități desfășurate de tehnicienii francezi au fost: reprezentarea societății în relația cu clienții, supravegherea colecțiilor și ulterior a producției, a croitului, controlul pieselor realizate de către departamentul de colecție și ulterior cel de producție, formarea continuă a personalului confecționar- ansamblor și consultanța în achiziția de materiale.

O altă activitate a tehnicienilor francezi consta în verificarea tiparelor și adaptarea lor astfel încât produsul finit să corespundă acelei comenzi primită de la client și crearea împreună cu echipa de colecție a unui TDS prima bucată pentru observarea eventualelor erori și corectarea lor, transmiterea către client a TDS-ului și a fișei de producție în vederea primirii acceptului de lansare spre manufactură.

Tehnicii francezi au fost o interfață între societatea X și clienți, ei participând activ la toate întâlnirile și ședințele de creație/producție. Participarea și implicarea acestora a jucat un rol foarte important deoarece pentru păstrarea clienților foarte exigenți este necesară o bună comunicare între societate și clienți, bariera lingvistică neexistând în acest context. Una dintre cerințele de baza a clienților a fost tocmai ca procesul de creație și fabricație să fie supervizat de tehnicieni din partea P.

Arata ca aceste aspecte au fost reținute și prin RIF-ul întocmit anterior, cu ocazia analizării activității Societății, însă aceste constatări au fost ignorate complet, organele de inspectie fiscala neținând cont de constatările realizate în precedent.

Toate aceste activități presupuneau deplasarea constantă a acestor tehnicieni francezi în România, astfel încât în Contractul de prestări servicii încheiat între subscrisa și P s-a prevăzut în mod expres faptul că societatea P va suporta cheltuielile de deplasare, locare, diurnă generate de deplasarea tehnicienilor pe teritoriul României pentru realizarea activității de asistență tehnică; Tehnicienii francezi au stat perioade îndelungate în România.

Arata că tehnicienii francezi nu erau angajații societății contestată, ci erau colaboratori ai societății P.

În vederea facilitării demersului de închiriere a unui imobil pentru a fi pus la dispoziția tehnicienilor francezi și a altor colaboratori ai societății P, înțelegerea dintre părți a fost ca facturile să fie emise pe numele și în contul societății X urmând ca ulterior aceste costuri să fie refacturate către societatea P.

Considera ca, constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la respingerea dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise pentru închirierea imobilului motivat de faptul că aceste cheltuieli nu ar fi fost aferente realizării de operațiuni taxabile sunt total nelegale și nefondate în condițiile în care închirierea imobilului s-a făcut în scopul punerii acestuia la dispoziție tehnicienilor francezi, care au avut un rol determinant în desfășurarea obiectului de activitate al societății și, deci, în realizarea operațiunilor taxabile.

Sustine ca prezența tehnicienilor în România a avut un rol determinant la îndeplinirea obiectului de activitate al societății și la realizarea operațiunilor taxabile, lipsa asigurării serviciilor tehnicienilor putând duce atât la diminuarea calității produselor, cât și la pierderea clienților,

În ceea ce o privește pe, administratorul societății, arata faptul că aceasta este cetățean francez care locuiește atât pe teritoriul României, cât și în Franța și nu are un imobil în proprietate pe teritoriul României; imobilul care era închiriat de societatea P pentru tehnicienii francezi și alți colaboratori externi era întrebuințat de aceasta pe perioada șederii în România.

În calitate de asociat și administrator, are interesul să obțină contracte de manufactură în vederea creșterii portofoliului de clienți și implicit dezvoltarea activității societății, în vederea realizării atribuțiilor și obiectivelor sale, respectiv prospectarea pieței, participarea la întâlnirile cu clienții, stabilirea tuturor detaliilor pentru perfectarea contractelor, a fost necesară prezența acesteia pe teritoriul României și întrebuințarea imobilului închiriat în baza Contractului de închiriere.

În plus, PF are calitatea și de tehnician industria textilă (aspect menționat și în RIF precedent), prezența acesteia pe teritoriul României fiind, de cele mai multe ori, indispensabilă pentru buna desfășurare a activității și îndeplinirea criteriilor de calitate a produselor realizate de societate.

Față de aceste aspecte, era necesară asigurarea unui imobil cu titlu de locuință pentru administratorul societății, PF, iar prezența acesteia la locul de producție și îndeplinirea atribuțiilor sale au contribuit în mod substanțial la realizarea operațiunilor taxabile; invoca dispozițiile art.271 din Codul fiscal și normele metodologice de aplicare a acestui articol de lege și susține ca are dreptul de deducere a TVA, aferenta achizițiilor de servicii care vor fi refacturate P.

Referitor la nelegalitatea Deciziei privind modificarea bazei impozabile în ceea ce privește cheltuielile în valoare de..., societatea contestată prezintă în susținere următoarele argumente:

În ceea ce privește anul 2019, organul de inspecție fiscală a concluzionat faptul că societatea nu avea drept de deducere al cheltuielilor aferente facturii emisă de P, sens în care în urma inspecției fiscale a fost stabilită valoarea totală a bazei de impozitare suplimentară.

Societatea contestată susține că condițiile de deductibilitate impuse de organul de inspecție fiscală nu sunt reglementate de dispozițiile legale, organul fiscal făcând confuzie între cerințele deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și condițiile deductibilității taxei pe valoare adăugată.

Condiția probării faptului că aceste materiale au fost achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile (cu referire la condiția impusă de organul fiscal de a prezenta un raport de producție din care să rezulte produsele obținute în urma consumului acestor bunuri) este incidentă doar în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoare adăugată, și nu în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit; invoca în acest sens dispozițiile art.25 alin.(1) din Codul fiscal potrivit căruia cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul desfasurării activității economice, astfel ca, deductibilitatea cheltuielilor nu poate fi refuzată din moment ce contribuabilul respectiv a urmărit obținerea de venituri, prin efectuarea lor, pe simplul considerent că acest scop nu a putut fi atins.

A admite contrariul ar conduce la concluzii absurde întrucât ar însemna că, ori de câte ori factori de natură obiectivă sau subiectivă împiedică reușita afacerii prefigurate de un subiect impozabil, retroactiv cheltuielile sale devin nedeductibile, rezultând în stabilirea unui impozit pe profit suplimentar.

O asemenea interpretare ar aduce o gravă atingere principiului eficienței impunerii, ce reclamă previzibilitatea sarcinii fiscale, în scopul de a permite

contribuabilului sa ia decizii de management în cunoștință de cauză, în raport de anticiparea obligațiilor fiscale ce vor rezulta din activitatea pe care dorește să o inițieze.

Bunurile achiziționate de la societatea P, incluse în factura au fost înregistrate de societate în contul de cheltuieli 6021 „Cheltuieli cu materiale auxiliare” și sunt cheltuieli deductibile deoarece au intrat în tariful prestării de servicii și îndeplinesc condiția generală de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabil; invoca în susținere Decizia nr. 138 din 21 ianuarie 2015 pronunțată de Inalta Curte de Casație și Justiție, într-o cauza similara.

În condițiile în care societatea a achiziționat materialele auxiliare tocmai în scopul realizării obiectului de activitate al societății, considera ca nelegala soluția organului de inspecție fiscală de considerare ca nedeductibilă a sumei aferentă facturii și de diminuare a pierderii fiscale de recuperat de societate pe anul 2019.

3.Referitor la contribuțiile de asigurari sociale stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, societatea contestatara prezinta în susținere următoarele argumente:

Urmare verificarii, organele de inspecție fiscală au concluzionat că cheltuielile cu închirierea imobilului, care a fost pus la dispoziția colaboratorilor externi ai societății și administratorului societății reprezintă, în fapt, un avantaj în natură acordat angajaților, care este asimilat salariilor și cărora li se aplică regulile de impunere proprii veniturilor din salarii și asimilate salariilor.

Considera ca, impunerea acestor obligații fiscale suplimentare de plată este vădit nelegală în condițiile în care imobilul a fost închiriat în vederea punerii acestuia la dispoziția tehnicienilor francezi, colaboratori ai societății P, care nu au avut niciodată calitatea de angajați ai societății; invoca dispozițiile art.76 din Codul fiscal și normele de aplicare a acestuia articol de lege și susține ca avantajele în bani sau în natură pot fi asimilate salariilor și impozitate ca atare, în condițiile în care sunt acordate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege.

Or, în prezenta cauză nu a existat niciun raport direct între societatea contestatara și tehnicienii francezi cărora li s-a asigurat cazarea pe perioada sederii acestora pe teritoriul României, sens în care sub nicio formă nu poate fi reținută în sarcina societății obligația achitării unor contribuții sociale de sănătate pentru aceste persoane.

Totodata societatea contestatara arata ca imobilul a fost închiriat în numele societății X, dar în contul societății P, aceasta din urmă având obligația achitării contravalorii acestor cheltuieli de închiriere a spațiului, iar între societatea P și angajații societății nu au existat raporturi contractuale directe, care să dea naștere la obligația societății P de a achita obligații fiscale aferente acestor avantaje de natură salarială .

De asemenea, societatea contestatara arata ca imobilul nu a fost pus la dispoziția angajaților societății pe întreaga perioadă fiscală analizată de echipa de inspecție fiscală, astfel încât nu se poate considera că pe această întreagă perioadă angajații societății au beneficiat de avantaje în natură care pot fi

asimilate salariilor și cărora li se aplică regulile de impunere proprii veniturilor din salarii și asimilate salariilor.

Având în vedere faptul că imobilul închiriat a fost întrebuințat preponderent de colaboratori ai societății P, societatea P și-a asumat obligația achitării acestor cheltuieli cu chiria și organul fiscal nu a probat faptul ca angajații societății au beneficiat de avantaje în natură asimilate salariilor pe întreaga perioadă reținută, apare ca fiind vădit nefondată impunerea în sarcina societății X a obligației de a achita contribuții sociale datorate bugetului asigurărilor sociale de stat.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie Fiscala, s-a stabilit in sarcina Societatii X , obligatii fiscale suplimentare, care se compun din:

- TVA;
- contributi de asigurările sociale datorate de angajator;
- contributi individuale de asigurările sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la asigurările sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurările sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;

Prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale , organele de inspectie fiscala au stabilit baza impozabila suplimentara , care a dus la diminuarea pierderii fiscale , declarata de societate și stabilirea unei pierderii fiscale de....

Societatea contestatara, contesta partial Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale cu privire la suma reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, care au dus la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2019.

A).Din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, contestata, cu privire la TVA, rezulta:

a) Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca , pe perioada verificata, contribuabilul a înregistrat achiziții de servicii privind chiriile facturate de Societatea B pe baza contractelor de închiriere al cărui obiect il constituie



închirierea suprafeței pentru locuința de serviciu pentru angajații și colaboratorii companiei. Prețul stabilit în contractul de închiriere inițial a fost în valoare ...După aceasta data nu au mai fost efectuate modificări privind valoarea chiriei pentru spațiul în cauză.

Organele de inspecție fiscală au constatat că TVA aferentă facturilor primite de la Societatea B a fost dedusă integral de către societatea contestată, astfel cum rezulta din jurnalele de cumpărări întocmite pe perioada verificată, care sunt în concordanță cu Deconturile de TVA depuse de societate.

Pe toată perioada analizată au fost înregistrate cheltuieli cu chiriile facturate de Societatea B și s-a dedus TVA, fiecare factură fiind în valoare de..., care se compune din chirie aferentă spațiului de producție și chirie aferentă spațiului de locuit.

Din totalul chiriilor facturate de Societatea B, valoarea totală a chiriilor pentru spațiul de locuit a fost în suma totală de ... pentru care societatea a dedus TVA.

În timpul controlului au fost prezentate următoarele contracte de închiriere (anexe nr. 10), pentru spațiul de locuit, încheiate cu Societatea B și anume:

-Contract - pentru locuința de serviciu pentru angajații și colaboratorii companiei:

-modificare Contract cu privire la contravaloarea chiriei;

Cu ocazia controlului inopinat prin nota explicativă au fost solicitate explicații suplimentare societății contestată, cu privire la regimul fiscal aplicat cheltuielilor cu chiriile suportate aferente spațiului închiriat pentru colaboratorii societății, respectiv PF, prin contractul încheiat cu Societatea B.

Din răspunsul dat de administratorul societății, primit electronic, prin administrator judiciar, rezulta că, în conformitate cu deciziile partenerilor P și X managerul PF și toți tehnicienii francezi care călătoresc în România vor fi cazati iar cheltuielile acestora vor fi plătite de companie. Apartamentul a făcut obiectul unui contract de comodat încheiat între B și X.

Nu au fost date alte explicații privind regimul fiscal aplicat de societate pentru aceste operațiuni.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reținut că managerului PF și tehnicienii francezi au beneficiat de cazare în spațiul închiriat.

Cu privire la tehnicienii francezi, societatea contestată a prezentat Contractul de prestări servicii încheiat cu firma P, în care se prevede că cheltuielile de deplasare, locare, diurnă, generate de deplasarea tehnicienilor în România, pentru realizarea activității de asistență tehnică, modelism și patronaj se suportă de către P.

Cu ocazia controlului inopinat au fost prezentate contractele de comodat incheiate cu Societatea B însă nu au fost prezentate documentele privind predarea bunurilor care fac obiectul contractului către comodatari, acesta fiind condiție pentru ca un contract de comodat sa fie considerat valid; nu au fost prezentate documente din care rezulta amplasamentul si/sau desenul, identificarea exacta a spațiului luat în comodat. In toate actele incheiate cu Societatea B, adresa spațiului de locuit închiriat este...

Cu privire la tehnicienii francezi , care figurează în contractele de comodat prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca acestea au avut calitate de angajați ai societatii contestatare doar pe perioada martie 2018 - noiembrie 2018, respectiv iunie 2019 - decembrie 2019, fata de care au fost înregistrate cheltuieli cu chiriile privind spațiu de locuit, si pentru care s-a dedus TVA, facturate de Societatea B , pe intreaga perioada verificata.

Din analiza documentelor prezentate de societate, informațiilor transmise de reprezentantul legal al societății, organele de inspectie fiscala au constatat ca, societatea contestatara a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli cu chiria și TVA deductibila, în baza facturilor emise de Societatea B iar urmare incheierii contractelor de comodat nu a avut loc o scădere a valorii chiriei facturate de B astfel ca, au concluzionat ca spațiul de locuit a fost utilizat contra cost de către angajații /colaboratorii societății, chiria și TVA aferenta fiind suportata de societate pentru salariatii și personalul cu statut special din cadrul societății.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca achiziția serviciului de închiriere nu a fost destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabilului, fiind efectuată în favoarea salariaților și a persoanelor beneficiare a veniturilor asimilate salariilor iar TVA aferentă acestor achiziții este nedeductibilă fiscal, fiind încălcate prevederile art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

b) Cu privire la TVA, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, in luna ianuarie 2019, în baza facturii emisa de P societatea contestatara a înregistrat achiziții de bunuri (cont 3021), materialele recepționate înscrisa în factura si Nota de recepție si constatare diferente;TVA aferenta acestor achiziții, a fost evidențiată prin mecanismul taxarii inverse, atat ca TVA colectata cat si ca TVA deductibila.

Din verificarea decontului de TVA depus de societatea, înregistrat la organul fiscal s-a constatat ca valoarea achizițiilor intracomunitare de bunuri a fost de ...( fiind cuprinsă si achiziția de la P) ; în decontul de TVA s-a inscris TVA deductibila cat si ca TVA colectata , valoarea achizițiile intracomunitare de bunuri declarate prin decont fiind în concordanta cu sumele declarate prin Declarația informativa "D390".

Din informațiilor din sistemul VIES rezulta ca P nu a declarat livrările facturate catre societatea X.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca din factura prezentata nu rezulta numărul comenzii conform caruia bunurile în cauza urmau a fi

achiziționate și de asemenea nu au fost prezentate documente din care sa rezulte transportul bunurilor la societatea X .

În timpul controlului, societatea contestată nu a prezentat raportul de producție din care sa rezulte produsele care au fost obținute urmare consumului materialelor achiziționate de la P în condițiile în care întreaga cantitate de materiale a fost data în consum conform bonul de consum și înregistrată pe cheltuieli în contul 6021.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza contractului de prestări servicii încheiat cu P obligația furnizării materiilor prime necesare fabricării articolelor comandate îl revine firmei P și cu excepția acestei facturi nu au fost înregistrate alte achiziții de materiale de la P în perioada verificată.

În urma verificării s-a constatat că societatea a înregistrat distinct, în contul 704 „Venituri din servicii prestate” valoarea manoperei de producție, inclusiv valoarea materialelor nestocate și separat, în contul 708 „Venituri din activități diverse”, valoarea materialelor consumabile, din anexa la facturi rezultând materiale refacturate, iar din verificarea registrului jurnal și al documentelor puse la dispoziție nu s-au regăsit venituri din refacturarea acestor bunuri.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, societatea nu a prezentat registrul nontransferurilor, privind materiale de prelucrat în România din alt stat membru, nici înregistrări în conturile din afara bilanțului, privind evidența bunurilor primite spre prelucrare.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, cu privire la această achiziție, organele de inspecție fiscală prin Nota explicativă au solicitat explicații scrise administratorului societății, termenul prevăzut pentru prezentarea răspunsului fiind data de... Nota explicativă a fost înaintată la adresa de email a administratorului judiciar, de la care a fost primită confirmarea trimiterii către administratorul societății, însă până la aprobarea raportului de inspecție fiscală nu s-a primit răspuns.

Având în vedere că pentru achizițiile de la P, pentru care a fost dedusă TVA, societatea nu a făcut dovada utilizării în scopul realizării de operațiuni taxabile în condițiile în care nu au fost prezentate documente din care sa rezulte transportul bunurilor, nu fost prezentat un raport de producție din care sa rezulte ce produse au fost obținute urmare consumului acestor materiale, a faptului că înregistrarea consumului de materiale se face prin metoda inventarului intermitent, efectuat lunar, precum și că P nu a declarat livrările către societatea X, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA, în conformitate cu prevederile art.297 alin.(1) și (4) lit.a) și art.308 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

2. Cu privire la contribuțiile sociale de natură salarială stabilite suplimentar de plata de organele de inspecție fiscală, din Raportul de inspecție fiscală, rezulta:

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a înregistrat cheltuieli privind chiriile facturate de Societatea B pe

baza contractelor de închiriere al cărui obiect îl constituie închirierea suprafeței pentru locuința de serviciu pentru angajații și colaboratorii companiei.

Prețul stabilit în contractul de închiriere a fost modificat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pe perioada 01.01.2016 - 28.02.2021, valoarea chiriilor pentru spațiul de locuit, facturate de Societatea B a fost în suma totală..., care reprezintă baza de calcul al contribuțiilor sociale de natură salariale.

Cu privire la spațiul închiriat, după cum s-a arătat și mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că la adresa își are înregistrat domiciliul și administratorul societății, PF; cu ocazia controlului au fost verificate plățile efectuate către administratorul societății și s-a constatat că onorariile acestea în baza contractului de mandat au fost cuprinse corect la alte categorii asimilate salariilor, înregistrate în evidențele contabile prin nota contabilă 621 "Cheltuieli cu colaboratorii" = 4621 "Creditori diverși" și pentru care au fost calculate contribuțiile sociale de sănătate, precum și impozitul aferent, după cum rezultă din registrul jurnal prezentat care este în concordanță cu cele declarate prin Declarația D112. De asemenea, în afara cheltuielilor cu chiriile înregistrate în baza facturilor emise de Societatea B, în care au fost cuprinse chiriile de locuința de serviciu, au mai fost înregistrate cheltuieli cu chirii în contul 612 în beneficiul PF (locuința închiriată în Franța), care au fost considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal la determinarea rezultatului fiscal pe anii 2018 și 2020.

Cu ocazia controlului inopinat prin Nota explicativă, organele de inspecție fiscală au fost solicitate informații privind regimul fiscal aplicat de societatea contestată cheltuielilor cu chiria suportată, aferente spațiului închiriat potrivit contractului încheiat cu SC B pentru colaboratorii societății, respectiv PF.

Din răspunsul dat de administratorul societății, primit electronic prin administrator judiciar, rezultă că în conformitate cu deciziile partenerilor P și X, managerul și toți tehnicienii francezi care călătoresc în România vor fi cazati iar cheltuielile acestora vor fi plătite de companie. Apartamentul a făcut obiectul unui contract de comodat încheiat între compania B și X.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat că managerului și tehnicienii francezi au beneficiat de cazare în spațiul închiriat; nu au fost numite celelalte persoane care au beneficiat de cazarea plătită de societate.

Cu privire la tehnicienii francezi, societatea contestată a prezentat Contractul de prestări servicii încheiat cu firma P, în care se prevede că cheltuielile de deplasare, locare, diurna, generate de deplasarea tehnicienilor în România, pentru realizarea activității de asistentă tehnică, modelism și patronaj se suportă de către P.

Cu ocazia controlului inopinat au fost prezentate contracte de comodat și anume:

-Contractul de comodat, nesemnat de părți respectiv B în calitate de comodant și X în calitate de comodată, care are ca obiect folosința de către comodată a apartamentului pe care comodantul îl da cu titlu de folosință esențialmente gratuit pentru administratorul societății PF, un spațiu de locuit și accesul la dependințele comune din imobil iar comodată se obligă să locuiască în apartamentul mai sus descris și să-și stabilească domiciliul la această adresă pe o durată nedeterminată, cu începere de la data semnării contractului.

-Contractul de comodat, semnat de părțile contractante respectiv B în calitate de comodant și X în calitate de comodatari are ca obiect folosința de către comodatari a apartamentului pe care comodantul îl da cu titlu de folosință esențialmente gratuit un spațiu de locuit și accesul la dependințele comune din imobil iar comodatarii se obligă să locuiască în apartamentul mai sus descris și să-și stabilească domiciliul la aceasta adresă pe o durată nedeterminată, cu începere de la data semnării contractului.

Prin Actul adițional la acest ultim Contract de comodat a fost completată ca persoana care utilizează spațiul de locuit este tehnicianul industriei textile; prin Actul adițional a fost modificat obiectul contractului privind persoanele care utilizează spațiul fiind înscrise persoanele PF și tehnicienii francezi, comodatarii obligându-se să locuiască în apartamentul mai sus descris și să-și stabilească domiciliul la această adresă.

Cu privire la tehnicienii francezi care figurează în contractele de comodat prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea au avut calitate de angajați ai societății contestată doar pe perioada martie 2018 - noiembrie 2018, respectiv iunie 2019 - decembrie 2019, față de care au fost înregistrate cheltuieli cu chiriile privind spațiul de locuit, și pentru care s-a dedus TVA, facturate de Societatea B, pe întreaga perioadă verificată.

Urmare constatărilor mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat contravaloarea chiriei suportată de societate pentru spațiile de locuit pentru colaboratorii considerate persoane cu statut special, administratorul societății care are stabilit domiciliul în România, ca reprezentând avantaje în natură, fiind asimilate salariilor, cărora li se aplică regulile de impunere proprii veniturilor din salarii prevăzute la art. 76 alin. (2) din Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile art.61, art.64, art.76, art.78 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea impozitului pe veniturile din salarii și anume :

În perioada 01.01.2016-31.12.2017, după scăderea contribuțiilor din veniturile din salarii s-a determinat baza de calcul al impozitului pe veniturile din salarii asupra căreia a fost aplicată cota de impozitare de 16%, rezultând astfel impozit pe veniturile din salarii datorat în suma de...

În perioada 01.01.2018-28.02.2021, după scăderea contribuțiilor din veniturile din salarii calculat pe salariați, s-a determinat baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii, asupra căreia a fost aplicată cota de impozitare de 10%, în vigoare pentru această perioadă, conform art. 64 alin. (1) lit.b) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând astfel impozit pe veniturile din salarii datorat în suma...

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 , asupra bazei impozabile determinată suplimentar organele de inspecție fiscală au stabilit de plată contribuție de asigurări sociale datorată de angajator în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a), art.138 lit.a) art.146 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pe perioada 01.01.2016-28.02.2021 asupra bazei impozabile determinată suplimentar, organele de inspecție fiscală au stabilit de plată, contribuție individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați în conformitate cu

prevederile art.138 lit.a), art.139 alin.(1) lit.a), art.146 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare și anume:

-pe perioada 01.01.2016 -31.12.2017 a fost calculata contribuție individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați;

-pe perioada 01.01.2018 -28.02.2021 a fost calculata contribuție individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați..;

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 , asupra bazei impozabile determinata suplimentar , organele de inspectie fiscala au stabilit de plata contribuție pentru asigurari de sănătate datorata de angajator în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) lit.f), art.155 alin.(1), lit.a) și art.156 lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Pe perioada 01.01.2016-28.02.2021 asupra bazei impozabile, organele de inspectie fiscala au stabilit de plata, contribuție pentru asigurari de sănătate retinuta de la asigurați în conformitate cu prevederile art.168 alin.(1), art.153 alin.(1) lit.b), art.155 alin.1 lit.a), art.156, art.157 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare și anume:

-pe perioada 01.01.2016 -31.12.2017 a fost calculata contribuție pentru asigurari de sănătate retinuta de la asigurați în valoare de ..

-pe perioada 01.01.2018 -28.02.2021 a fost calculata contribuție pentru asigurari de sănătate retinuta de la asigurați în valoare de ...

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 , asupra bazei impozabile determinata suplimentar , organele de inspectie fiscala au stabilit de plata contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale în valoare ..în conformitate cu prevederile art.202 alin.(1) lit.a) și art.203 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 , asupra bazei impozabile determinata suplimentar organele de inspectie fiscala au stabilit de plata contribuție pentru concedii și indemnizatii de la persoane juridice în conformitate cu prevederile art.193 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-28.02.2021 asupra bazei impozabile determinata suplimentar , organele de inspectie fiscala au stabilit de plata, contribuție asiguratorie pentru munca în conformitate cu prevederile art.220<sup>1</sup> lit.a), art. 220<sup>2</sup> alin.(1), 220<sup>3</sup> alin.(1) și art. 220<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

4. Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal care au dus la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2019, din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de modificare a bazei de impozitare ca urmare inspectiei fiscale, rezulta:

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, in luna ianuarie 2019, în baza facturii emisa de P , societatea contestatara a înregistrat achiziții de bunuri (cont 3021), materialele recepționate înscrisa in factura si Nota de recepție si constatare diferite.

In timpul controlului, societatea contestatara nu a prezentat raportul de producție din care sa rezulte produsele obținute urmare consumului materialelor achiziționate de la P iar inregistrarea consumului de materiale se face prin

metoda inventarului intermitent efectuat lunar; întreaga cantitate de materiale a fost data în consum conform bonul de consum și înregistrată pe cheltuieli în contul 6021.

Conform Contractului de prestări servicii încheiat cu P obligația furnizării materiilor prime necesare fabricării articolelor comandate îi revine firmei P și cu excepția acestei facturi nu au fost înregistrate alte achiziții de materiale de la P în perioada verificată.

Pentru aceste achiziții nu au fost prezentate documente din care să rezulte transportul bunurilor achiziționate de la P și de asemenea factura în cauză nu conține numărul comenzii conform căreia bunurile au fost achiziționate.

Conform informațiilor din sistemul VIES, organele de inspecție fiscală au constatat că P nu a declarat livrarile către societatea X.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, cu privire la această achiziție, organele de inspecție fiscală prin Nota explicativă au solicitat explicații scrise administratorului societății, termenul prevăzut pentru prezentarea răspunsului fiind data de 19.04.2021. Nota explicativă a fost înaintată la adresa de email a administratorului judiciar, de la care a fost primită confirmarea trimiterii către administratorul societății, însă până la aprobarea raportului de inspecție fiscală nu s-a primit răspuns.

Din evidența contabilă a societății, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a înregistrat distinct, în contul 704 „Venituri din servicii prestate” valoarea manoperei de producție, inclusiv valoarea materialelor nestocate și separat, în contul 708 „Venituri din activități diverse”, valoarea materialelor consumabile, din anexa la facturi rezultând materiale refacturate, iar din verificarea registrului jurnal și al documentelor puse la dispoziție nu s-au regăsit venituri din refacturarea acestor bunuri.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, societatea nu a prezentat registrul nontransferurilor, privind materiale de prelucrat în România din alt stat membru și nu a înregistrat în conturile din afara bilanțului, privind evidența bunurilor primite spre prelucrare.

Având în vedere că pentru achizițiile de la P înregistrate în contul de cheltuieli 6021, considerate ca deductibile fiscal, societatea nu a făcut dovada utilizării în scopul realizării activității economice a contribuabilului, fiind încălcate dispozițiile art.25 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în anul 2019, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile și au diminuat pierderea fiscală de recuperat declarată de societate; valoarea bazei impozabile stabilită suplimentar pe anul 2019 a fost de ...iar pierderea fiscală de recuperat la 31.12.2019 este de..

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestată, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin următoarele:

Perioada verificată:01.01.2016-28.02.2021;

**A) Motive privind nelegalitatea actelor administrative fiscale, contestate:**

1. In ceea ce priveste afirmatia societatii contestata potrivit careia actele administrative fiscale contestate in speta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale ar fi nelegale urmare viciului procedurii de comunicare a avizului de incepere a inspectiei fiscale, aratam :

In conformitate cu prevederile art.122 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

*“(1) Înaintea desfășurării inspectiei fiscale, organul de inspectie fiscală are obligația să înștiințeze, în scris, contribuabilul/plătitorul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspectie fiscală.*

*(2) Avizul de inspectie fiscală se comunică contribuabilului/plătitorului, înainte de începerea inspectiei fiscale, astfel:*

*a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*

*b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili/plătitori.*

*(3) Contribuabilul/Plătitorul poate renunța la beneficiul perioadei de comunicare a avizului de inspectie fiscală prevăzut la alin. (2).*

*(4) Avizul de inspectie fiscală se comunică la începerea inspectiei fiscale în următoarele situații:*

*a) în cazul efectuării unei inspectii fiscale la un contribuabil/plătitor aflat în procedura de insolvență;*

*b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspectiei fiscale;*

*c) pentru extinderea inspectiei fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspectie fiscală inițial;*

*d) în cazul refacerii inspectiei fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;*

*e) în cazul unor cereri ale contribuabilului/plătitorului pentru a căror soluționare, ca urmare a analizei de risc, este necesară efectuarea inspectiei fiscale.*

*(5) În cazul prevăzut la alin. (2), după primirea avizului de inspectie fiscală, contribuabilul/plătitorul poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate, amânarea datei de începere a inspectiei fiscale.”*

Cu privire la comunicarea actului administrativ fiscal, la art.47 din același act normativ, se prevede:



*“(1) Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat. În situația contribuabilului/plătitorului fără domiciliu fiscal în România, care și-a desemnat împuternicit potrivit [art. 18](#) alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile [art. 19](#), actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatorului, după caz.*

*(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie poate fi comunicat fie prin poștă potrivit alin. (3) - (7), fie prin remitere la domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului sau curatorului acestuia potrivit alin. (8) - (12), fie prin remitere la sediul organului fiscal potrivit alin. (13), iar actul administrativ fiscal emis în formă electronică se comunică prin mijloace electronice de transmitere la distanță potrivit alin. (15) - (17).*

*(3) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului sau curatorului acestora, la domiciliul fiscal, prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire. [...]*

*(18) Prin excepție de la prevederile alin. (1), în cazul societăților aflate în procedura insolvenței sau în dizolvare, potrivit legii, comunicarea actului administrativ fiscal se face administratorului judiciar/lichidatorului judiciar la locul indicat de acesta ori de câte ori se solicită, în scris, acest lucru.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că înaintea desfășurării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să instiinteze, în scris, contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

Se reține că, avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în situația în care contribuabilul se află în procedura de insolvență precum și în situația în care urmare unui control inopinat se impune începerea imediată a inspecției fiscale.

Cu privire la comunicarea actelor administrative fiscale, din prevederile legale mai sus enunțate se reține faptul că acestea se comunică contribuabilului căruia îi este destinat ; actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului ori împuternicitului sau curatorului acestora, la domiciliul fiscal, prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire iar prin excepție , în cazul societăților aflate în procedura insolvenței sau în dizolvare, potrivit legii, comunicarea actului administrativ fiscal se face administratorului judiciar/lichidatorului judiciar la locul indicat de acesta ori de câte ori se solicită, în scris, acest lucru.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se reține că, în speta organelor de inspecție fiscală, în perioada 15.03.2021-06.04.2021, au efectuat un control inopinat având ca obiect determinarea riscurilor care să genereze realizarea unei acțiuni de inspecție fiscală respectiv stabilirea creanțelor bugetare certe născute până la data de 04.03.2021, data deschiderii procedurii simplificată a insolvenței , în baza adresei prin care A.J.F.P. - Serviciul Juridic

solicita verificarea contribuabilului X; urmare finalizarii controlului inopinat a fost incheiat Procesul verbal in baza caruia s-a intocmit Propunerea de efectuare a unei inspectii fiscale.

Din Raportul de inspectie fiscala se retine ca, cu ocazia controlului inopinat , la sediul social al societății nu a fost găsit niciun reprezentant legal al acesteia astfel ca, organele de inspectie fiscala au luat legătură cu administratorul judiciar si s-au deplasat la sediul societatii, care a pus la dispoziția organului de control, parțial, actele contabile din perioada 01.01.2018-28.02.2021.

Cu privire la efectuarea inspectie fiscale, contribuabilul a fost înștiințat prin Avizul de inspecție fiscală care a fost comunicat prin e-mail la data de 07.04.2021 administratorului și adresa de email a contabilei societății; ulterior Avizul de inspecție fiscala a fost semnat de primire de către administratorul judiciar .

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca, Avizul de inspecție fiscala a fost transmis administratorului statutar PF, prin email, in data de 08.04.2021.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, prin Incheierea civila pronuntata de Tribunalul s-a dispus admiterea cererii debitoarei X iar in temeiul art.71 alin.(1) din Legea nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolventei si de insolventa se deschide procedura generala impotriva debitoarei, se pastreaza dreptul de administrare al debitoarei sub supravegherea administratorului judiciar.

Totodata, este desemnat in calitate de administrator judiciar provizoriu, acesta urmând sa indeplineasca atribuțiile prevazute de art.58 raportat la art.87 alin.1 lit.a din Legea nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolventei si de insolventa .

Din baza de date ORC, conform mențiunii din data de 15.03.2021, societatea X figurează cu persoane împuternicite: administrator PF, cetatean francez si administratorul judiciar;

Avand in vedere faptul ca administratorul societatii PF nu se afla în Romania iar după deschiderea procedurii simplificate de insolventa nu i s-a ridicat dreptul de administrare, debitoarea indeplinindu-si atribuțiile sub supravegherea administratorului judiciar, organele de inspectie fiscala prin Nota explicativa au solicitat explicatii scrise reprezentantului legal al societatii contestatare.

Nota explicativa a fost transmisa administratorului judiciar, care a fost transmisa prin email și PF iar din raspunsul electronic primit la intrebarea nr.1 din acesta nota explicativa aceasta a consemnat faptul ca X, administrata de PF , a fost instiintata asupra efectuării inspecției fiscale prin Avizul de inspecție fiscala, cu data începerii inspecției la 07.04.2021, avand ca obiect verificarea obligațiilor fiscale, astfel cum au fost înscrise in aviz , solicitandu-se punerea la dispoziția organelor de inspectie fiscala a actele si documentele financiar -contabile necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal precum și desemnarea unui imputernicit în conformitate cu prevederile art.18, 124 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Administratorul judiciar al societății contestată a purtat corespondența electronică atât în cursul controlului inopinat cât și în timpul derulării inspecției fiscale cu administratorul statutar PF, la dosarul cauzei fiind anexată confirmarea transmiterii către PF a adreselor și solicitărilor transmise de organele de inspecție fiscală; organele de inspecție fiscală arată ca toate adresele transmise către PF necesitau a fi traduse, având în vedere că reprezentantul societății este cetățean străin, necunoscător al limbii române; de altfel la dosar se afla toată corespondența purtată între cei doi, prin mijloace electronice, în limba engleză.

Prin răspunsul dat la Nota explicativă, a fost desemnată ca împuternicită angajată societății, în calitate de manager al sistemelor de management al calității, cu timp parțial, aceasta desfășurând activitate și la Societatea D unde este angajată cu normă întreagă. Conform corespondenței purtate cu administratorul judiciar împuternicitul a contribuit la traducerea solicitărilor din partea organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, se reține că administratorul judiciar a transmis electronic, în data de 07.04.2021, Avizul de inspecție fiscală precum și Nota explicativă PF, administratorul statutar al X.

Din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezultă că după primirea avizului de inspecție fiscală, contribuabilul, prin administrator statutar sau administrator judiciar, ar fi solicitat amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

Având în vedere prevederile legale potrivit cărora actele administrative se comunică administratorului judiciar în cazul societăților aflate în procedura insolvenței sau în dizolvare iar în speta a fost desemnat administrator judiciar al societății contestată prin Încheierea din martie 2021, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au transmis Avizul de inspecție fiscală administratorului judiciar mai ales că societatea nu mai desfășură activitate, PF administrator special X nu se află în România și nu a împuternicit altă persoană în vederea reprezentării legale a societății în fața organelor de inspecție fiscală din cadrul ANAF, în conformitate cu prevederile art.18, 124 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală; mai mult, administratorul judiciar a transmis pe cale electronică Avizul de inspecție fiscală, astfel ca acesta știa că urmează să se efectueze inspecție fiscală la societatea X aflată în insolvență.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.58 din Legea nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, administratorul judiciar are printre atribuții și :

*“a) examinarea situației economice a debitorului și a documentelor depuse potrivit prevederilor [art. 67](#) sau [74](#), după caz, și întocmirea unui raport prin care să propună fie intrarea în procedura simplificată, fie continuarea perioadei de observație în cadrul procedurii generale și supunerea aceluiași raport aprobării judecătorului-sindic, într-un termen stabilit de acesta, dar care nu va putea depăși 20 de zile de la desemnarea administratorului judiciar;*

*b) examinarea activității debitorului și întocmirea unui raport amănunțit asupra cauzelor și împrejurărilor care au dus la apariția stării de insolvență, cu menționarea eventualelor indicii sau elemente preliminare privind persoanele cărora le-ar fi imputabilă și cu privire la existența premiselor angajării*

răspunderii acestora, în condițiile prevederilor [art. 169](#) - 173, precum și asupra posibilității reale de reorganizare a activității debitorului ori a motivelor care nu permit reorganizarea și depunerea la dosarul cauzei, într-un termen stabilit de judecătorul-sindic, dar care nu va putea depăși 40 de zile de la desemnarea administratorului judiciar;

c) întocmirea actelor prevăzute la [art. 67](#) alin. (1), în cazul în care debitorul nu și-a îndeplinit obligația respectivă înăuntrul termenelor legale, precum și verificarea, corectarea și completarea informațiilor cuprinse în actele respective, când acestea au fost prezentate de debitor;

d) elaborarea planului de reorganizare a activității debitorului, în funcție de cuprinsul raportului prevăzut la lit. a);

e) supravegherea operațiunilor de gestionare a patrimoniului debitorului;

**f) conducerea integrală, respectiv în parte, a activității debitorului, în acest ultim caz cu respectarea precizărilor exprese ale judecătorului-sindic cu privire la atribuțiile sale și la condițiile de efectuare a plăților din contul averii debitorului;**

g) convocarea, prezidarea și asigurarea secretariatului ședințelor adunării creditorilor sau ale acționarilor, asociaților ori membrilor debitorului persoană juridică;

h) introducerea de acțiuni pentru anularea actelor sau operațiunilor frauduloase ale debitorului, încheiate în dauna drepturilor creditorilor, precum și a unor transferuri cu caracter patrimonial, a unor operațiuni comerciale încheiate de debitor și a constituirii unor garanții acordate de acesta, susceptibile a prejudicia drepturile creditorilor;[...]

k) verificarea creanțelor și, atunci când este cazul, formularea de obiecțiuni la acestea, notificarea creditorilor în cazul neînscrierii sau înscrierii parțiale a creanțelor, precum și întocmirea tabelelor de creanțe;[...]

o) inventarierea bunurilor debitorului;”

Prin urmare administratorul judiciar are ca atribuție conducerea integrală respectiv în parte a activității debitorului , în acest ultim caz cu respectarea precizărilor exprese ale judecătorului sindic.

Dupa cum s-a aratat si mai sus prin Incheierea civila pronuntata de Tribunalul Harghita, judecatorul sindic desemneaza administrator judiciar provizoriu, acesta urmand a indeplini atribuțiile prevazute de art.58 din Legea nr.85/2014.

Faptul ca prin Incheierea civila, debitoarei X nu i s-a ridicat dreptul de administrare, în acceptiunea prevederilor Legii nr.85/2014 nu se exclude posibilitatea administratorului judiciar desemnat de a exercita atribuțiile prevazute de lege mai ales ca dreptul de administrare al debitoarei este sub supravegherea administratorului judiciar.

În aceste condiții, în speta nu poate fi vorba de vicierea procedurii de comunicare a avizului de începere a inspecției fiscale.

Astfel, argumentul societății contestată potrivit căruia actele administrative fiscale contestate, în speta Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale, ar fi nule pe motiv că procedura de comunicare a avizului de începere a inspecției fiscale ar fi fost viciată, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că Avizul de inspecție fiscală a fost comunicat administratorului judiciar, potrivit legii, care a fost transmis de către acesta, electronic, și reprezentantului X.

Prin urmare, argumentul societății contestată potrivit căruia necomunicarea avizului de inspecție fiscală reprezintă un motiv de nulitate relativă, condiționată de producerea unei vătămări care nu poate fi înlăturată decât prin anularea actului administrativ fiscal este neintemeiat în condițiile în care s-a demonstrat contrariul, urmând a fi respins.

2. În ceea ce privește solicitarea societății contestată de anulare a actelor administrative fiscale contestate pe motivul nelegalității impunerii ca urmare încălcării principiului securității juridice și protecției încrederii depline precum și a certitudinii impunerii în condițiile în care aceasta a fost supusă verificării fiscale în anul 2013 și 2018 și în niciuna din inspecții organele de inspecție fiscală nu s-au sesizat cu privire la nelegalitatea deducerii cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii privind chiriile facturate de societatea B în baza Contractului de închiriere al cărui obiect îl constituie închirierea imobilului, cu titlu de locuință de serviciu pentru angajații și colaboratorii companiei și nici nu au considerat ca aceste cheltuieli reprezintă în fapt, avantaje în natura asimilate salariilor și impozitate ca atare, organul de soluționare a contestației reține:

În conformitate cu prevederile art.113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

*“(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.”*

iar potrivit art.115, art. art.116 din același act normativ :

-art.115

*“(1) Formele de inspecție fiscală sunt:*

*a) inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a tuturor obligațiilor fiscale și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce revin unui contribuabil/plătitor, pentru o perioadă de timp determinată;*

b) *inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a modului de îndeplinire a uneia sau mai multor obligații fiscale, precum și a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă, ce revin unui contribuabil/plătitor pentru o perioadă de timp determinată.*

*(2) Organul de inspecție fiscală decide asupra efectuării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, pe baza analizei de risc.”*

-art.116

*“(1) Pentru efectuarea inspecției fiscale se pot folosi următoarele metode:*

a) *inspecția prin sondaj care constă în activitatea de verificare selectivă a perioadelor impozabile, documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;*

b) *inspecția exhaustivă care constă în activitatea de verificare a tuturor perioadelor impozabile, precum și a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;*

c) *inspecția electronică, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acestora, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.*

*(2) Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază de inspector.”*

In conformitate cu prevederile art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

*“(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.”*

iar potrivit art.7 din același act normativ:

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

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

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

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Din cadrul legislativ mai sus enunțat se reține faptul că inspectia fiscală poate fi parțială când se verifică modul de îndeplinire a uneia sau a mai multor obligații fiscale iar organul de inspectie fiscală decide asupra efectuării unei inspectii fiscale generale sau parțiale .

De asemenea, se reține că pentru efectuarea unei inspectii fiscale se pot folosi ca metode: inspectia prin sondaj, inspectia exhaustivă, inspectia electronică iar selectarea documentelor și operațiunilor semnificative se apreciază de inspector.

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

În speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că inspectiile fiscale anterioare au constat în verificarea parțială a obligațiilor fiscale ale societății iar metoda de control utilizată de organele de inspectie fiscală a fost inspectia prin sondaj care constă în activitatea de verificare selectivă a perioadelor impozabile, documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale.

Din baza de date ANAF s-a constatat că de la înființare , societatea contestată nu a avut nicio inspectie fiscală pe linia contribuțiilor de sănătate , a impozitului pe veniturile din salarii, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale, contribuția asiguratorie pentru muncă, contribuția de asigurare pentru accidente și boli profesionale , forma și întinderea inspectiei fiscale fiind stabilită de organele de inspectie fiscală în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte.

Se reține totodată că, potrivit legii, organele fiscale decid asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Cu privire la TVA aferentă achizițiilor de servicii respectiv închirierea imobilului cu titlu de locuință de serviciu de la Societatea B conform Contractului, organele de inspectie fiscală nu au dispus de re-verificarea perioadei anterioare anului 2018, chiar dacă aceasta operațiune nu a fost verificată la controalele anterioare.

Astfel, afirmațiile societății contestată referitoare la faptul că există abordări diferite din partea organelor de inspectie fiscală ceea ce echivalează cu invalidarea concluziilor anterior exprimate de organele de inspectie fiscală și cu o revocare mascată a deciziei precedente , considerând că aceasta abordare a organului de inspectie fiscală constituie atât o încălcare a forței obligatorii a actelor administrative fiscale cât și a principiilor securității juridice și certitudinii impunere sunt neîntemeiate și nefondate.

Principiul securității juridice, invocat de societatea contestată în susținerea contestației, se referă la faptul că și cetățenii trebuie apărați împotriva pericolului (insecurității) pe care dreptul îl poate crea sau risca să îl creeze. În doctrină s-a considerat că principiul securității juridice implică patru aspecte: retroactivitatea legii, teoria aparenței, legalitatea incriminării și a

pedepsei si obscuritatea taxelor legale. Acest principiu nu implica numai neretroactivitatea legii fiscale ci si unele aspecte cu o sfera de cuprindere mult mai larga precum : accesul contribuabilului la legislatia aplicabila si previzibilitatea legislatiei fiscale, obligatia organelor fiscale de a-si defini exigentele si de a-si respecta angajamentele luate, dreptul cetatenilor la o interpretare unitara a legislatiei fiscale.

Principiul securitatii juridice a fost consacrat pe cale jurisprudentiala la nivel european.

Astfel la nivel comunitar, Curtea de Justitie a Uniunii Europene a indicat faptul ca principiul securitatii juridice face parte din ordinea juridica comunitara si trebuie respectat atat de institutiile europene cat si de statele membre atunci cand acestea isi exercita prerogativele conferite de directivele comunitare.

Pentru ca principiul securitatii sa fie respectat este necesar ca in lipsa unei prevederi contrare, orice situatie de fapt sa fie apreciata in lumina regulilor de drept care ii sunt contemporane.

In materie fiscala reprezinta o importanta deosebita constatarea Curtii de Justitie Europene si anume ca asigurarea securitatii juridice trebuie observata cu mai mare strictete in cazul regulilor susceptibile sa produca consecinte financiare, astfel incat cei vizati de aceste reguli sa cunoasca precis intinderea obligatiilor impuse de asemenea reguli.

Faptul ca organele de inspectie fiscala , la controalele anterioare nu au verificat si obligatiile fiscale rezultate din operatiunile efectuate de societatea contestatara cu B conform Contractului, nu inseamna ca actele administrativ fiscala contestate ar fi nelegale pe motiv ca s-a incalcat principiul securitatii juridice , in conditiile in care dupa cum s-a aratat si mai sus, inspectia fiscala a fost efectuata potrivit legii iar organul de inspectie fiscala a apreciat in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin relevanta starii de fapt fiscala prin utilizarea mijloacelor de proba.

In ceea ce priveste argumentul societatii potrivit caruia actele administrativ fiscale ar fi nelegale pe motiv ca ar fi emise cu incalcarea principiul certitudinii impunerii, aratam:

La art.3 din Legea nr.227 privind Codul fiscal este definit principiul certitudinii impunerii si anume:

*“certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;”*

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei rezulta ca deciziile de impunere contestate sunt fundamentate pe temeuri legale clar exprimate care se regasesc si in cuprinsul raportului de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii acesteia.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatara potrivit caruia in speta ar fi fost incalcat principiul buneii credinte, aratam:

Potrivit art.12 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Page 32/82



*“(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

*(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.*

*(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

*(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”*

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca relațiile dintre contribuabil și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună credință; prezumarea unei bune credințe nu presupune ca organele de inspecție fiscală să admită orice fel de afirmații ale contribuabilului, fără ca acestea să fie coroborate cu alte mijloace de probă.

Totodată, bună credința se prezumă potrivit unui principiu larg recunoscut de dreptul civil român, consacrat prin art.14(2) din Legea nr.287/2009 republicată, privind Codul civil iar rea credință trebuie dovedită, condiție care nu este îndeplinită de societatea contestată.

Totodată, se reține ca potrivit Deciziei Curții Constituționale nr.73/1995, exercitarea abuzivă a unui drept se produce numai în situația în care dreptul se realizează în alt scop decât acela pentru care legea l-a recunoscut, situație care nu se circumscrie spetei, societatea contestată neinvocând niciun argument în acest sens.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că la stabilirea stării de fapt fiscale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele financiar contabile prezentate de societate prin administrator judiciar, contabil, în timpul controlului, informațiile suplimentare prezentate de reprezentantul legal al societății prin nota explicativă, informațiile existente în baza de date ANAF, informațiile din Procesul verbal întocmit cu ocazia controlului inopinat realizat la societate iar urmare utilizării acestor probe coroborate cu prevederile legale aplicabile pe perioada verificată, au stabilit obligații fiscale suplimentare prin Decizia de impunere și Decizia de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspecției fiscale.

Organul de soluționare a contestației înțelege că, în limita documentelor și mijloacelor de probă administrate în cauză, organul de inspecție fiscală a dat dovadă de bună credință în aprecierea stării de fapt fiscale, motiv pentru care argumentul societății contestate nu va fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Prin urmare, actele administrative fiscale contestate nu pot fi anulate pentru motivele mai sus prezentate de societatea contestată.

In conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, caz de nulitate a actului administrativ fiscal il reprezinta:

*“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din urmatoarele situatii:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competenta;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 46 alin. (6), precum si organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o grava si evidenta eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o grava si evidenta eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, daca acestea ar fi fost înlaturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”*

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor administrativ fiscale si anume:este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competenta;nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului/platitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei împuternicite a organului fiscal, precum si organul fiscal emitent;este afectat de o grava si evidenta eroare.

Potrivit prevederilor art.174 si art.175 din Codul de procedura civila coroborat cu prevederile art.2 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal este lovit de *“nulitate absoluta atunci cand cerinta nerespectata este instituita printr-o norma care ocroteste un interes public.”* respectiv *“Actul de procedura este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi înlaturata decât prin desfiintarea acestuia.”*, iar in speta nu este cazul,

Mai mult, potrivit doctrinei se retine ca trasaturile generale ale nulitatii sunt nesocotirea dispozitiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie sa le contina actul administrativ fiscal, producerea unei vatamari precum si ca respectiva vatamare sa nu poata fi inlaturata in alt mod decat prin anularea actului, astfel incat se desprinde concluzia ca sanctiunea nulitatii intervine ca o ultima ratiune, numai in masura indeplinirii cumulate a concluziilor mai sus prezentate iar in speta actele administrative fiscale contestate, contin elementele ar caror lipsa ar determina nulitatea sa.

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de societatea contestatara au fost respinse ca neintemeiate , D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale reprezentand TVA, impozit pe veniturile din salarii si

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

contributii sociala de natura salariala stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice și diminuarea pierderii fiscale pe anul 2019 cu suma reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal potrivit Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale .

## **B)Fondul cauzei;**

### **1. Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala, contestata de societate;**

a) In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii** este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei intracomunitare de bunuri, facturate de partenerul intracomunitar P , persoana juridica afiliata, in conditiile in care partenerul intracomunitar nu a declarat livrarea de bunuri , societatea contestata nu a făcut dovada ca bunurile achizitionate au fost destinate realizarii de operațiuni taxabile iar la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

În fapt, urmare verificarii organelor de inspectie fiscala au constatat ca, in luna ianuarie 2019, în baza facturii emisa de P Franta, societatea contestata a înregistrat achiziții de bunuri (cont 3021); materialele recepționate înscrisa in factura si Nota de recepție si constatare diferente sunt “..;TVA aferenta acestor achiziții a fost evidențiată prin mecanismul taxarii inverse, atat ca TVA colectata cat si ca TVA deductibila, fiind declarata în decontul de TVA depus de societatea, înregistrat la organul fiscal, operațiunea fiind declarata și in Declarația recapitulativa formular 390.

Din informațiile din sistemul VIES, organele de inspectie au constatat ca P nu a declarat livrările facturate catre societatea X; de asemenea, nu au fost prezentate documente din care sa rezulte transportul bunurilor la societatea X, nu a fost prezentat raportul de producție din care sa rezulte produsele care au fost obținute urmare consumului materialelor achiziționate de la P în condițiile în care întreaga cantitate de materiale a fost data in consum conform bonul de consum, înregistrata pe cheltuieli in contul 6021.

Având in vedere ca pentru achizițiile de la P, pentru care a dedus TVA , societatea nu a făcut dovada utilizării în scopul realizării de operațiuni taxabile și anume nu au fost prezentate documente din care sa rezulte transportul bunurilor în Romania, nu fost prezentat un raport de producție din care sa rezulte ce produse au fost obținute urmare consumului acestor materiale având în vedere ca înregistrarea consumului de materiale se face prin metoda inventarului intermitent, efectuat lunar, precum si ca P nu a declarat livrările către societatea X , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.297 alin.(1) și (4) lit.a) și art.308 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere societatea contestată susține că soluția organului de inspecție fiscală de respingere la deductibilitate a taxei pe valoare adăugată este nelegală întrucât această achiziție intracomunitară este scutită de la plata taxei pe valoare adăugată; invocă dispozițiile art.294 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal precum și dispozițiile art.138 din Directiva 2006/112/CE și susține că achiziția intracomunitară efectuată de la societatea P este scutită de la aplicarea taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, arată că facturile emise de societatea M pe numele societății P au fost emise fără aplicarea taxei pe valoare adăugată, în temeiul dispozițiilor art. 138 din Directiva 2006/112/CE.

Consideră că, în mod eronat organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul la deducere a TVA pe motiv că ar exista dubii referitoare la ajungerea materialelor pe teritoriul României, dubii cauzate de presupusa lipsă a documentelor de transport ori neclaritatea acestora; singura concluzie care s-ar fi putut extrage ar fi fost aceea că livrarea efectuată de P nu s-ar fi finalizat pe teritoriul României, caz în care nu ar fi fost incidentă scutirea de TVA mai sus menționată și persoana obligată la plata taxei ar fi fost P și nu X.

În subsidiar, în ipoteza în care organul de soluționare a prezentei contestații consideră că în speță nu sunt aplicabile dispozițiile art. 294 alin. 2 lit. a) din Codul fiscal privind scutirea aplicării taxei pe valoare adăugată, solicită luarea în considerare a faptului că X a probat îndeplinirea tuturor condițiilor de fond și de formă pentru probarea deductibilității; invocă în susținere jurisprudența CJUE precum și jurisprudența internă.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, la art.297 și art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

-art.297

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

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

***a) operațiuni taxabile;"***

***b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră că fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;***

***c) operațiuni scutite de taxă, conform [art. 292<sup>1</sup>](#), [294](#), [295](#) și [296](#);***

***d) operațiuni scutite de taxă, conform [art. 292](#) alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul***

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;"

-art.299

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

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 319 [...]

b) pentru taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, dar pentru care persoana impozabila este obligata la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevazute la art. 320 alin. (1);"

La pct.67 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.297 din Cod se prevede:

"(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitata sau datorata pentru bunurile/serviciile achizitionate destinate utilizarii în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevazut la art. 297 din Codul fiscal face parte integranta din mecanismul TVA si, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxei aplicate operatiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând conditiile de fond, astfel cum rezulta din jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat sa fie o persoana impozabila în sensul titlului VII din Codul fiscal si, pe de alta parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept sa fie utilizate în aval de persoana impozabila în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii sa fie furnizate de o alta persoana impozabila.

(2) Potrivit jurisprudentei constante a Curtii de Justitie a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în masura sa refuze acordarea dreptului de deducere daca se stabileste, în raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudenta Curtii de Justitie Europene relevanta pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotarârile pronuntate în cauzele Bonik C-285/11 si C-277/14 PPUH."

iar la pct.69 din acelasi act normativ se prevede:

"(1) Persoana impozabila poate deduce taxa aferenta achizitiilor daca sunt îndeplinite conditiile de fond prevazute la pct. 67 alin. (1), precum si formalitatile prevazute la art. 299 din Codul fiscal."

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca dreptul de deducere al taxei ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Astfel in cazul achizitiilor de bunuri, pentru indeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabila trebuie sa faca dovada achizitionarii acestora in folosul operatiunilor sale taxabile.

În speta, fiind vorba de achizitii intracomunitare de bunuri sunt aplicabile și prevederile art.273 , art.276 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.273

*“(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.”*

-art.276

*“(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.”*

La pct.10 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.273 alin.(1) din Cod se prevede:

*“(1) În sensul [art. 273](#) alin. (1) din Codul fiscal, dacă în statul membru din care începe expedierea sau transportul bunurilor are loc o livrare intracomunitară de bunuri, într-un alt stat membru are loc o achiziție intracomunitară de bunuri în funcție de locul acestei operațiuni stabilit conform prevederilor [art. 276](#) din Codul fiscal.”*

iar la pct.13 din același act normativ dat în aplicarea art.273 alin.(1) din Cod , se prevede:

*“(1) Conform [art. 276](#) alin. (1) din Codul fiscal, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este întotdeauna în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.”*

Cu privire la faptul general și exigibilitatea TVA în cazul achizitiilor intracomunitare , la art.284 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

*“(1) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția.*

*(2) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru la articolul care transpune prevederile [art. 222](#) din Directiva 112 sau, după caz, la data emiterii autofacturii prevăzute la [art. 319](#) alin. (9) ori în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, dacă nu a fost emisă nicio factură/autofactură până la data respectivă.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca, se considera achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune ca și proprietar de bunurile mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumparator, furnizor sau de o altă persoană către alt stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor, locul achiziției intracomunitare de bunuri fiind locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul acestora.

Se reține ca definiția achiziției intracomunitare este definiția în oglindă a livrării intracomunitare de bunuri prevăzută la art.270 alin.(9) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și anume livrarea intracomunitară de bunuri reprezintă o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru de către furnizor sau de altă persoană către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul său.

De asemenea se reține ca, în cazul achizițiilor intracomunitare de bunuri faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția iar exigibilitatea taxei intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator. Prin excepție exigibilitatea taxei intervine la data emiterii facturii prevăzute în legislația altui stat membru dacă factura sau autofactura este emisă înainte de cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.

În conformitate cu prevederile art.268 alin.(9) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,:

*“(9) Operațiunile impozabile pot fi:[...]*

*b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la [art. 292<sup>1</sup>](#) și [art. 294 - 296](#):[...]*

*d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform [art. 293](#);*”

iar la art.293 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

*“(1) Sunt scutite de taxă:*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

a) importul și achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare în România este în orice situație scutită de taxă în interiorul țării; “

La art.308 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

“(1) Persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei.”

iar în conformitate cu prevederile art.326 din același act normativ:

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la [art. 323](#) și [324](#).

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform [art. 316](#) va evidenția în decontul prevăzut la [art. 323](#), atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la [art. 297](#) - 301, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la [art. 307](#) alin. (2) - (6).

La pct.109 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede:

„[...] Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Din punct de vedere contabil, beneficiarul înregistrează în cursul perioadei fiscale în care taxa este exigibilă suma taxei aferente în următoarea formulă contabilă: 4426 = 4427. Prevederile acestui alineat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxarea inversă.”

Din prevederile legale mai sus citate se reține ca persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei, având totodată și dreptul de deducere, însă în limitele și condițiile stabilite la art.297-301 din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile.

Totodată, conform acestor prevederi legale se reține ca deductibilitatea taxei aferente achizițiilor intracomunitare este condiționată de îndeplinirea cerințelor de fond și de formă prevăzute la art.297, art.299 din Codul fiscal; cerința de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile iar cerința de formă presupune înregistrarea în evidențele contabile a achiziției în baza unor documente justificative.

În speta din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În baza facturii emisa de P societatea contestată a înregistrat achiziții de bunuri (cont 3021), materialele recepționate înscrise în factura și Nota de recepție și constatare diferite fiind...;TVA aferentă acestor achiziții, a fost evidențiată prin mecanismul taxării inverse, atât ca TVA colectată cât și ca TVA



deductibila iar operațiunea a fost declarata de societatea contestatara în decontul de TVA înregistrat la organul fiscal teritorial și Declarația informativa "D390".

Se reține ca , în timpul controlului societatea contestatara nu a prezentat documente privind transportul bunurilor achizitionate de la P Franța în Romania, la societatea X.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, se considera achizitie intracomunitara de bunuri obtinerea dreptului de a dispune ca si proprietar de bunurile mobile corporale expediate sau transportate la destinatia indicata de cumparator, furnizor sau de o alta persoana catre alt stat membru , altul decat cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor, locul achizitiei intracomunitare de bunuri fiind locul unde se gasesc bunurile in momentul in care se incheie expedierea sau transportul acestora.

În conditiile în care societatea contestatara nu a făcut dovada transportului sau expedierii bunurilor din Franța în Romania se reține ca în speta nu a avut loc o livrare intracomunitara de bunuri de la P Franța și de asemenea nu a avut loc o achiziție intracomunitara de bunuri la X.

Având în vedere ca definitia achizitiei intracomunitare este definitia în oglinda a livrării intracomunitare de bunuri prevazuta la art.270 alin.(9) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, la art.294 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, invocat și de societatea contestatara în sustinerea acestui capăt de cerere, se prevede:

*"(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

*a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană impozabilă sau către o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor, care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru."*

iar la pct 2<sup>1</sup> din acelasi act normativ se prevede:

*"Scutirea prevăzută la alin. (2) lit. a) nu se aplică în cazul în care furnizorul nu a respectat obligația prevăzută la [art. 325](#) alin. (1) de a depune o declarație recapitulativă sau declarația recapitulativă depusă de acesta nu conține informațiile corecte referitoare la această livrare, astfel cum se solicită în temeiul [art. 325](#) alin. (3), cu excepția cazului în care furnizorul poate justifica în mod corespunzător deficiența într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile fiscale competente."*

Din informațiilor din sistemul VIES a rezultat ca P nu a declarat livrările facturate catre societatea X.

Potrivit art.262 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata:

*"Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA depune o declarație recapitulativă în care menționează:*

(a) clienții înregistrați în scopuri de TVA, cărora le-a livrat bunuri în condițiile menționate la [articolul 138](#) alineatul (1) și alineatul (2) litera (c);

(b) persoanele înregistrate în scopuri de TVA cărora le-a livrat bunuri, care la rândul lor i-au fost livrate prin intermediul achizițiilor intracomunitare menționate la [articolul 42](#);

(c) persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile înregistrate în scopuri de TVA, cărora le-a prestat servicii, altele decât serviciile care sunt scutite de TVA în statul membru în care operațiunea este impozabilă și pentru care beneficiarul are obligația de a plăti TVA în temeiul [articolului 196](#).”

Se retine astfel ca, P avea obligația de a declara prin declarație recapitulativă livrarea intracomunitară efectuată către X iar din raportul emis de Compartimentul de schimb internațional de informații rezulta ca furnizorul intracomunitar nu a declarat livrarea intracomunitară în statul membru (Franta).

Argumentul societății contestată potrivit căruia P nu avea obligația de a declara toate livrarile intracomunitare nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că potrivit Directivei 2008/117/CE de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în vederea combaterii fraudei fiscale legate de operațiunile intracomunitare:

“(2) Deficiențele sistemului intracomunitar al TVA și, în special, deficiențele sistemului de schimb de informații cu privire la livrările de bunuri în cadrul Comunității, stabilit prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului\*3), reprezintă una dintre cauzele acestei fraude. În special, timpul care se scurge între derularea unei operațiuni și schimbul corespunzător de informații în cadrul sistemului de schimb de informații privind TVA reprezintă un obstacol în calea utilizării eficiente a respectivei informații pentru combaterea fraudei fiscale.

(3) Pentru a combate în mod eficient acest tip de fraudă fiscală, este necesar ca administrația statului membru în care TVA este exigibil să dispună de informații cu privire la livrările intracomunitare de bunuri, într-un termen care să nu depășească o lună.

(4) Pentru ca verificarea încrucișată a informațiilor să fie utilă în combaterea fraudei fiscale, ar trebui garantat că operațiunile intracomunitare sunt declarate pentru aceeași perioadă fiscală atât de către furnizor, cât și de către cumpărător sau beneficiar.

(5) Având în vedere evoluția mediului de afaceri și a instrumentelor de lucru ale agenților economici, ar trebui să se asigure posibilitatea efectuării acestor declarații prin proceduri electronice simple, pentru a reduce la minimum povara administrativă.

(6) Pentru a se păstra echilibrul între obiectivele Comunității în materie de combatere a fraudei fiscale și de reducere a sarcinii administrative a operatorilor economici, este oportun să se prevadă posibilitatea ca statele membre să autorizeze operatorii să depună

*trimestrial declarațiile recapitulative privind livrările intracomunitare de bunuri atunci când valoarea acestora nu este semnificativă. Statele membre care doresc să organizeze o punere în aplicare progresivă a acestei posibilități ar trebui să poată fixa suma, cu titlu tranzitoriu, la un nivel mai ridicat. În mod similar, ar trebui să se prevadă posibilitatea ca statele membre să autorizeze operatorii să depună trimestrial informațiile privind prestările intracomunitare de servicii.”*

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei respectiv Contractul de prestari servicii si Conventia de subcontractare precum Contractul de prestari servicii, incheiate intre P si Societatea X , persoana juridica afiliata, rezulta ca achizitia de materii prime cat si comercializarea produselor finite obtinute urmare procesului de prelucrare efectuat de societatea din Romania , este asigurata de societatea afiliata P, lucru sustinut si de societatea contestatara in contestatia formulata.

Urmare verificarii s-a constatat ca, cu exceptia facturii ...societatea contestatara nu a înregistrat alte achiziții de materiale de la P.

Argumentul societății contestatara potrivit caruia, în anul 2019 P s-a confruntat cu numeroase dificultăți din pricina scăderii importante a comenzilor nu a mai fost capabilă să-și plătească datoriile și a depus declarația de faliment în februarie 2020 iar pentru a-și continua activitatea fără suportul societății - mamă, X a făcut o comanda de materii prime (țesătura) de la societatea din Japonia iar în vederea realizării modelului solicitat de clientul Loewe (Dumbo) a solicitat serviciile unei societăți specializate din Germania, respectiv societatea M iar societatea M a emis facturile aferente produselor realizate către societatea P , care, la rândul său, a refacturat aceste produse catre X, fiind emisă factura nr..., nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei în condițiile în care nu se face dovada transportului sau expedierii bunurilor din statul membru(Germania, Franta) în Romania .

Mai mult, societatea contestatara nu a prezentat raportul de producție din care sa rezulte produsele obținute urmare consumului materialelor achiziționate de la P în condițiile în care întreaga cantitate de materiale a fost data in consum conform bonului de consum si înregistrata pe cheltuieli in contul 6021, după cum sustine și societatea contestatara în contestatia formulata.

Urmare verificarilor efectuate ,s-a constatat că societatea a înregistrat distinct, în contul 704 „Venituri din servicii prestate” valoarea manoperei de producție, inclusiv valoarea materialelor nestocate și separat, în contul 708 „Venituri din activități diverse”, valoarea materialelor consumabile, din anexa la facturi rezultând materiale refacturate, iar din verificarea registrului jurnal și al documentelor puse la dispoziție nu s-au regăsit venituri din refacturarea acestor bunuri; societatea nu a prezentat registrul nontransferurilor, privind materiale de prelucrat in Romania din alt stat membru, nici înregistrări in conturile din afara bilanțului, privind evidenta bunurilor primite spre prelucrare.

Se reține ca în vederea stabilirii starii de fapt fiscale cu privire achiziția intracomunitara efectuata de la persoana juridica afiliata P , organele de

inspectie fiscala prin Nota explicativa au solicitat explicații scrise administratorului societății, , termenul prevăzut pentru prezentarea răspunsului fiind data de 19.04.2021. Nota explicativa a fost înaintata la adresa de email a administratorului judiciar, de la care a fost primita confirmarea trimiterii către administratorul statutar al societății, insa pana la aprobarea raportului de inspectie fiscala nu s-a primit răspuns.

La contestatia formulata, societatea contestatara a atașat documente precum comenzile emise de client către Societatea X, „Termenii și condițiile generale” pentru comenzile emise de acest client, facturile emise de societatea M către Societatea P .

Din analiza acestor documente se rețin următoarele:

-comenzile prezentate la dosarul contestației plasate de client sunt din luna iulie 2018 iar facturile emise de M către P sunt noiembrie 2018; facturile emise de X către client sunt din perioada decembrie 2018-ianuarie 2019. Cantitatile din facturile emise de M către P respectiv 315 bucati nu corespund cu cantitatile achiziționate de la P si date in consum de către X respectiv 557 bucăți.

Având în vedere ca materialele au fost facturate de P cu factura, nu a fost posibila confecționarea si facturarea produselor finite cu o data anterioara achiziției de materii prime/materiale de la societatea afiliata P, către clientul M, conform comenzilor, bonurilor de livrare, facturilor anexate la contestatia formulata.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei , organele de inspectie fiscala au analizat documentele și au reținut ca nu a fost posibila confecționarea si facturarea produselor finite cu o data anterioara achizitiei de materii prime/materiale de la P , materialele fiind achizitionate și receptionate la data de 31.01.2019 care este ulterioara documentelor care au fost anexate la dosarul contestatiei respectiv a comenzilor plasate de L , a bonurilor de livrare și facturilor emise de L.

După cum au arătat și organele de inspectie fiscala documentele suplimentare anexate contestației nu se refera la achiziția intracomunitara efectuata de la P în baza facturii nr, din 31.01.2019 , în baza careia societatea contestatara și-a exercidat dreptul de deducere a TVA.

Mai mult, după cum s-a arătat și mai sus, din contractele incheiate între P și X, persoane juridice afiliate, rezulta în mod clar ca P avea obligatia furnizarii materiilor prime necesare fabricarii articolelor comandate de clientii acesteia iar la data emiterii facturii, P nu se afla în procedura falimentul, societatea contestatara specificand faptul ca acesta a depus declarație de faliment în februarie 2020.

După cum au constatat și organele de inspectie fiscala societatea contestatara nu a prezentat raportul de producție din care sa rezulte utilizarea materialelor achiziționate de la P pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, pe modele de produse finite conform sistemului de codificare a acestora utilizat de societate.

Având în vedere ca pentru achizițiile de la P pentru care a fost dedusă TVA, societatea nu a făcut dovada utilizării în scopul realizării de operațiuni taxabile în condițiile în care nu au fost prezentate documente din care să rezulte transportul bunurilor, nu a fost prezentat un raport de producție din care să rezulte ce produse au fost obținute urmarea consumului acestor materiale, nu au fost înregistrate în evidențele contabile venituri impozabile din vânzarea produselor finite precum și faptul că, P nu a declarat livrările intracomunitare facturate societății afiliate X, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA.

Prin urmarea argumentul societății contestat are potrivit căruia în speta să ar fi probat îndeplinirea tuturor condițiilor de fond și de formă pentru probarea deductibilității TVA nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care din analiza mai sus efectuată a rezultat contrariul.

În ceea ce privește afirmatia societății contestat are potrivit căruia organul de inspecție fiscală nu poate impune condiții suplimentare respectiv prezentarea unui raport de producție și dovada transportului materiilor prime/materialelor achiziționate intracomunitar de la societatea mamă P nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele motive:

-cu privire la dovada transportului potrivit definiției dată de legiuitor, se considera achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune ca și proprietar de bunurile mobile corporale **expediate sau transportate** de adresa indicată de cumparator iar locul achiziției se considera a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor; astfel fără dovada transportului bunurilor din statul comunitar, X nu face dovada că a intrat în posesia materialelor/materiilor prime care fac obiectul facturii din 30.01.2019, că a dispus de ele ca și proprietar.

-în lipsa unui raport de producție din care să rezulte că materiile prime/materialele ce fac obiectul facturii au fost încorporate într-un produs finit societatea contestată nu face dovada că bunurile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile; faptul că societatea a prezentat o factură, că a înregistrat achiziția în contul 3021 "Materiale auxiliare", că întreaga cantitate de materii prime/materiale a fost dată în consum conform bonului de consum și a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli deductibile fiscal în contul 6021 "Cheltuieli privind materialele auxiliare" nu este condiție suficientă pentru deductibilitatea TVA aferentă achiziției intracomunitare în condițiile în care nu se face dovada realizării și înregistrării de produse finite și venituri impozabile urmarea vânzării, în evidența contabilă a societății.

Potrivit prevederilor legale enunțate persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei, având totodată și dreptul de deducere, însă în limitele și condițiile stabilite la art.297-301 din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, respectiv prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile; legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond respectiv achizițiile să fie destinate realizării de operațiuni taxabile cât și a cerințelor de formă, deținerea de documente justificative emise în conformitate cu prevederile legale, or potrivit celor

constatate de organele de inspectie fiscala precum si analizei efectuate de organul de solutionare a contestatiei , documentele prezentate de societatea contestatare in vederea justificarii achizitiei intracomunitare de bunuri de la furnizorul intracomunitar P Franta (care este si asociatul majoritar al societatii contestatare ) nu sunt de natura sa justifice achizitia intracomunitara de bunuri in conditiile in care nu s -a justificat cu documente legal intocmite ca bunurile in cauza au fost transportate sau expediate din statul comunitar in Romania si prin urmare nu se face dovada transferul real al dreptului de proprietate a bunurilor de la P Franta la X Romania.

Prin documentele prezentate si mai sus analizate societatea contestatara nu justifica dreptul de deducere a TVA.

Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr.1312/13.03.2014 a statuat ca operatorul economic nu poate pretinde recunoasterea dreptului de deducere a TVA in situatia in care facturile inregistrate in evidenta contabila nu sunt insotite de documente justificative privind realitatea achizitiilor.

La paragraful 55 din Cauza C-439/04 si C-440/04 Axel Kittel si Recolta Recycling SPRL, se specifica :

*“Atunci când autoritățile fiscale constata ca dreptul de deducere a fost exercitat fraudulos, ele au permisiunea de a cere rambursarea retroactiva a sumelor deduse fraudulos (a se vedea cauza 268/83 Rompelman [1985]par.24, Cauza C- 110/94 Inzo[1996]par.24 si Gabalfrisa par.46). Este de competenta curtilor nationale sa refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat în scopuri frauduloase”;*

Din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie - cauza C - 255/02 Halifax & Other, rezulta ca in situatia in care, in urma investigatiilor fiscale se demonstreaza ca o persoana impozabila sau un grup de persoane impozabile relationeaza unele cu altele intr-o serie de tranzactii care dau nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a crea conditiile necesare pentru a deduce TVA, acele tranzactii nu trebuie luate in considerare;tranzactiile aferente unei practici abuzive trebuie sa fie redefinite astfel incat sa se restabileasca situatia existenta inaintea tranzactiilor ce constituie practivi abuzive ; orice artificio care are drept scop esential doar obtinerea unui avantaj fiscal , operatiunea neavand continut economic , va fi ignorat si situatia "normala" care ar fi existat in prezenta acestui artificio va fi restabilita.

In cauza C255/02 Halifax plc and Others, C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and C-223/03 University of Huddersfield, ca raspuns la cererile de hotarari preliminare formulata de High Court si VAT and Duties Tribunal din Londra, Manchester , Curtea Europeana de Justitie, in conformitate cu observatiile facute de comisie , prezinta conditiile pentru deducerea TVA in cazul in care tranzactiile constituie o practica abuziva si anume;

*“Directiva a sasea trebuie interpretata ca interzicand orice drept al unei persoane impozabile de a deduce TVA platita in amonte daca tranzactiile din*

*care acest drept deriva dintr-o practica abuziva. Pentru a fi in prezenta unei practici abuzive este necesar, in primul rand ca tranzactiile in cauza, indiferent de aplicarea formala a conditiilor prevazute de dispozitiile relevante ale directivei a sasea sau a legislatiei nationale care o transpune sa aiba ca efect obtinerea unui avantaj fiscal a carui acordare ar fi contrara scopului acestor prevederi. In al doilea rand trebuie de asemenea sa rezulte dintr-un numar de factori obiectivi ca scopul esential al acestor tranzactii este obtinerea unui avantaj fiscal."*

*In hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare). In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).*

Curtea Europeana de Justitie, prin decizia pronuntata în cauza C-409/04, a stabilit ca scutirea de taxa pe valoarea adaugata pentru o livrare intracomunitara de bunuri, nu devine aplicabila decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achizitioneaza și când furnizorul dovedeste ca acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și ca, în urma acestei expeditii sau a acestui transport bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare .

De asemenea jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea TVA sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

Totodata, din jurisprudenta comunitara în materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficient putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

La dosarul contestatiei societatea contestatara nu a prezentat dovezi obiective din care sa rezulte ca bunurile care fac obiectul facturii emisa de Societatea P au fost transportate in Romania , ca s-a efectuat transferul real al dreptului de proprietate asupra acestor bunuri si ca aceste bunuri au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

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

Potrivit prevederilor art.6, art.7 și art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală se prevede:

-art.6

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

-art.7

*“(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.14

*“(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”*

Se retine astfel ca, organele de inspectie fiscală sunt îndreptățite să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, starea de fapt fiscală prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, sarcina probei revenind contribuabilului.

În ceea ce privește argumentul societății contestată potrivit căruia dreptul de deducere a TVA la naștere în baza intenției de a folosi bunurile achiziționate pentru desfășurarea unei activități economice, în accepțiunea pct.67 a Normelor de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.297 din Cod, confirmarea cu dovezi obiective a intenției se referă la perioada de început a activității unui contribuabil care începe să angajeze costuri necesare inițierii acestei activități economice nicidecum în cazul L'ATELIER de L'ORANGERIE SRL care și-a început activitatea în anul 2010.

Referitor la afirmatia societății contestată potrivit căreia, dacă s-ar primi sustinerile echipei de inspectie fiscală conform cărora X nu a făcut dovada achiziției materialelor auxiliare ar însemna că nu are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată și corelativ nici dreptul de deducere a TVA nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care societatea contestată a înregistrat în evidentele contabile operațiunea, a declarat-o în

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679



decontul de TVA și declarațiile recapitulative iar organele de inspectie fiscala au constatat deficiente cu privire la dreptul de deducere a TVA .

Potrivit dispozitiilor art.308 din Codul fiscal mai sus enuntat, se reține ca persoana care efectuează o achiziție intracomunitară de bunuri care este taxabilă, conform prezentului titlu, este obligată la plata taxei , avand totodata si dreptul de deducere , insa in limitele si conditiile stabilite la art.297-301 din Codul fiscal, prin aplicarea mecanismului de taxare inversa, respectiv prin evidentierea in decontul de TVA atat a taxei colectata cat si a taxei deductibila.

Dupa cum s-a aratat si mai sus legiutorul a prevazut in mod clar ca, deductibilitatea taxei aferenta achizitiilor intracomunitare este conditionata de indeplinirea cerintelor de fond si de forma prevazute la art.297, art.299 din Codul fiscal iar in speta nu s-a facut dovada indeplinirii conditiei de fond si anume realizarea de catre persoana impozabila a unei achizitii care sa fie destinata utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile in conditiile in care nu s -a facut dovada ca materiile prime/materialele au fost incorporate in produse finite si s -au obtinut venituri taxabile si nu s-a facut dovada transportului bunurilor din statul membru in Romania.

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei , prevederile legale in materie in vigoare pe perioada verificata precum si faptul ca argumentele societății contestatare nu sunt de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

b)Referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita să se pronunte asupra deductibilitatii TVA, inregistrate in evidentele contabile pe perioada verificata in conditiile in care societatea contestatare nu a justificat cu documente prestarea de servicii ca fiind efectuate în favoarea sa având în vedere cele doua contracte incheiate intre X și societatea afiliata P din Franța, potrivit cărora serviciile de inchiriere a imobilului pentru tehnicienii francezi cad în sarcina societății mama iar societatea contestatare aflata în faliment, nu a făcut dovada refacturarii acestor servicii către societatea mama.**

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Page 49/82

În fapt, urmare verificării organelor de inspectie fiscala au constatat ca X a înregistrat în evidentele contabile achiziții de servicii privind chirile facturate de Societatea B în baza Contractelor de închiriere al cărui obiect îl constituie închirierea suprafeței pentru locuința de serviciu pentru angajații și colaboratorii companiei. Prețul stabilit în contractul de închiriere inițial a fost ... După aceasta data nu au mai fost efectuate modificări privind valoarea chiriei pentru spațiul în cauză.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada analizată (2018 - 28.02.2021), au fost înregistrate cheltuieli cu chirile facturate de Societatea B și s-a dedus, fiecare factura ...euro, care se compune din chiria aferentă spațiului de producție și chiria aferentă spațiului de locuit.

Din totalul chiriilor facturate de Societatea B, valoarea totală a chiriilor pentru spațiul de locuit a fost în suma totală..., pentru care societatea a dedus TVA....

Din analiza documentelor prezentate de societate, informațiilor transmise de reprezentantul legal al societății, organele de inspectie fiscala au constatat ca achiziția serviciului de închiriere nu a fost destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabilului, fiind efectuată în favoarea salariaților și a persoanelor beneficiare a veniturilor asimilate salariilor iar TVA aferentă acestor achiziții este nedeductibilă fiscal, fiind încălcate prevederile art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere societatea contestată arată că a încheiat cu P două contracte care au ca obiect principal prestarea de servicii de prelucrare de țesături și accesorii pentru realizarea de confecții de X în beneficiul societății afiliate din Franța. Conform acestor contracte, societatea contestată era responsabilă de fabricarea, exportul și livrarea confecțiilor textile comandate de P, conform planificării și instrucțiunilor stabilite de către aceasta.

În vederea îndeplinirii cerințelor clienților de a oferi servicii de manoperă de o calitate excepțională, societatea P din Franța, în baza Contractului de prestări servicii a furnizat societății X, serviciile tehnicienilor francezi, care prin experiența lor și prin buna cunoaștere a practicilor de realizare a tiparelor, croire și coasere, precum și a portofoliului de clienți, au contribuit la buna desfășurare a procesului de fabricare al comenzilor primite.

Toate aceste activități presupuneau deplasarea constantă a acestor tehnicieni francezi în România, astfel încât în Contractul de prestări servicii încheiat între societatea contestată și P s-a prevăzut în mod expres faptul că societatea P va suporta cheltuielile de deplasare, locare, diurnă generate de deplasarea tehnicienilor pe teritoriul României pentru realizarea activității de asistență tehnică.

Tehnicienii francezi au stat perioade îndelungate în România.

Arată că tehnicienii francezi nu erau angajații societății contestate, ci erau colaboratori ai societății P.

În vederea facilitării demersului de închiriere a unui imobil pentru a fi pus la dispoziția tehnicienilor francezi și a altor colaboratori ai societății P, înțelegerea dintre părți a fost ca facturile să fie emise pe numele și în contul societății X urmând ca ulterior aceste costuri să fie refacturate către societatea P.

Considera ca, constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă facturilor emise pentru închirierea imobilului motivat de faptul că aceste cheltuieli nu ar fi fost aferente realizării de operațiuni taxabile, sunt total nelegale și nefondate în condițiile în care închirierea imobilului s-a făcut în scopul punerii acestuia la dispoziție tehnicienilor francezi, care au avut un rol determinant în desfășurarea obiectului de activitate al societății și, deci, în realizarea operațiunilor taxabile.

În ceea ce o privește pe PF, administratorul societății, arată faptul că aceasta este cetățean francez care locuiește atât pe teritoriul României, cât și în Franța și nu are un imobil în proprietate pe teritoriul României; imobilul care era închiriat de societatea P pentru tehnicienii francezi și alți colaboratori externi era întrebuintat de aceasta pe perioada șederii în România.

Față de aceste aspecte, societatea arată ca era necesară asigurarea unui imobil cu titlu de locuință pentru administratorul societății, PF și tehnicienii francezi, iar prezența acestora la locul de producție și îndeplinirea atribuțiilor au contribuit în mod substanțial la realizarea operațiunilor taxabile; invocă dispozițiile art.271 din Codul fiscal și normele metodologice de aplicare a acestui articol de lege și susține ca are dreptul de deducere a TVA, aferenta achizițiilor de servicii care vor fi refacturate P.

Cu privire la deductibilitatea TVA, la art.297 și art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

-art.297

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

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

***a) operațiuni taxabile;***

***b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;***

***c) operațiuni scutite de taxă, conform [art. 292<sup>1</sup>](#), [294](#), [295](#) și [296](#);***

***d) operațiuni scutite de taxă, conform [art. 292](#) alin. (2) lit. a) pct. 1 - 5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul***

altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la [art. 270](#) alin. (7) și la [art. 271](#) alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.[...]

(7) Nu sunt deductibile:

a) taxa aferentă sumelor achitate în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, precum și taxa aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor efectuate conform [art. 286](#) alin. (4) lit. e);”

-art.299

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

a)pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 319 ".

La pct.67 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.297 din Cod, se prevede:

"(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitata sau datorata pentru bunurile/serviciile achizitionate destinate utilizarii în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevazut la art. 297 din Codul fiscal face parte integranta din mecanismul TVA si, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxei aplicate operatiunilor efectuate în amonte. **Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând conditiile de fond, astfel cum rezulta din jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat sa fie o persoana impozabila în sensul titlului VII din Codul fiscal si, pe de alta parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept sa fie utilizate în aval de persoana impozabila în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii sa fie furnizate de o alta persoana impozabila.**

(2) Potrivit jurisprudentei constante a Curtii de Justitie a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în masura sa refuze acordarea dreptului de deducere daca se stabileste, în raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

(3) Jurisprudenta Curtii de Justitie Europene relevanta pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotarârile pronuntate în cauzele Bonik C-285/11 si C-277/14 PPUH."

iar la pct.69 din acelasi act normativ se prevede:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

*"(1) Persoana impozabila poate deduce taxa aferenta achizitiilor daca sunt indeplinite conditiile de fond prevazute la pct. 67 alin. (1), precum si formalitatile prevazute la art. 299 din Codul fiscal."*

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca dreptul de deducere al taxei ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Astfel in cazul achizitiilor de servicii, pentru indeplinirea cerintelor de fond, persoana impozabila trebuie sa faca dovada achizitionarii acestora in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestarii serviciilor in beneficiul sau, operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

In speta, analizand documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

X a înregistrat în evidentele contabile și a dedus TVA aferenta facturilor reprezentând contravaloare chirie spațiu locuit emise de Societatea B în baza Contractelor de închiriere al cărui obiect îl constituie închirierea suprafeței ca locuința de serviciu pentru angajații și colaboratorii companiei; prețul stabilit în contractul de inchiriere inițial a fost în valoare de ... Se retine ca pe perioada analizata (01.01.2018 - 28.02.2021), au fost înregistrate cheltuieli cu chiriile facturate de Societatea B în valoare totala de ... și societatea contestatara a dedus TVA, fiecare factura fiind ,, care se compune din chirie aferente spațiului de producție și chirie aferente spațiului de locuit.

Din totalul chiriilor facturate de Societatea B, valoarea totala a chiriilor pentru spațiul de locuit a fost în suma totala ..pentru care societatea a dedus TVA în suma de ....

Se reține ca în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala prin Nota explicativa, au solicitat informații suplimentare reprezentantului legal al societății PF, cu privire la regimul fiscal aplicat cheltuielilor cu chiriile aferente spațiului de locuit închiriat conform contractului încheiat cu Societatea B.

În răspunsul dat, primit electronic, prin administrator judiciar , administratorul societății PF specifica urmatoarele:

„În conformitate cu deciziile partenerilor P și X , managerul PF și toți tehnicienii francezi care călătoresc în România vor fi cazati iar cheltuielile acestora vor fi plătite de companie .În consecinta apartamentul a făcut obiectul unui contract de comodat între compania B și X.”

Astfel, se reține ca în spațiul de locuit închiriat de la B au fost cazati managerul PF și tehnicienii francezi.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

În timpul controlului, în vederea justificării cheltuielilor cu chiria spațiului de locuit Societatea X a prezentat Contractul de prestări servicii încheiat între P al cărui obiect îl reprezintă prestarea de servicii de asistență tehnică, modelism, patronaj, tehnici de croire prin intermediul tehnicienilor francezi iar **pretul prestației este stabilit pe baza cheltuielilor de deplasare, locare, diurna generate de deplasările tehnicienilor în România care se va plăti pe baza facturii detaliate.**

În contestația formulată societatea contestată arată că a încheiat cu P două contracte care au ca obiect principal prestarea de servicii de prelucrare de țesături și accesorii pentru realizarea de confecții de X în beneficiul societății afiliate din Franța, P; în baza Contractului de prestări servicii a furnizat societății X, serviciile tehnicienilor francezi, care prin experiența lor și prin buna cunoaștere a practicilor de realizare a tiparelor, croire și coasere, precum și a portofoliului de clienți, au contribuit la buna desfășurare a procesului de fabricare al comenzilor primite.

Toate aceste activități presupuneau deplasarea constantă a acestor tehnicieni francezi în România, astfel încât în Contractul de prestări servicii încheiat între societatea contestată și P s-a prevăzut în mod expres faptul că societatea P va suporta cheltuielile de deplasare, locare, diurnă generate de deplasarea tehnicienilor pe teritoriul României pentru realizarea activității de asistență tehnică.

Totodată, societatea contestată arată că, în vederea facilitării demersului de închiriere a unui imobil pentru a fi pus la dispoziția tehnicienilor francezi și a altor colaboratori ai societății P, înțelegerea dintre părți a fost ca facturile să fie emise pe numele și în contul societății X urmând ca ulterior aceste costuri să fie refacturate către societatea P.

Se reține că, contravaloarea chiriei aferentă spațiului de locuit pus la dispoziția tehnicienilor francezi trebuia refacturată societății afiliate P, conform Contractului de prestări servicii încheiat între cele două societăți.

La art.273 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la [art. 270](#).*

*(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.*

*(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:*

*a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;”*

Potrivit prevederilor art.286 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

*“(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:[...]*

e) sumele achitate de o persoană impozabilă în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, inclusiv atunci când locatorul asigură el însuși bunul care face obiectul unui contract de leasing financiar sau operațional și refacturează locatarului costul exact al asigurării, precum și sumele încasate de o persoană impozabilă în numele și în contul unei alte persoane.”

iar potrivit pct.31 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015, dat in aplicarea art.286 alin.(4) se prevede:

“(5) Se consideră că are loc o refacturare de cheltuieli, în sensul alin. (4), atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) persoana impozabilă urmărește doar recuperarea contravalorii unor achiziții de bunuri/servicii care au fost efectuate pe numele său, dar în contul altei persoane;

b) persoana impozabilă nu recuperează mai mult decât cheltuiala efectuată.

(6) În măsura în care persoana impozabilă poate face dovada că singurul scop este refacturarea de cheltuieli, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (5), nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile. Se consideră că la aplicarea structurii de comisionar exigibilitatea pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refacturează cheltuieli efectuate pentru alte persoane, indiferent de natura operațiunilor refacturate. Pentru fiecare cheltuială refacturată se va aplica regimul fiscal al operațiunii refacturate, referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutiile livrării/prestării refacturate.[...]

Exemplul nr. 3: Societatea A din Franța își trimite angajații în România pentru negocierea unor contracte cu parteneri din România. Conform înțelegerii dintre părți, facturile pentru cazare, transport local și alte cheltuieli efectuate pentru angajații trimiși din Franța vor fi emise către partenerii din România, aceștia urmând să își recupereze sumele achitate prin refacturare către societatea A din Franța. Astfel, serviciile de cazare au locul în România, acolo unde este situat bunul imobil [[art. 278](#) alin. (4) lit. a) din Codul fiscal], și vor fi refacturate prin aplicarea cotei reduse de TVA de 9%, serviciile de transport local de călători au locul în România, acolo unde sunt efectiv prestate [[art. 278](#) alin. (4) lit. b) din Codul fiscal], și vor fi refacturate prin aplicarea cotei standard de TVA.”

Se retine ca, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, societatea contestatara avea dreptul la deducerea TVA aferente serviciilor de inchiriere a imobilului destinat cazarii tehnicienilor francezi in Romania si de asemenea de a

colecta TVA prin aplicarea cotei standard urmare refacturarii serviciilor catre societatea afiliata P din Franta.

In speta se retine ca, societatea contestatara si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta spatiului inchiriat destinat cazarii tehnicienilor francezi astfel:

-in anul 2018 , in baza facturilor emise de Societatea B societatea contestatara si -a exercitat dreptul de deducere a TVA.... ;

-in anul 2019 , in baza facturilor emise de Societatea B societatea contestatara si -a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare de ...;

-in anul 2020 , in baza facturilor emise de Societatea B societatea contestatara si -a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare de ...;

-pe perioada ianuarie -februarie 2021,in baza facturilor emise de Societatea B societatea contestatara si -a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare de ...;

Insa, pana la data emiterii Deciziei de impunere in baza Raportului de inspectie fiscala precum si data emiterii prezentei decizii, Societatea X-IN FALIMENT nu a facut dovada refacturarii contravalorii serviciilor de inchiriere catre societatea afiliata P, conform Contractului de prestari servicii; în contestatia formulata societatea contestatara arata ca P a depus declarație de faliment în februarie 2020.

De asemenea , prin Hotărârea intermediara, Tribunalul a admis cererea de intrare in faliment formulata de administratorul judiciar iar în baza art.145 alin.1 lit.d) din Legea nr.85/2014 privind procedurile de prevenire a insolventei și de insolventa a dispus intrarea în faliment , prin procedura generala, a debitoarei Societatea X.

Avand in vedere ca pana la data emiterii prezentei decizii societatea contestatara nu a facut dovada refacturarii costului chiriei societatii afiliate P, conform Contractului de prestari servicii, iar potrivit prevederilor art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, mai sus enuntat, sarcina probei revine societății contestatara se reține ca, în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata TVA, pentru care societatea contestatara și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a TVA în condițiile în care serviciile nu erau destinate realizării de operațiuni taxabile în favoarea sa.

Prin urmare, argumentul societatii contestatara potrivit caruia pentru operatiunea in cauza indeplineste conditiile de deductibilitate prevazute de Codul fiscal nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care argumentele prezentate nu sunt insotite de dovezi obiective din care sa rezulte cele sustinute in contestatia formulata.

In conformitate cu prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

*“ (1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:[...]*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679



*d) dovezile pe care se întemeiază;*”

iar la art.276 din același act normativ, se prevede:

*“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”*

Insa, la contestatia formulata sau cu ocazia sustinerii orale a contestatiei societatea contestatara nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala referitor la acest capat de cerere.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, Curtea Europeana de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea TVA sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritatile fiscale au dreptul sa refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabileste, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept s-a exercitat în mod fraudulos. Totodata, din jurisprudenta comunitara în materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficient putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitareanetulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei , prevederile legale in materie in vigoare pe perioada verificata precum si faptul ca argumentele societății contestatara nedovedite cu documente nu sunt de natura sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala iar societatile P și X se afla în faliment, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la TVA , stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

3.Referitor la impozitul pe veniturile din salarii și contributiile de asigurari sociale de sănătate stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de societatea, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita să se pronunte dacă societatea contestatara datorează bugetului de stat impozitul pe veniturile din salarii și**

**contributiile de asigurari sociale de sănătate stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala în condițiile în care la contestatia formulată au fost anexate documente suplimentare din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decât cea stabilită de societatea contestată.**

În fapt, organele de inspectie fiscala au considerat, ca reprezentând avantaje în natura asimilate salariilor contravaloarea chiriei facturata de Societatea B in Contractului de închiriere, suportata de societate pentru spatiile de locuit pentru colaboratori și administratorul societatii PF are stabilit domiciliul in Romania, considerate persoane cu statut special, cărora li se aplica regulile de impunere proprii veniturilor din salarii prevazute la art. 76 alin. (2) din Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile art.61, art.64, art.76, art.78 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea impozitului pe veniturile din salarii și anume :

In perioada 01.01.2016-31.12.2017, după scăderea contribuțiilor din veniturile din salarii, s-a determinat baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii asupra careia a fost aplicata cota de impozitare de 16%, rezultând astfel impozit pe veniturile din salarii datorat in suma de...; perioada 01.01.2018-28.02.2021, după scăderea contribuțiilor din veniturile din salarii , s-a determinat baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii, asupra careia a fost aplicata cota de impozitare de 10%, in vigoare pentru aceasta perioada, conform art. 64 alin. (1) lit.b) din Codului Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, rezultând astfel impozit pe veniturile din salarii datorat in suma de...

Pe oada 01.01.2016-31.12.2017 , asupra bazei impozabile organele de inspectie fiscala au stabilit de plata contribuție de asigurari sociale datorata de angajator în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a), art.138 lit.a) art.146 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Pe perioada 01.01.2016-28.02.2021 asupra bazei impozabile , organele de inspectie fiscala au stabilit de plata, contribuție individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați în conformitate cu prevederile art.138 lit.a), art.139 alin. (1) lit.a), art.146 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare și anume:

-pe perioada 01.01.2016 -31.12.2017 a fost calculata contribuție individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați...:

Pe perioada 01.01.2018 -28.02.2021 a fost calculata contribuție individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați în valoare de ...

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 , asupra bazei impozabile organele de inspectie fiscala au stabilit de plata contribuție pentru asigurari de sănătate datorata de angajator în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.a) lit.f), art.155 alin.(1), lit.a) și art.156 lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Pe perioada 01.01.2016-28.02.2021 asupra bazei impozabile, organele de inspectie fiscala au stabilit de plata, contribuție pentru asigurari de sănătate retinuta de la asigurați în conformitate cu prevederile art.168 alin.(1), art.153 alin.(1) lit.b), art.155 alin.1 lit.a), art.156, art.157 alin.(1) lit.a) din Legea

nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare și anume:

-pe perioada 01.01.2016 -31.12.2017 a fost calculata contribuție pentru asigurari de sănătate reținuta de la asigurați în valoare de...

-pe perioada 01.01.2018 -28.02.2021 a fost calculata contribuție pentru asigurari de sănătate reținuta de la asigurați în valoare de ...

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 , asupra bazei impozabile organele de inspectie fiscala au stabilit de plata contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale în conformitate cu prevederile art.202 alin.(1) lit.a) și art.203 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 , asupra bazei impozabile organele de inspectie fiscala au stabilit de plata contribuție pentru concedii și indemnizatii de la persoane juridice în conformitate cu prevederile art.193 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Pe perioada 01.01.2018-28.02.2021 asupra bazei impozabile , organele de inspectie fiscala au stabilit de plata, contribuție asiguratorie pentru munca în conformitate cu prevederile art.220<sup>1</sup> lit.a), art. 220<sup>2</sup> alin.(1), 220<sup>3</sup> alin.(1) și art. 220<sup>4</sup> alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

În contestatia formulata referitor la acest capăt de cerere societatea contestatara sustine ca obligațiile fiscale de natura salariala stabilite suplimentar de plată sunt nelegale în condițiile în care imobilul a fost închiriat în vederea punerii acestuia la dispoziția tehnicienilor francezi, colaboratori ai societății P, care nu au avut niciodată calitatea de angajați ai societății; invoca dispozitiile art.76 din Codul fiscal și normele de aplicare a acestuia articol de lege și sustine ca avantajele în bani sau în natură pot fi asimilate salariilor și impozitate ca atare, în conditiile în care sunt acordate în baza unui contract individual de muncă, a unui **raport de serviciu**, act de detașare sau a unui **statut special prevăzut de lege**, or în cauza nu a existat niciun raport direct între societatea contestatara și tehnicienii francezi căroro li s-a asigurat cazarea pe perioada sederii acestora pe teritoriul României.

Societatea contestatara arata ca imobilul nu a fost pus la dispoziția angajaților societății pe întreaga perioadă fiscală analizată de echipa de inspecție fiscală, , astfel încât nu se poate considera că pe această întreagă perioadă angajații societății au beneficiat de avantaje în natură care pot fi asimilate salariilor și căroro li se aplică regulile de impunere proprii veniturilor din salarii și asimilate salariilor.

În drept, cu privire la veniturile din salarii și asimilate salariilor la art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, se prevede:

*(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada*

la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

(2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor:[...]

f) remunerația obținută de directorii cu contract de mandat și de membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și drepturile convenite managerilor, în baza contractului de management prevăzut de lege;[...]

o) remunerația administratorilor societăților, companiilor/ societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație;[...]

s) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.

(3) Avantajele, în bani sau în natură, primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2), precum și cele primite de la terți ca urmare a unei relații contractuale între părți, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), includ, însă nu sunt limitate la:

a) utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii sau închiriat de la o terță persoană, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanță dus-întors de la domiciliu sau reședință la locul de muncă/locul desfășurării activității;”

La pct.12 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, date in aplicarea art.76 din Cod, se prevede:

“(2) Avantajele în bani și în natură prevăzute la [art. 76](#) alin. (3) din Codul fiscal sunt considerate a fi orice foloase primite de angajat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.

(3) La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, în conformitate cu prevederile [art. 76](#) alin. (3) din Codul fiscal, cum ar fi:[...]

f) contravaloarea folosinței unei locuințe în scop personal și a cheltuielilor conexe de întreținere, cum sunt cele privind consumul de apă, consumul de energie electrică și termică și altele asemenea, cu excepția celor prevăzute în mod expres la [art. 76](#) alin. (4) lit. d) din Codul fiscal;[...]

Avantajele în bani și echivalentul în lei al avantajelor în natură sunt impozabile, indiferent de forma organizatorică a entității care le acordă.

Fac excepție veniturile care sunt expres menționate ca fiind neimpozabile, în limitele și în condițiile prevăzute la [art. 76](#) alin. (4) din Codul fiscal.”

Avand in vedere prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, indiferent de perioada la care se refera, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acorda.

Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, inclusiv cazarea, hrana, imbracamintea , personal pentru munci casnice precum si alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un pret mai mic decat pretul pietei.

In Normele metodologice date in aplicarea art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se specifica in mod clar ca avantaje in natura impozabile sunt si contravaloarea folosintei unei locuinte in scop personal si a cheltuielilor conexe de intretinere cum sunt cele privind consumul de apa, consumul de energie electrica, termica si altele asemenea.

De asemenea, se specifica faptul ca avantajele in bani si echivalentul in lei al avantajelor in natura sunt impozabile indiferent de forma organizatorica a entitatii care le acorda.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei in raport de prevederile legale mai sus enuntate se retin urmatoarele:

Conform Contractului de închiriere încheiat între X și Societatea B, societatea contestatara a închiriat suprafața cu destinația de locuința de serviciu pentru angajații si colaboratorii companiei; prețul stabilit in contractul de inchiriere inițial a fost in valoare ....

Se reține ca, pe perioada 01.01.2016 - 28.02.2021, valoarea chiriilor pentru spațiul de locuit, facturate de Societatea B a fost in suma totala de...

Cu privire la spațiul închiriat, după cum s-a arătat și mai sus , s-a constatat ca la adresa își are înregistrat domiciliul si administratorul societății, dna PF;cu ocazia controlului au fost verificate plățile efectuate către administratorul societății PF si s-a constatat ca onorariile acesteia in baza contractului de mandat au fost cuprinse corect la alte categorii asimilate salariilor, înregistrate in evidentele contabile prin nota contabila 621” Cheltuieli cu colaboratorii” =4621 ”Creditori diverși” si pentru care au fost calculate contribuțiile sociale de sanatate, precum si impozitul aferent, după cum rezulta din registru jurnal prezentat care este in concordanta cu cele declarate in Declarația D112.

Cu ocazia controlului inopinat prin Nota explicativa s-au solicitat informatii privind regimul fiscal aplicat de societatea contestatara cheltuielilor cu chiria suportata, aferente spațiului închiriat potrivit contractului încheiat cu Societatea B pentru colaboratorii societății, respectiv PF.

Din răspunsul dat de administratorul societății, primit electronic prin administrator judiciar, rezulta ca, in conformitate cu deciziile partenerilor P și X , managerul PF și toti tehnicienii francezi care călătoresc în România vor fi cazati iar cheltuielile acestora vor fi plătite de companie. Apartamentul a facut obiectul unui contract de comodat încheiat între compania B și X.

Astfel, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca managerului PF si tehnicienii francezi au beneficiat de cazare în spațiul închiriat; nu au fost numite celelalte persoane care au beneficiat de cazarea platita de societate.

Cu privire la tehnicienii francezi, societatea contestatara a prezentat Contractul de prestări servicii încheiat cu firma P, in care se prevede ca cheltuielile de deplasare, locare, diurna, generate de deplasarea tehnicienilor in Romania, pentru realizarea activitatii de asistenta tehnica, modelism si patronaj se suporta de către P.

Cu ocazia controlului inopinat au fost prezentate contracte de comodat și anume :

-Contractul de comodat, nesemnat de părți respectiv B în calitate de comodant și X în calitate de comodatari , care are ca obiect folosinta de către comodatari a apartamentului, cu o suprafața de 122 mp pe care comodantul îl da cu titlu de folosinta esentialmente gratuit pentru administratorul societății PF , un spațiu de locuit și accesul la dependintele comune din imobil iar comodatarii se obliga sa locuiască în apartamentul mai sus descris și să-și stabileasca domiciliul la aceasta adresa pe o durata nedeterminata, cu începere de la data semnării contractului.

-Contractul de comodat, semnat de părțile contractante respectiv B în calitate de comodant și X în calitate de comodatari are ca obiect folosinta de către comodatari a apartamentului situat cu o suprafața de 50 mp pe care comodantul îl da cu titlu de folosinta esentialmente gratuit un spațiu de locuit și accesul la dependintele comune din imobil iar comodatarii se obliga sa locuiască în apartamentul mai sus descris și să-și stabileasca domiciliul la aceasta adresa pe o durata nedeterminata, cu începere de la data semnării contractului.

Prin Actul aditional la Contractul de comodat a fost completata ca persoana care utilizeaza spatiul de locuit si anume tehnicianul industria textila; prin Actul aditional a fost modificat obiectul contractului privind persoanele care utilizeaza spațiul de 122 mp fiind inscrise persoanele PF si tehnicienii.., comodatarii obligandu -se sa locuiască in apartamentul mai sus descris și sa -si stabileasca domiciliul la aceasta adresa.

Cu privire la tehnicienii care figurează in contractele de comodat prezentate de societate, s-a constatat ca acestea au avut calitate de angajați ai societății contestatate pe perioada martie 2018 - noiembrie 2018, respectiv iunie 2019 - decembrie 2019, fata de care au fost înregistrate cheltuieli cu chirii privind spațiu de locuit, si pentru care s-a dedus TVA, facturate de Societatea B, pe intreaga perioada verificata, respectiv 01.01.2016-28.02.2021.

Totodata din documentele existente la dosarul cauzei și sustinerile societății contestatate rezulta ca tehnicienii francezi și directorul francez au stat perioade îndelungate în România, după cum urmează..

Se reține astfel ca, pe perioada șederii în Romania, PF în calitate de director și administrator al societății contestatate , tehnicienii francezi care au fost și angajați ai societății contestatate precum și tehnicienii francezi care au avut colaborare cu P , societatea mama, au beneficiat de cazare în spațiul închiriat de la Societatea B.

După cum s-a arătat și la capitolul TVA, conform prevederilor Contractului de prestari servicii , cheltuielile de locare a tehnicienilor francezi sunt suportate de P însă contravaloarea cheltuielilor cu inchirierea spatiului de locuit și TVA aferenta au fost inregistrate în evidentele contabile ale societății contestatare; pana la data emiterii prezentei decizii societatea contestatara nu a făcut dovada ca ar fi refacturat către P cheltuielile cu inchirierea imobilului în cauza.

Raportat la afirmatia societatii contestatare, și anume ca tehnicienii francezi nu ar fi avut raport de serviciu, act de detașare sau statut special prevăzut de lege, consideram ca aceasta afirmatie este neîntemeiata avand in vedere faptul ca tehnicienii au fost angajati cu contract de munca la societatea contestatara, fiind în relații contractuale salariale și au beneficiat de cazare în spațiul de locuit închiriat de la Societatea B.

Mai mult, PF director și administrator al societății, care a desfasurat activitate în interesul societății în baza contractului de mandat are înregistrat domiciliul la adresa din spațiul de locuit închiriat în baza Contractului încheiat cu Societatea B.

Prin urmare, nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia societății contestatare potrivit careia imobilul nu ar fi fost pus la dispoziția angajatilor societății și aceștia nu ar fi beneficiat de avantaje în natura(cazare) care pot fi asimilate salariilor pe întreaga perioada analizata, în conditiile în care PF , director și administrator al societății, care a desfasurat activitate în interesul societății în baza contractului de mandat are înregistrat domiciliul în spațiul de locuit închiriat în baza Contractului și a locuit în imobil timp de 10 ani (aproximativ 3 săptămâni pe lună), după cum sustine și aceasta în contestatia formulata.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, potrivit carora sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui **statut special prevazut de lege iar folosinta unei locuinte in scop personal reprezinta avantaje in natura, impozabile din punct de vedere fiscal**, se retine ca , in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat contravaloarea chiriei suportata de societate pentru spatiile de locuit pentru persoanele cu statut special respectiv administratorul societatii care are stabilit domiciliul in Romania și tehnicienii francezi care au fost și angajați ai societății conntestatare, ca reprezentând avantaje în natura asimilate salariilor, căroro li se aplica regulile de impunere proprii veniturilor din salarii prevazute la art. 76 alin. (2) din Codul fiscal mai sus enuntate.

Cu privire la determinarea impozitul pe veniturile din salarii , la art.64, la art.78 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare , se prevede:

-art.64(in vigoare pe perioada 01.01.2016-31.12.2017);

*(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:*

*b) salarii și asimilate salariilor;*

-art.64(in vigoare pe perioada 01.01.2018-28.02.2021);

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

*“(1) Cota de impozit este de 10% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:*

*b) salarii și asimilate salariilor;”*

*-art.78*

*„(1) Beneficiarii de venituri din salarii și asimilate salariilor datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri, cu excepția persoanelor fizice care realizează în România venituri din salarii și asimilate salariilor ca urmare a contractelor de muncă încheiate cu angajatori care nu sunt rezidenți fiscali români, pentru care sunt aplicabile prevederile [art. 82](#).*

*(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:*

*a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorată potrivit legii”.*

Potrivit prevederilor pct.14 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal:

*“(1) Venitul brut lunar din salarii reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună conform [art. 76](#) alin. (1) - (3) din Codul fiscal de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.*

*Pentru persoanele fizice care desfășoară activități pe teritoriul României sunt considerate venituri din salarii realizate din România sumele primite de la angajatori cu sediul sau cu domiciliul în România, precum și de la angajatori cu sediul sau cu domiciliul în străinătate, indiferent unde este primită suma.*

*(2) Contribuabilii care realizează venituri din salarii datorează un impozit lunar final, calculat și reținut de către plătitorul de venituri. Pentru impunerea veniturilor din salarii se utilizează cota de impozit de 10%, luându-se în calcul pentru determinarea bazei de calcul al impozitului la funcția de bază și deducerea personală stabilită potrivit [art. 77](#) din Codul fiscal, după caz.*

*(3) Drepturile salariale acordate în natură, precum și avantajele acordate angajaților se evaluează conform [pct. 12](#) alin. (4) - (6) și se impozitează în luna în care au fost primite. Documentele referitoare la calculul contravalorii veniturilor și avantajelor în natură primite de angajat se vor anexa la statul de plată.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, pe perioada 01.01.2016-31.12.2017, impozitul pe veniturile din salarii stabilit de plata este..., calculat asupra bazei impozabile în valoare asupra caruia a fost aplicată cota de impozitare de 16%.



Pe perioada 01.01.2018-28.02.2021, impozitul pe veniturile din salarii stabilit de plata este in valoare..., calculat asupra bazei impozabile asupra caruia a fost aplicata cota de impozitare de 10%.

Cu privire la contributiile sociale de natura salariale se reține ca, pe perioada ianuarie 2016-decembrie 2017, acestea au fost stabilite in conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si anume:

-art.136

*“Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii*

*Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dupa caz:*

*a) cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori resedinta în România;[...]*

*c) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, atât pe perioada în care persoanele fizice care realizeaza venituri din salarii ori asimilate salariilor desfasoara activitate, cât si pe perioada în care acestea beneficiaza de concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate;[...]*

-art.137

*Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale*

*(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii, prevazuti la art. 136, datoreaza, dupa caz, contributi de asigurari sociale pentru urmatoarele categorii de venituri:*

*a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;*

*b) venituri din activitati independente, definite conform art. 67;*

*c) indemnizatii de somaj;*

*d) indemnizatii de asigurari sociale de sanatate.[...]*

-art.138

*Cotele de contributi de asigurari sociale datorate bugetului asigurarilor sociale de stat*

*Cotele de contributi de asigurari sociale sunt urmatoarele:*

*a) 26,3% pentru conditii normale de munca, din care 10,5% pentru contributia individuala si 15,8% pentru contributia datorata de angajator;[...]*

-art.139

*Baza de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

*“1) Baza lunara de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezinta câstigul brut realizat din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:*

*a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. În situatia personalului român trimis în misiune permanenta în strainatate, veniturile asupra carora se datoreaza contributia sunt cele prevazute la art. 145 alin. (1) lit. A);”*

*-art.153*

*Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate*

*(1) Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si ale acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dupa caz:*

*a) cetatenii români cu domiciliul în tara;[...]*

*f) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora;[...]*

*-art.155*

*Categorii de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale de sanatate*

*(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 153, datoreaza, dupa caz, contributii de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:*

*a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;*

*-art.156*

*Cotele de contributii de asigurari sociale de sanatate*

*Cotele de contributii de asigurari sociale de sanatate sunt urmatoarele:*

*a) 5,5% pentru contributia individuala;*

*b) 5,2% pentru contributia datorata de angajator.*

*-art.157*

*Baza de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale de sanatate în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor*

(1) Baza lunara de calcul al contributiei individuale de asigurari sociale de sanatate, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, o reprezinta câstigul brut care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. În situatia personalului român trimis în misiune permanenta în strainatate, veniturile din salarii cuprind salariile de baza sau, dupa caz, soldele functiilor de baza corespunzatoare functiilor în care persoanele respective sunt încadrate în tara, la care se adauga, dupa caz, sporurile si adaosurile care se acorda potrivit legii;[...]

-art.158

Baza de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate datorate de angajatori sau de persoane asimilate acestora prevazute la art. 153 alin. (1) lit. f)

(1) Pentru persoanele prevazute la art. 153 alin. (1) lit. f), baza lunara de calcul pentru contributia de asigurari sociale de sanatate o reprezinta suma câstigurilor brute prevazute la art. 157 asupra carora se datoreaza contributia individuala.[...]

-art.168

Stabilirea si plata contributiilor de asigurari sociale de sanatate

(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, precum si institutiile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. g) - o) au obligatia de a calcula si de a retine la sursa contributiile individuale de asigurari sociale de sanatate, precum si obligatia de a calcula contributiile de asigurari sociale de sanatate datorate de acestia, dupa caz.[...]

(3) Contributiile de asigurari sociale de sanatate individuale calculate si retinute potrivit alin. (1) se platesc, pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care se platesc veniturile sau pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare trimestrului pentru care se datoreaza, dupa caz, împreuna cu contributia angajatorului ori a persoanelor asimilate angajatorului datorata potrivit legii.[...]

(5) Calculul contributiilor de asigurari sociale de sanatate individuale se realizeaza prin aplicarea cotei prevazute la art. 156 lit. a) asupra bazelor lunare de calcul mentionate la art. 157, art. 160 - 167, dupa caz.

(6) Calculul contributiilor de asigurari sociale de sanatate datorate de angajatori sau persoane asimilate acestora se realizeaza prin aplicarea cotei prevazute la art. 156 lit. b) asupra bazei lunare de calcul prevazute la art. 158, cu respectarea prevederilor specifice prevazute la art. 159.”

-art.192

*“Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, obligati la plata contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate*

*Contribuabilii/platitorii de venit obligati la plata contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate sunt, dupa caz:*

*a) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetatenii români, cetateni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;[...]*

-art.193

*Categorii de venituri supuse contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate*

*(1) Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, prevazuti la art. 192, datoreaza, dupa caz, contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate pentru urmatoarele categorii de venituri:*

*a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76; [...]*

-art.194

*Cota de contributie pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate*

*Cota de contributie pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate este de 0,85%.*

-art.195

*Baza de calcul al contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate*

*(1) Pentru persoanele prevazute la art. 192 lit. a) baza lunara de calcul al contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate o reprezinta suma câstigurilor brute realizate din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si în strainatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:*

*a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege;[...]*

-art.199

*Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679*

*Stabilirea si plata contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate*

*(1) Persoanele prevazute la art. 192 lit. a) si c) au obligatia de a calcula contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate.[...]*

*(3) Contributia pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate calculata potrivit alin. (1) se plateste pâna la data 25 inclusiv a lunii urmatoare celei pentru care se platesc veniturile sau pâna la data de 25 inclusiv a lunii urmatoare trimestrului pentru care se datoreaza, dupa caz.[...]*

*(5) Calculul contributiei pentru concedii si indemnizatii de asigurari sociale de sanatate se realizeaza prin aplicarea cotei prevazute la art. 194 asupra bazelor lunare de calcul prevazute la art. 195 si 198, dupa caz, cu respectarea prevederilor art. 196 si 197.”*

*-art.201*

*“Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, obligati la plata contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale*

*Contribuabilii/platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, obligati la plata contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale, sunt, dupa caz:*

*a) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetatenii români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;[...]*

*-art.202*

*Categorii de venituri supuse contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale*

*(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de stat, prevazuti la art. 201, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale pentru urmatoarele categorii de venituri:*

*a) veniturile din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76; [...]*

*-art.203*

*Cotele de contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale*

*(1) Cota de contributie de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale este cuprinsa între 0,15% si 0,85%, diferentiata în functie de clasa de risc, conform legii.[...]*

-art.204

*Baza de calcul al contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale*

(1) Pentru persoanele prevazute la art. 201 lit. a) baza lunara de calcul al contributiei de asigurare pentru accidente de munca si boli profesionale o reprezinta suma câstigurilor brute realizate de angajatii acestora, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege;"

-art.210

*“Categorii de venituri supuse contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale*

(1) Contribuabilii/platitorii de venit la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, prevazuti la art. 209, datoreaza, dupa caz, contributia la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale pentru veniturile din salarii, definite conform art. 76.[...]

-art.211

*Cota de contributie la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale*

*Cota de contributie la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, datorata de angajator, este de 0,25%.*

-art.212

*Baza de calcul al contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale, datorata de angajatori sau persoane asimilate acestora;*

(1) Pentru persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator prevazute la art. 209, baza lunara de calcul al contributiei la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale o reprezinta suma câstigurilor brute realizate de angajatii care au la baza un contract individual de munca, din salarii sau venituri asimilate salariilor, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:

a) veniturile din salarii, în bani si/sau în natura, obtinute în baza unui contract individual de munca;[...]

-art.214

*(1) Persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajator, prevazute la art. 209, au obligatia de a calcula contributia de asigurare la Fondul de garantare pentru plata creantelor salariale.”*

Pe perioada 01.01.2018-28.02.2021, contributiile sociale de natura salariala au fost stabilite in conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, modificata prin OUG nr.79/2017 , potrivit caruia:

*“-art.137 Categoriile de venituri supuse contributiilor de asigurari sociale*

*(1) Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul public de pensii, prevazuti la art. 136, datoreaza, dupa caz, contributia de asigurari sociale pentru urmatoarele categorii de venituri realizate din România si din afara României, cu respectarea legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, pentru care exista obligatia declararii în România:*

*a) venituri din salarii sau asimilate salariilor, definite conform art. 76;[...]*

*-art.138 Cotele de contributii de asigurari sociale*

*Cotele de contributii de asigurari sociale sunt urmatoarele:*

*a) 25% datorata de catre persoanele fizice care au calitatea de angajati sau pentru care exista obligatia platii contributiei de asigurari sociale, potrivit prezentei legi;[...]*

*-art.139 Baza de calcul al contributiei de asigurari sociale în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor*

*(1) Baza lunara de calcul al contributiei de asigurari sociale, în cazul persoanelor fizice care realizeaza venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezinta câstigul brut realizat din salarii si venituri asimilate salariilor, în tara si în alte state, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, care include:[...]*

*a) veniturile din salarii, in bani si/sau în natura, obinute în baza unui contract individual de munca, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevazut de lege. [...]*

*-153 Contribuabilii/Platitorii de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate*

*“(1) Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabili/platitori de venit la sistemul de asigurari sociale de sanatate, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si ale acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte, dup caz:*

*a) cetatenii români cu domiciliul sau resedinta în România;”*

*-art.155 Categoriile de venituri supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate*

*“(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România, realizate din următoarele categorii de venituri:*

*a) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art. 76;[...]*

*-art.156 Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate*

*Cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate este de 10% și se datorează de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate, potrivit prezentei legi.*

*- art.157 Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor*

*(1) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut care include:*

*a) veniturile din salarii, în bani și/sau în natură, obținute în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu sau a unui statut special prevăzut de lege. În situația personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate, veniturile din salarii cuprind salariile de bază sau, după caz, soldele funcțiilor de bază corespunzătoare funcțiilor în care persoanele respective sunt încadrate în țară, la care se adaugă, după caz, sporurile și adaosurile care se acordă potrivit legii;[...]*

*-art.168 Stabilirea și plata contribuției de asigurări sociale de sănătate*

*(1) Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor.[...]*

*-art.220<sup>1</sup> Contribuabilii care datorează contribuția asiguratorie pentru muncă*



*Contribuabilii obligati la plata contributiei asiguratorii pentru munca sunt, dupa caz:*

*a) persoanele fizice si juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, pentru cetatenii români, cetateni ai altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, cu respectarea prevederilor legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte;*

*b) persoanele fizice cetateni români, cetatenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul sau resedinta în România, si care realizeaza în România venituri din salarii sau asimilate salariilor de la angajatori din state care nu intra sub incidenta legislatiei europene aplicabile în domeniul securitatii sociale, precum si a acordurilor privind sistemele de securitate sociala la care România este parte.*

*-art. 220<sup>2</sup>*

*Categorii de venituri pentru care se datoreaza contributia asiguratorie pentru munca*

*(1) Contributia asiguratorie pentru munca se datoreaza pentru veniturile din salarii si asimilate salariilor, definite la art. 76 alin. (1) - (3), dupa caz, acordate de catre contribuabilii prevazuti la art. 220<sup>1</sup> lit. a), respectiv realizate de catre persoanele fizice prevazute la art. 220<sup>1</sup> lit. b).*

*(2) Pentru veniturile prevazute la alin. (1) se datoreaza contributia asiguratorie pentru munca si în cazul în care acestea sunt realizate de persoanele fizice aflate în situatiile prevazute la art. 60.*

*-art. 220<sup>3</sup>*

*Cota contributiei asiguratorie pentru munca*

*Cota contributiei asiguratorie pentru munca este de 2,25%."*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate se retine ca baza lunara de calcul a contributiilor sociale individuale precum si cele datorate de angajatori este constituita din castigul brut lunar realizat de persoanele impozabile asa cum este definit art.76 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Din prevederile legale enuntate se retine ca angajatorii au obligatia de a calcula, retine si vira contributiile sociale aferente veniturilor de natura salariala prin aplicarea cotelor legale la valoarea salariilor brute realizate lunar de salariati.

Astfel se reține ca, în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit , contributi de natura salariala asupra fondului de salariu brut stabilit suplimentar și anume:

- contribuție de asigurari sociale datorata de angajator.. asupra bazei impozabile, pe perioada 01.01.2016-31.12.2017;

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

-contribuție individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați ...,pe perioada 01.01.2016-28.02.2021 din care :pe perioada 01.01.2016 -31.12.2017 a fost calculata contribuție individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați cu cota de 10,5 %; pe perioada 01.01.2018 -28.02.2021 a fost calculata contribuție individuala de asigurari sociale retinuta de la asigurați cu cota de 25% ;

-contribuție pentru asigurari de sănătate datorata de angajator ..lei asupra bazei impozabile, pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 ;

-contribuție pentru asigurari de sănătate retinuta de la asigurați în valoare ..lei asupra bazei impozabile, pe perioada 01.01.2016-28.02.2021 din care :pe perioada 01.01.2016 -31.12.2017 a fost calculata contribuție pentru asigurari de sănătate retinuta de la asigurați în cota de 5, 5%;pe perioada 01.01.2018 -28.02.2021 a fost calculata contribuție pentru asigurari de sănătate în cota de 10% ;

-contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale ..asupra bazei impozabile în valoare de ....lei,pe perioada 01.01.2016-31.12.2017 ;

-contribuție pentru concedii și indemnizatii de la persoane juridice în valoare de..., pe perioada 01.01.2016-31.12.2017;

-contribuție asiguratorie pentru munca în valoare de ...asupra bazei impozabile, pe perioada 01.01.2018-28.02.2021.

Societatea contestatara nu contesta modul de calcul al contributiilor sociale si de asemenea al impozitului pe veniturile din salarii.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si documentele existente la dosarul contestatiei, se retine ca X datoreaza bugetului de stat contributiile la bugetul asigurarilor sociale si impozitul pe veniturile din salarii, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala asupra fondului suplimentar de salarii reprezentand avantaje in natura (cazare) acordate de societate persoanelor fizice cu statut special respectiv contract de munca, pe perioada 01.01.2016-28.02.2021.

Astfel, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”,*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de Societatea X cu privire la obligatiile fiscale in valoare totala ..reprezentand impozit pe venituri

din salarii,contributia angajatorului la asigurarile sociale de stat, contributia individuala la asigurarile sociale de stat,contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia la fondul de garantare pentru plata creantelor salariale,contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate,contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale,contributia asiguratorie pentru munca, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala.

C). Cu privire la diminuarea pierderii fiscale prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale, contestata de Societatea X , **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte cu privire la deductibilitatea cheltuielilor care au dus la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2019, în condițiile în care societatea contestatara nu a făcut dovada ca cheltuielile în cauza au fost destinate realizării de venituri impozabile iar documentele anexate la contestatia formulata nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.**

În fapt, in luna ianuarie 2019, în baza facturii emisa de P, societatea contestatara a înregistrat achiziții de bunuri (cont 3021), materialele recepționate înscrise in factura si Nota de recepție si constatare diferite nr. fiind "...; întreaga cantitate de materiale a fost data în consum conform bonului de consum si înregistrata pe cheltuieli deductibile fiscal in contul 6021"Cheltuieli privind materialele auxiliare".

În timpul controlului societatea contestatara nu a prezentat documente ( un raport de producție ) din care sa rezulte ca materiile prime/materialele au fost incorporate în produse finite , ca au fost destinate obtinerii de venituri impozabile astfel ca, în conformitate cu prevederile art.25 alin.(1) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, au respins la deductibilitate cheltuielile, inregistrate în evidentele contabile pe anul 2019.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor , în temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au recalculat pierderea fiscala, declarata de societatea pe anul 2019 și au stabilit pierdere fiscala de recuperat la 31.12.2019 de ...

Prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala au diminuat pierderea fiscala declarata de societate pe perioada 01.01.2018-31.12.2020 cu suma., fiind stabilită pierdere fiscala în valoare de ....

Societatea contestatara contesta partial Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare inspectiei fiscale și anume diminuarea pierderii fiscale pe anul 2019 cu suma de ...pe motiv ca organul fiscal face confuzie între cerințele deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și condițiile

deductibilității taxei pe valoare adăugată și anume condiția probării faptului că aceste materiale au fost achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile este incidenta doar în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoare adăugată, și nu în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit; invoca în acest sens dispozițiile art.25 alin.(1) din Codul fiscal potrivit caruia cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul desfasurării activității economice, astfel ca, deductibilitatea cheltuielilor nu poate fi refuzată din moment ce contribuabilul respectiv a urmărit obținerea de venituri, prin efectuarea lor, pe simplul considerent că acest scop nu a putut fi atins.

În speta sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia:

*"(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferența 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."*

precum și pct.5 din HG nr.1/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind codul fiscal, potrivit caruia:

*"(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."*

La art.25 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*"(1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfasurării 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."*

În conformitate cu prevederile Legii nr.82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare

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

Din prevederile legale enunțate se reține că deductibilitatea cheltuielilor este condiționată de efectuarea lor în scopul desfasurării activității în vederea realizării de venituri.

De asemenea, din prevederile legale enuntate se reține ca orice operațiune economico-financiara se consemneata în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza inregistrarilor în contabilitate.

În speta, analizand documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enuntate se rețin urmatoarele:

In baza facturii emisa de P societatea contestatara a înregistrat în contabilitate achiziții de bunuri (cont 3021); materialele recepționate înscrise in factura si Nota de recepție si constatare diferente reprezinta...;

După cum s-a arătat și la capitolul TVA, în timpul controlului societatea contestatara nu a prezentat documente privind transportul bunurilor achizitionate de la P Franța în Romania, la societatea X ; mai mult conform informațiilor din sistemul VIES , organele de inspectie fiscala au constatat ca P nu a declarat livrarile către societatea X .

Astfel, s-a concluzionat ca achiziția intracomunitara de bunuri nu s-a efectuat iar marfurile inscrise în factura emisa de P nu au fost livrate societatii X .

Se reține ca, potrivit Contractului de prestări servicii încheiat cu P obligația furnizării materiilor prime necesare fabricării articolelor comandate îl revine firmei P iar cu excepția acestei facturi nu au fost înregistrate alte achiziții de materiale de la P in perioada verificata.

Se reține ca, în vederea stabilirii starii de fapt fiscale, cu privire la aceasta achiziție, organele de inspectie fiscala prin Nota explicativa au solicitat explicații scrise administratorului societății, termenul prevăzut pentru prezentarea răspunsului fiind data de 19.04.2021. Nota explicativa a fost înaintata la adresa de email a administratorului judiciar, de la care a fost primita confirmarea trimiterii către administratorul societății, insa pana la aprobarea raportului de inspectie fiscala nu s-a primit răspuns.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca societatea contestatara nu a prezentat raportul de producție din care sa rezulte produsele obținute urmare consumului materialelor achiziționate de la P în condițiile în care înregistrarea consumului de materiale se face prin metoda inventarului intermitent efectuat lunar, întreaga cantitate de materiale fiind data in consum conform bonul de consum si înregistrata pe cheltuieli in contul 6021.

În conformitate cu prevederile Ordinului nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, in vigoare incepand cu data de 01.01.2015:

*“289.- Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent.*

*290.- În condițiile folosirii inventarului permanent, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.*

291.- (1) *Inventarul intermitent constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei.*

(2) *Entitățile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligații fiscale. Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea [Normelor](#) privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.*

(3) *Metoda inventarului intermitent constă în faptul că intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, ci prin conturile de cheltuieli.*

(4) *Stabilirea ieșirilor de stocuri în cursul perioadei are la bază inventarierea faptică a stocurilor la sfârșitul perioadei. Ieșirile de stocuri se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, și valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei stabilite pe baza inventarului.”*

La contestatia formulata societatea contestatara nu a prezentat documente cu privire la produsele finite rezultate urmare utilizarii materialelor inregistrate pe cheltuieli deductibile .

Din evidenta contabila a societății, s-a constatat că societatea contestatara a înregistrat distinct, în contul 704 „Venituri din servicii prestate” valoarea manoperei de producție, inclusiv valoarea materialelor nestocate și separat, în contul 708 „Venituri din activități diverse” valoarea materialelor consumabile; din verificarea registrului jurnal și a documentelor puse la dispoziție de societate nu s-au regăsit venituri din refacturarea acestor bunuri.

Societatea contestatara nu a prezentat registrul nontransferurilor privind materialele de prelucrat în Romania din alt stat membru și nici inregistrările în conturile din afara bilantului , privind evidenta bunurilor primite spre prelucrare.

După cum s-a arătat și la capitolul TVA din prezenta decizie, la contestatia formulata societatea contestatara a prezentat documente precum comenzile emise client către X, „Termenii și condițiile generale” pentru comenzile emise de acest client, facturile emise de societatea M către Societatea P .

Din analiza acestor documente s-a reținut ca:

-comenzile prezentate la dosarul contestației plasate de client sunt din luna iulie 2018 iar facturile emise de M către P sunt din noiembrie 2018; facturile emise de X către client sunt din perioada decembrie 2018 ianuarie 2019. Cantitatile din facturile emise de M către P respectiv 315 bucati nu corespund cu cantitatile achiziționate de la P si date in consum de către X respectiv 557 bucăți.

Având în vedere ca materialele au fost facturate de P cu factura din 30.01.2019 , nu a fost posibila confecționarea si facturarea produselor finite cu o

data anterioara achiziției de materii prime/materiale de la societatea afiliata P , către client, conform comenzilor, bonurilor de livrare, facturilor anexate la contestatia formulata.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei , organele de inspectie fiscala au analizat documentele și au reținut ca nu a fost posibila confectionarea si facturarea produselor finite cu o data anterioara achizitiei de materii prime/materiale de la P , materialele fiind achizitionate și receptionate la data de 31.01.2019 care este ulterioara documentelor care au fost anexate la dosarul contestatiei respectiv a comenzilor plasate de client , a bonurilor de livrare și facturilor emise de acesta.

După cum au arătat și organele de inspectie fiscala documentele suplimentare anexate contestației nu se refera la achiziția intracomunitara efectuata de la P în baza facturii din 30.01.2019 , în baza careia societatea contestatara a înregistrat cheltuieli deductibile fiscal .

Mai mult, după cum s-a arătat și mai sus, din contractele incheiate între P și X, persoane juridice afiliate, rezulta în mod clar ca P avea obligatia furnizarii materiilor prime necesare fabricarii articolelor comandate de clientii acesteia iar la data emiterii facturii, P nu se afla în procedura falimentul, societatea contestatara specificand faptul ca acesta a depus declarație de faliment în februarie 2020.

Având in vedere ca societatea contestatara nu a făcut dovada ca cheltuelile cu materialele auxiliare, inregistrate în evidentele contabile în baza facturii emisa de P au fost incorporate în produse finite și ca s-au obținut venituri impozabile urmare vanzarii, organul de solutionare a contestatiei menține ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala din Raportul de inspectie fiscala în baza caruia s-a emis Decizia de modificare a bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscala.

Argumentul societății contestatate potrivit caruia condiția probării faptului că aceste materiale au fost achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile este incidenta doar în ceea ce privește deductibilitatea taxei pe valoare adăugată, și nu în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit nu poate fi retinuta în solutionarea favorabila a contestatiei în conditiile în care la art.25 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se prevede în mod clar ca, pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile, cheltuielile efectuate în scopul desfasurarii activitatii economice însă în speta, după cum s-a arătat și mai sus, societatea contestatara nu a făcut dovada ca materialele achizitionate intracomunitar de la persoana juridica afiliata ar fi fost destinate utilizarii în scopul desfasurarii activitatii societății în conditiile în care nu a fost prezentat un raport de producție din care sa rezulte ce produse s-au obținut urmare consumului acestor materiale, nu au fost inregistrate în evidentele contabile venituri impozabile din vanzarea produselor finite și de asemenea nu s-a făcut dovada ca materialele facturate ar fi intrat în proprietatea societății contestatate în conditiile în care nu s-a făcut dovada transportului din statul comunitar în Romania.

Prezentarea unei facturii, a unei note de recepție și a unui bon de consum nu reprezintă documente suficiente pentru a justifica deductibilitatea

cheltuielilor cu materiile prime/materiale în condițiile în care nu s-a dovedit ca acestea au fost încorporate în produse finite.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei și faptul că documentele și argumentele prezentate de societatea contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspectie fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X cu privire la cheltuielile cu materialele auxiliare, contestate de societate.

Se reține că, în mod legal organele de inspectie fiscală, în temeiul prevederilor art.19 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, au recalculat pierderea fiscală pe anul 2019 urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu materialele auxiliare și au stabilit pierdere fiscală de recuperat la 31.12.2019

...

După cum s-a arătat și mai sus, prin Decizia privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale organele de inspectie fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată de societate pe perioada 01.01.2018-31.12.2020 cu suma..., fiind stabilită pierdere fiscală, însă societatea contestată contestă parțial acest act administrativ fiscal.

În consecință, având în vedere prevederile legale invocate mai sus, documentele existente la dosarul contestației, faptul că documentele și argumentele prezentate de societatea contestată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspectie fiscală, în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

*“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;”*

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de Societatea X și cu privire la diminuarea pierderii fiscale pe anul 2019 cu suma reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal pe anul 2019, și stabilirea unei pierderi fiscale pe anul 2019, conform Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale.

D)Cu privire la solicitarea societății X de susținere orală a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere și Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale, emise în baza Raportului de inspectie fiscală, în conformitate cu prevederile art.276 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,



mentionam ca aceasta a fost acordata si a avut loc prin intermediul mijloacelor electronice de comunicare la distanta (ZOOM) , modalitate agreata de societatea contestatara, sustinerile societatii contestatare fiind consemnate in Minuta inregistrata la D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii, incheiata cu aceasta ocazie.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, prevederilor legale invocate si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala se,

## DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X , inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la motivele de nelegalitate ale Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice si Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale emise în baza Raportului de inspectie fiscala.

2.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X , inregistrata la D.G.R.F.P, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice, cu privire la obligatiile fiscale care se compun din:

- TVA;
- contributie de asigurari sociale datorate de angajator;
- contributie individuala de asigurari sociale datorate de angajati ;
- contributia angajatorului la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale;
- contributia angajatorului la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia individuala la asigurarile sociale de sanatate;
- contributia angajatorului la fondul pentru concedii medicale;
- contributie asiguratorie pentru munca;
- impozit pe veniturile din salarii;

3. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X , inregistrata la D.G.R.F.P. , impotriva Deciziei privind modificarea bazei de impozitare ca urmare a inspectiei fiscale cu privire la suma reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal, care au dus la diminuarea pierderii fiscale declarata de societate pe anul 2019 și stabilirea unei pierderi fiscale în valoare de fata de pierderea fiscala declarata de societate pe anul 2019 .

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

