

DECIZIA nr. 145 din 13.04.2020
privind soluționarea contestației formulate de
ABC SRL, cu sediul în ..., jud. Y,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_....02.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2020, înregistrată sub nr. MBR_REG_...2020 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice X cu privire la contestația ABC SRL, formulată prin avocat ... în baza împuternicirii avocațiale nr. .../2020 și transmisă prin curier poștal.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2020 îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 și comunicată prin poștă în data de 17.12.2019.

Societatea contestă debitul stabilit în urma inspecției fiscale în sumă de **D lei**, din care:

- P lei impozit pe profit;
- V1+V2+V3 lei TVA.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au efectuat inspecția fiscală la ABC SRL pentru impozitul pe profit aferent perioadei 01.01.2013-31.01.2017 și pentru TVA aferentă perioadei 01.12.2013-31.08.2019, constatările inspecției fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, prin care s-au stabilit diferențe suplimentare de impozit pe profit în sumă de P lei și de TVA în sumă de V1+V2+V3 lei.

În privința impozitului pe profit organele de inspecție fiscală au modificat baza impozabilă cu suma de A lei, după cum urmează:

- diminuarea pierderii fiscale reportate de societate la data de 31.12.2013 cu suma de F lei, din care F1 lei reprezintă cheltuieli cu accesoriile nedeductibile fiscal conform art. 21 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal și F2 lei reprezintă diferența dintre pierderea reportată în contabilitate de .. lei și pierderea fiscală de recuperat din anii precedenți din declarația cod 101 de ... lei;

- majorarea profitului impozabil aferent anului 2015 cu suma de J lei reprezentând sume înregistrate în contul de creditori diverși din creditarea provenită de la societățile Mn a.s. Cehia și Nm Bulgaria în cadrul campaniei de vaccinare a zzz în România, în care societatea a avut calitatea de subcontractant în cadrul contractului privind cooperarea în distribuția vaccinării aeriene în România încheiat la data de 14 mai 2014 cu societatea Lk a.s. din Cehia ca beneficiar. Toate aceste societăți au încheiat un acord de reglementare în data de 24 aprilie 2015, convenindu-se ca sumele împrumutate să compenseze sumele datorate pentru costurile serviciilor prestate de societate în cadrul contractului din 14 mai 2014, societatea înregistrând veniturile aferente regularizării împrumuturilor în luna iulie 2017, când era plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor în loc de luna aprilie 2015, când s-a încheiat acordul de reglementare;

- diminuarea profitului impozabil cu suma de G lei în anul 2015 și cu suma de H lei în anul 2016 pentru TVA colectată cu care au fost diminuate veniturile urmare extragerii TVA stabilită suplimentar pentru prestările efectuate (cursuri instruire zbor) cu persoane neimpozabile din afara României;

- diminuarea profitului impozabil, respectiv majorarea pierderii fiscale cu suma de U lei în anul 2016 și cu suma de K lei în luna ianuarie 2017 reprezentând cheltuieli deductibile generate de calcularea pro-ratei pentru TVA conform constatărilor de la capitolul TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a calculat un impozit pe profit datorat pentru anul 2015 în sumă de PC lei și pentru anul 2016 în sumă de PD lei, iar în urma inspecției fiscale s-a stabilit un impozit pe profit datorat de IP lei pentru anul 2015 și de 0 (zero) lei pentru anul 2016 (pierdere fiscală), rezultând astfel o diferență suplimentară de impozit pe profit în urma inspecției fiscale în sumă de $IP \text{ lei} + 0 \text{ lei} - PC \text{ lei} - PD \text{ lei} = P \text{ lei}$.

În privința TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de $V1+V2+V3$ lei, din care VH lei reprezintă diminuarea TVA dedusă de societate și VS lei reprezintă TVA colectată suplimentar.

Organele fiscale au majorat TVA dedusă de societate cu suma de DR lei urmare declarării eronate a taxei deductibile în deconturile de TVA depuse, dar au și diminuat TVA dedusă de societate cu suma de RO lei reprezentând ajustarea TVA deductibilă în urma aplicării pro-ratei calculate în perioada ianuarie 2016 – august 2019. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a facturat clienților cursuri de formare profesională a personalului aeronautic civil navigant, care sunt operațiuni scutite fără drept de deducere, fără să țină jurnalele de cumpărări separate în funcție de natura operațiunilor realizate și fără să calculeze pro-rata.

Referitor la TVA colectată suplimentar, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a declarat eronat în deconturile depuse TVA colectată în sumă de VW lei.

TVA colectată a fost majorată și cu suma de VL lei reprezentând taxa aferentă veniturilor în sumă de RF lei obținute din refacturarea costurilor/cheltuielilor (combustibil pentru aeronave și transportul acestuia, cazare și hrană pentru echipajele avioanelor, servicii aeroportuare) efectuate de societatea verificată în baza contractului privind cooperarea în distribuția vaccinării aeriene în România încheiat la data de 14 mai 2014 cu societatea Lk a.s. din Cehia. S-a constatat că în luna mai 2015 societatea ABC SRL a emis factura seria BKR-EUR nr. 0006/22.02.2015 către societatea Nm Bulgaria (cod de TVA nr. xxx) în valoare de rrr euro (RF lei) reprezentând refacturarea costurilor/cheltuielilor (combustibil pentru aeronave și transportul acestuia, cazare și hrană pentru echipajele avioanelor, utilizare infrastructură pistă+hangar, energie electrică, utilizare birouri pavilion etc.) efectuate de societate în baza contractului privind cooperarea în distribuția vaccinării aeriene în România. Organele de inspecție fiscală au precizat că, din perspectiva naturii serviciului prestat, se consideră că societatea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective, dar nu este tratată ca și un cumpărător-revânzător, ci ca o persoană care refacturează cheltuieli, iar pentru acest tip de servicii nu se aplică regula generală de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, ci excepțiile de la această regulă prevăzute de art. 133 alin. (4) lit. a) și lit. d) din Codul fiscal, respectiv locul unde este situat bunul imobil pentru serviciile de cazare și aeroportuare ori locul prestării efective pentru serviciile de restaurant și catering. Concluzionând, chiar dacă beneficiarul a comunicat un cod valabil de TVA din Bulgaria, locul prestării acestor servicii este în România, iar societatea verificată avea obligația colectării TVA în sumă de VL lei pentru suma refacturată de RF lei.

În mod similar, organele de inspecție fiscală au majorat TVA colectată și cu suma de VA lei reprezentând taxa aferentă refacturărilor de servicii aeroportuare, achiziționate din România și refacturate către parteneri intracomunitari din Cehia și Bulgaria, pe care societatea le-a considerat ca fiind neimpozabile în România. Având în vedere că serviciile aeroportuare (utilizare pistă + hangar, energie electrică autren, utilizare birouri pavilion, parcare aeronave, parcare auto, staționare cisternă, cazare echipaj etc.) sunt în legătură directă cu un bun imobil din România, în baza prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) / art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal aceste servicii sunt impozabile și taxabile în România. De asemenea, serviciile de închiriere sunt pe termen scurt și, ca atare, au locul prestării în România, unde mijlocul de transport este pus la dispoziția clienților conform art. 133 alin. (4) lit. e) / art. 278 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Chiar dacă beneficiarii din Cehia și Bulgaria au comunicat coduri valabile de TVA, locul prestării acestor servicii este în România, iar societatea trebuia să colecteze TVA în sumă de VA lei.

Organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de VF lei pentru serviciile de formare profesională a personalului aeronautic civil navigant prestate pe teritoriul României în beneficiul unor persoane neimpozabile din UE în valoare de FJ lei. Societatea a tratat aceste operațiuni ca operațiuni scutite de TVA conform art. 141 alin. (1) lit. f) / art. 292 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal. Din verificarea documentelor prezentate, echipa de inspecție fiscală a constatat că serviciile au fost prestate în favoarea unor persoane/beneficiari care nu dețin cod valabil de TVA și, ca atare, locul prestării acestor servicii este în România potrivit art. 133 alin. (3) / art. 278 alin. (3) din Codul fiscal. Deoarece serviciile de formare profesională sunt scutite de TVA, dar numai dacă sunt

prestate pentru beneficiari din interiorul României, organele de inspecție fiscală au considerat servicii taxabile și au colectat TVA prin aplicarea procedurii sutei mărite în sumă de VF lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere nr. F-X aaa/2019 invocând următoarele:

Referitor la impozitul pe profit societatea susține că invocarea, cu titlu de principiu, a obligației contribuabilului de a pune la dispoziție toate documentele nu justifică neexercitarea în interesul contribuabilului a dreptului de apreciere asupra unei situații. Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală își întemeiază constatările exclusiv pe declarațiile societății ABC SRL, considerând fără nicio rezervă că toate datele furnizate de aceasta ca fiind cele corecte și reale, fără a face o analiză obiectivă asupra situației de fapt și fără a analiza documentele primare ale societății, ceea ce contravine prevederilor art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (2), art. 55 alin. (3) și art. 118 alin. (5) din Codul de procedură fiscală. Analiza incompletă, superficială și inexactă efectuată de organul fiscal asupra documentelor puse la dispoziție de societate și a stării de fapt obiective, a condus la conturarea unei situații de fapt nereale.

Societatea susține că în anul 2014 ca urmare a unei erori contabile a înregistrat în evidențele contabile un venit necuvenit în sumă de N lei, respectiv o despăgubire pentru o aeronavă care nu făcea parte din activul patrimonial al societății și care s-a prăbușit în urma unui eveniment de zbor. Societatea a primit de la societatea de asigurări suma de Ds euro, respectiv Dm lei, din care N lei pentru elicopterul care aparținea societății AFY GmbH, făcând obiectul unui contract de închiriere și Du lei pentru instalațiile agricole atașate și care erau proprietatea societății.

Urmare producerii evenimentului asigurat și încasării sumei cu titlu de daune, între societatea subscrisă ABC SRL și locatorul AFY GmbH, în considerarea relațiilor de afiliere dintre cele două societăți, a intervenit un "Acord de punere la dispoziție de fonduri nr. din data de" pentru nevoi de capital pentru întreaga sumă de N lei încasată în contul și pe seama proprietarului elicopterului, fără ca acest lucru să semnifice o cesionare a dreptului de încasare a sumelor cu titlu de daună. În consecință, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să diminueze veniturile societății și să recalculeze impozitul pe profit, având în vedere că suma de N lei reprezintă în fapt un împrumut de la societatea afiliată AFY GmbH ce ar fi trebuit înregistrat de societate în contul 462 "Creditori diverși".

Referitor la sumele înregistrate în luna iulie 2017 în contabilitate la venituri din creditori diverși, prin înregistrările contabile 462.31 "Creditori diverși" – AO = 7588.1 cu suma de C1 lei și 462.33 "Creditori diverși" – Mn = 7588.1 cu suma de C2 lei, societatea susține că aceste înregistrări au fost efectuate de societatea prestatoare de servicii contabile prin invocarea prescripției, pe baza unei note contabile nesemnate și neaprobată de administratorul societății. Organele de inspecție fiscală și-a însușit din oficiu această situație invocată de o persoană fără calitate procesuală, fără a dovedi existența vreunui mandat special în privința actelor de dispoziție.

ABC SRL arată că la data de 24.04.2015 s-a încheiat un acord de reglementare prin care societățile creditoare declară irevocabil că nu mai au

pretenții asupra sumelor care fac obiectul contractelor de împrumut, iar în aceste condiții asociații au hotărât prin AGA 1/24.04.2015 majorarea capitalului social cu suma de CE euro echivalentul a CT lei. Organele de inspecție fiscală au concluzionat că sumele împrumutate de la cele două societăți reprezintă alte venituri, fără a analiza contractul, acordul la contracte și hotărârea AGA. Totodată, cursul euro de la data de 24.04.2015 era de 4,41 lei, iar suma rezultată este de CE euro x 4,41 lei/euro = CT lei față de suma de J lei cu care a fost majorată baza impozabilă. Este o gravă eroare a organului fiscal deoarece suma de J lei nu corespunde cu valoarea contractelor la data la care au fost anulate împrumuturile și la momentul la care trebuiau înregistrate în evidența contabilă, respectiv 2015, așa cum se afirmă în raportul de inspecție fiscală.

Societatea mai susține că impozitul pe profit de 16% aferent bazei impozabile de A lei evidențiate în decizia de impunere este de PI lei în loc de P lei, cât a fost stabilit ca impozit datorat în urma inspecției fiscale, iar baza impozabilă evidențiată în raportul de inspecție fiscală de BI lei nu corespunde cu baza impozabilă din decizia de impunere de A lei, fiind încălcate prevederile art. 131 alin. (2) și (4) din Codul de procedură fiscală, ceea ce a influențat determinarea corectă a bazei impozabile potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) cu aplicarea art. 31 din Codul fiscal referitoare la recuperarea pierderii fiscale.

În privința TVA, ABC SRL susține că suma de VL lei și suma de VA lei sunt stabilite nelegal în raport de prevederile art. 137 alin. (3) lit. e) din Codul fiscal și pct. 18 alin. (8) și pct. 19 alin. (4) din Normele de aplicare. În continuarea demersului logico-juridic, societatea susține că activitățile particulare la pagina 19 și pagina 22 din raportul de inspecție fiscală reprezintă componente accesorii ale activității unice și nu activități distincte de sine stătătoare.

Analiza și concluziile organelor de inspecție fiscală au fost incomplete în sensul că, nu au expus o argumentație minimală, în ceea ce privește activitatea unică a operațiunii complexe constând în servicii de zbor, respectiv caracterul accesoriu al prestațiilor constând în asigurarea de combustibil, transport, cazare etc.

Societatea consideră că jurisprudența din cauza C-224/11 BGZ Leasing sp z.o.o. are aplicabilitate directă în situația sa, iar CJUE nu a ezitat să releve caracterul de tehnicitate și de multiplicitate în ceea ce privește activitățile accesorii și să pronunțe hotărâtor în sensul calificării acestui tip de operațiuni ca fiind o activitate unică tranșând chestiunea care privește tratamentul fiscal aplicabil. Din punct de vedere al normei interne, la pct. 18 alin. (2) din Norme legiuitorul român enunță principiul, chiar dacă nu oferă criterii de calificare a operațiunilor complexe, motiv pentru care principiile CJUE trebuie aplicate mutatis mutandis ori prin analogie și/sau deducție.

Conform deciziei CJUE din cauza Card Protection Plan, o prestație trebuie să fie considerată accesorie unei prestații principale atunci când ea nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului. Începând cu decizia Levob Verzekeringen și OV Bank, CJUE începe să rafineze spectrul de filtrare în analiza și aprecierea caracterului accesoriu al unei operații dintr-un lanț de operații și adaugă criterii suplimentare, Curtea considerând că ne aflăm în prezența unei prestații unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului, privit ca un consumator mediu, de către o persoană impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o

singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea caracter artificial. De asemenea, conform deciziei din cauza Part Service, prestația economică trebuie să fie calificată drept indivizibilă "în mod obiectiv", iar din cauza Volter Ludwig CJUE a adăugat existența sau nu a unui interes autonom al clientului față de prestația accesorie drept un al treilea criteriu de filtrare. Soluțiile Curții ne indică prevalența regulii activității unice ori de câte ori suntem în prezența unei prestații complexe, distincția și descompunerea prestației fiind o situație de excepție și care trebuie deplin justificată. Din decizia CJUE din cauza Deutsche Bank se deduce cu titlu de principiu caracterul obligației accesorii de a fi indispensabilă realizării obligației principale.

Alături de argumentația constând în expunerea privind orientarea și soluțiile pronunțate de către CJUE în cauze similare, societatea invocă Instrucțiunile MFP nr. 40146/30.01.2015 din care reiese că refacturarea de cheltuieli prevăzută la pct. 19 alin. (4) se referă la operațiuni ocazionale efectuate de o persoană impozabilă și care de cele mai multe ori nu fac parte din obiectul său de activitate și sub rezerva că nu este o prestație accesorie. Pentru prestarea de servicii privită ca activitate principală a subiectului fiscal sunt aplicabile prevederile art. 129 alin. (2) din Codul fiscal și pct. 7 alin. (2) cu trimitere la pct. 6 alin. (3) și (4) din Norme. Per a contrario, dacă activitatea este una accesorie, atunci sunt incidente prevederile pct. 19 alin. (4) din Norme cu trimitere la pct. 18 alin. (8) teza ultimă din Norme. De asemenea, cu titlu de soluție doctrinară este și lucrarea TVA de la A la Z – Ghid practic, Editura Hamangiu, 2019, autor Mariana Vizoli de unde reiese că structura de comisionar este o ficțiune necesară pentru a stabili tratamentul fiscal corect în cazul refacturării de cheltuieli.

Societatea consideră că din conținutul contractului, acordului și facturii nr. 0006/22.05.2015 emise către Nm Bulgaria cele două condiții pentru refacturarea de cheltuieli nu sunt îndeplinite deoarece societatea controlată recuperează mai mult decât cheltuiela efectuată și nici nu urmărește doar recuperarea cheltuielilor în raport de activitatea principală menționată în contract. În cazul aplicării structurii de comisionar pentru fiecare cheltuială se va aplica regimul fiscal al operațiunii refacturate anterioare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile livrărilor/prestărilor refacturate. Spre exemplu, dacă un furnizor de servicii ca Aeroclub neplătitor de TVA emite factură către societate pentru serviciile prestate, iar aceasta la rândul său refacturează, atunci aceasta va aplica regimul fiscal al operațiunii refacturate, în consecință va factura fără TVA.

În ceea ce privește stabilirea bazei impozabile aferentă TVA în sumă de VL lei, în actul de control se reține că suma se compune din refacturare combustibil aeronave și transportul acestuia, cazare și hrană pentru echipajele avioanelor, servicii aeroportuare, ceea ce denotă o enumerare orientativă/exemplificativă a cheltuielilor, lipsită de rigoare fără o prezentare exhaustivă a cheltuielilor. În mod superficial, fără să aplice criteriul de excludere din perspectiva operațiunii complexe potrivit contractului, organele de control au aplicat temeieri de drept eronate, omițând prevederile art. 133 din Codul fiscal pentru determinarea locului prestării de servicii când prestare de servicii reprezintă activitatea principală, de bază, realizată independent și autonom de orice tangențialitate cu altă activitate.

Societatea susține că activitatea principală potrivit contractului este distribuția vaccinării aeriene cu mijloace specifice – aeronavă, iar cheltuielile menționate în actul de control sunt în mod absolut cheltuieli în legătură cu exploatarea aeronavei, exploatare care face obiectul contractului, astfel că celelalte prestații și cheltuieli devin accesorii prin forța necesității. Pentru client aceste prestații nu reprezentau un scop în sine, în absența singurului rezultat urmărit, respectiv asigurarea zborurilor în vederea realizării obiectivului de vaccinare aeriană. Există o legătură indivizibilă reieșită din caracteristicile și natura cheltuielilor refacturate deoarece fără combustibil sau echipaj de zbor prestația principală ar fi fost imposibilă. Clientul nu avea niciun interes să achiziționeze servicii de cazare, combustibil etc. independent de prestația principală a furnizorului, în cazul prezentat asigurarea posibilității de zbor efectiv. Admițând că prestațiile privind cazarea, catering, combustibil, taxe aeroportuare au fost tratate ca obligații distincte, prin legătura indivizibilă cu prestația principală, se conferă întregii activități un caracter unic. De asemenea, din interpretarea art. 137 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal se deduce că orice prestație/cheltuială dintr-un contract separat aflată în legătură cu o livrare de bunuri sau prestare de servicii se consideră cheltuială accesorie. Deoarece avionul nu putea să zboare fără carburant și fără echipaj, cheltuielile aferente sunt în legătură cu prestația principală.

Din contractul încheiat la data de 22 iulie 2014 între Lk a.s. în calitate de beneficiar și ABC SRL în calitate de subcontractor reiese că acele cheltuieli menționate la cap. II sunt accesorii activității principale menționate la capit. I din contract. Acordul de reglementare din data de 24 aprilie 2015 este încheiat ca act adițional la contractul din 22 iulie 2014 și aduce în asociere pentru îndeplinirea obiectivelor alte două societăți, respectiv Mn a.s. Cehia și Nm Bulgaria, iar din acest contract societatea a obținut venituri neimpozabile în România, așa cum se arată la pg. 19 a raportului de inspecție fiscală. Societatea mai susține că la momentul desfășurării activității din contract deținea autorizația de operator aerian nr. LA-020 și era singurul operator prin care se putea zbura pe teritoriul României conform reglementărilor în materie.

Cu privire la TVA colectată în sumă de VF lei societatea susține că organele fiscale sunt într-o gravă eroare întrucât, deși norma legală este clară și scutește de TVA activitatea de formare profesională a personalului aeronautic civil navigant prestate pe teritoriul României, acestea interpretează legea eronat și consideră că scutirea se aplică numai cetățenilor români rezidenți, nu și cetățenilor străini nerezidenți. Conform art. 132 (1) din Directiva 2006/112/CE este scutită de TVA activitatea de formare și reconversie profesională pentru statele membre UE, indiferent de calitatea beneficiarului/clientului (ne)impozabil și doar modalitatea de scutire a lăsat-o la aprecierea fiecărui stat. Societatea a prezentat certificatul de organizație de pregătire aprobată RO/ATA-04 emis de Autoritatea Aeronautică Civilă Română și, în baza lui, organele de control trebuiau să constate că scutirea se aplică activității în sine la nivel european și nu are legătură cu beneficiarul/clientul ori cu calitatea de impozabil sau neimpozabil a acestuia.

Cu privire la TVA în sumă de RO lei stabilită prin ajustarea TVA dedusă urmare aplicării pro-ratei în perioada 2016-august 2019, societatea citează prevederile art. 147 / art. 300 din Codul fiscal și susține că la pg. 17-18 din

raportul de inspecție fiscală se creează o adevărată confuzie deoarece suma de RO lei apare ca TVA aferentă veniturilor de formare profesională, în timp ce la pg. 3 din decizia de impunere aceeași sumă reprezintă TVA suplimentar calculată conform pro-rata, iar pentru toate motivele invocate anterior se impune refacerea calculului pro-ratei.

În susținere, societatea prezintă certificatul de înmatriculare al aeronavei prăbușite, decontul de despăgubire emis de societatea de asigurări, acordul de punere la dispoziție de fonduri încheiat cu AFY GmbH, contractul de închiriere aeronavă din data de 16.04.2014, contractul privind cooperarea în distribuția aeriană și acordul de reglementare din 24.04.2015, contractele de creditare nr. 52A/29.09.2014 și nr. 51A/24.09.2014, AGA din 24.04.2015, situația comparativă a impozitului pe profit, extras de cont cu încasarea sumei din asigurare, registru-jurnal și nota contabilă privind contabilizarea sumei din despăgubire.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la TVA în sumă de V1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea trebuia să colecteze TVA pentru serviciile și bunurile achiziționate și refacturate partenerilor intracomunitari, care au locul prestării sau livrării în România, în condițiile în care argumentele aduse nu infirmă constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de V1 lei aferentă costurilor/cheltuielilor pentru combustibili pentru aeronave și transportul acestuia, cazare și hrană pentru echipajul avioanelor și servicii aeroportuare diverse, pe care societatea ABC SRL le-a refacturat către beneficiari, persoane impozabile din afara României, considerate a fi taxabile deoarece serviciile respective sunt considerate a fi cu locul prestării în România și, în consecință, taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de VL lei aferentă sumei de RF lei (E1 euro) facturată de societate cu factura seria BKR-EUR nr. 0006/22.02.2015 emisă către societatea Nm Bulgaria (cod de TVA nr. xxx) reprezentând refacturarea costurilor/cheltuielilor în baza contractului privind cooperarea în distribuția vaccinării aeriene în România. Organele de inspecție fiscală au precizat că, din perspectiva naturii serviciului prestat, se consideră că societatea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective, dar nu este tratată ca și un cumpărător-revânzător, ci ca o persoană care refacturează cheltuieli, iar pentru acest tip de servicii nu se aplică regula generală de la art. 133 alin. (2) din Codul fiscal, ci excepțiile de la această regulă prevăzute de art. 133 alin. (4) lit. a) și lit. d) din Codul fiscal, respectiv locul unde este situat bunul imobil pentru serviciile de cazare și aeroportuare ori locul prestării efective pentru serviciile de restaurant și catering, motiv pentru care serviciile sunt impozabile și supuse TVA în România.

Din aceleași considerente organele de inspecție fiscală au majorat TVA colectată și cu suma de VA lei reprezentând taxa aferentă refacturărilor de

servicii aeroportuare, achiziționate din România și refacturate către parteneri intracomunitari din Cehia și Bulgaria, respectiv Mn SA Cehia și Nm Bulgaria. Pentru fiecare cheltuială refacturată societatea ABC SRL a respectat regimul fiscal al prestatorului de la care a achiziționat serviciile, organele de inspecție fiscală exemplificând cu factura nr. 644/17.11.2015 prin care societatea a refacturat “taxe și servicii Aeroclub Tg. Mureș” considerând operațiunea neimpozabilă (necolectând TVA) pe motiv că prestatorul Aeroclubul Târgu Mureș nu este înregistrat în scopuri de TVA, în timp ce în cazul facturii nr. 646/18.11.2015 societatea a refacturat “servicii aeroportuare Caransebeș” considerând operațiunea impozabilă pe motiv că prestatorul Aeroportul Caransebeș SA este înregistrat în scopuri de TVA.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL susține că organele de inspecție fiscală au analizat incomplet situația deoarece desfășoară o activitate unică complexă constând în servicii de zbor, iar toate celelalte prestații constând în asigurarea de combustibil, personal, cazare au caracter accesoriu, motiv pentru care urmează regimul fiscal al operațiunii principale, de neimpozitare a serviciilor prestate în favoarea unor beneficiari din afara României. În susținere, societatea invocă jurisprudența bogată a CJUE în materie de TVA în privința calificării operațiunilor în operațiuni complexe, principale sau accesorii.

În drept, potrivit art. 129 și art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 129. - (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**”.

“Art. 137. - (2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

[...]

b) **cheltuielile accesorii**, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestațiile de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii”.

Cu privire la aplicarea structurii de comisionar și refacturarea cheltuielilor, la pct. 6, pct. 7 și pct. 19 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare se prevăd următoarele:

“6. (3) În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, **primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor**, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.

(4) Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4)”.

“7. (2) Normele metodologice prevăzute la pct. 6 alin. (3) și (4) se aplică în mod corespunzător și pentru prestările de servicii prevăzute la art. 129 alin. (2) din Codul fiscal”.

“19. (4) *În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli 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.*

Exemplul nr. 2: Un furnizor A din România realizează o livrare intracomunitară de bunuri către beneficiarul B din Ungaria. Condiția de livrare este ex-works, prin urmare transportul este în sarcina cumpărătorului, a lui B. Totuși, B îl mandatează pe A să angajeze o firmă de transport, urmând să îi achite costul transportului. Transportatorul C facturează lui A serviciul de transport din România în Ungaria, iar A, aplicând structura de comisionar, va refactura serviciul lui B. Se consideră că A a primit și a prestat el însuși serviciul de transport. Acest serviciu de transport va fi facturat de către C către A cu TVA, locul prestării fiind în România, conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal. A va refactura transportul către B fără TVA, serviciul fiind neimpozabil în România conform art. 133 alin. (2) din Codul fiscal.

Exemplul nr. 3: O societate care derulează operațiuni imobiliare are încheiate contracte de închiriere pentru diverse spații dintr-un bun imobil. Pentru utilitățile necesare, printre care electricitatea, apa, telefonul, sunt încheiate contracte pe numele societății imobiliare, dar acestea sunt furnizate în beneficiul direct al chiriașilor. *În cazul în care prin contractul de închiriere se stipulează distinct că plata utilităților nu este inclusă în prețul chiriei, societatea imobiliară poate aplica structura de comisionar pentru refacturarea acestor cheltuieli către chiriași.*

Exemplul nr. 4: 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. Pentru fiecare cheltuială refacturată se va avea în vedere în primul rând locul prestării serviciului și, dacă locul este în România, refacturarea se va face aplicându-se același regim ca și cel aplicat de prestatorul acestor servicii. Astfel, serviciile de cazare au locul în România, acolo unde este situat bunul imobil [art. 133 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. 133 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal], și vor fi refacturate prin aplicarea cotei standard de TVA de 24%. În situația în care factura de transport ar fi fost emisă în luna iunie 2010 cu cota de 19%, dacă refacturarea ar avea loc în luna iulie 2010, cota de TVA aplicabilă de către*

persoana impozabilă din România este de 24%. Se consideră că la aplicarea structurii de comisionar faptul generator pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refacturează cheltuieli efectuate pentru alte persoane, indiferent de natura operațiunilor refacturate.

Exemplul nr. 5: Societatea A încheie un contract de proiectare a unui bun imobil cu societatea B. În contract se stipulează că B va suporta cheltuielile de cazare, transport, masă, diurnă etc. ale salariaților lui A care realizează acest proiect. Pe factura emisă A menționează separat costul proiectării și costul așa-numitelor cheltuieli suportate de B. În această situație nu este vorba despre o refacturare de cheltuieli în sensul prevederilor pct. 19 alin. (4). Toate cheltuielile de cazare, transport, masă, diurnă etc., facturate de A lui B, sunt cheltuieli accesorii serviciilor de proiectare și trebuie să urmeze aceleași reguli referitoare la locul prestării, cotele sau regimul aplicabil ca și serviciul de proiectare de care sunt legate, conform prevederilor pct. 18 alin. (8)".

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt aplicabile prevederile art. 271, art. 280 și art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal potrivit căror:

"Art. 271. - (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".

"Art. 280. - (4) Regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile este regimul în vigoare la data la care intervine faptul generator, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 282 alin. (2), pentru care se aplică regimul de impozitare în vigoare la data exigibilității taxei".

"Art. 286. - (3) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

[...]

b) cheltuielile accesorii, cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii".

Aplicarea structurii de comisionar și refacturarea cheltuielilor este explicitată la pct. 8, pct. 23, pct. 30 și pct. 31 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

"8. (2) În sensul art. 271 alin. (2) din Codul fiscal, când pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, indiferent de natura contractului, se consideră că fiecare persoană este cumpărător și revânzător, respectiv a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.

Exemplu: Societatea A prestează servicii de publicitate pentru produsele societății B. Serviciile sunt facturate către societatea C și aceasta le facturează către societatea B. Societatea C se consideră că a primit și a prestat în nume propriu servicii de publicitate.

(3) Prevederile alin. (2) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 31 alin. (4)".

“23. (1) Pentru a determina regimul de impozitare aplicabil pentru operațiunile impozabile, conform prevederilor art. 280 alin. (4) din Codul fiscal, trebuie determinate:

a) natura operațiunii, respectiv dacă este o livrare de bunuri sau o prestare de servicii;

b) *în cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, trebuie să se determine dacă există o operațiune principală și alte operațiuni accesorii sau dacă fiecare operațiune poate fi considerată independentă. O livrare/prestare trebuie să fie considerată ca accesorie unei livrări/prestări principale dacă nu constituie pentru client un scop în sine, ci un mijloc de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea/prestarea principală realizată de furnizor/prestator. **Operațiunile accesorii beneficiază de tratamentul fiscal al operațiunii principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile, ca și livrarea/prestarea de care sunt legate.** În acest sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în Cauza C-349/96 Card Protection Plan și în cauza C-463/16 Stadion Amsterdam CV;*

c) *în cazul în care furnizorul/prestatorul realizează mai multe livrări/prestări către clientul său, în cadrul aceluiași contract sau aceleiași tranzacții, și nu se poate stabili o operațiune principală și alte operațiuni accesorii, fiecare dintre ele constituind pentru client un scop în sine, dar care sunt atât de legate între ele încât nu pot fi tratate ca tranzacții independente, se consideră că se efectuează o operațiune complexă unică”.*

“30. (5) În sensul art. 286 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, *orice cheltuieli accesorii efectuate de persoana care realizează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă fac obiectul unui contract separat.* Există o singură livrare/prestare în cazul în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând tranzacția principală, în timp ce unul sau mai multe elemente trebuie considerate cheltuieli accesorii care beneficiază de tratamentul fiscal al tranzacției principale referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile ca și livrarea/prestarea de care sunt legate. Furnizorul/prestatorul nu poate aplica structura de comisionar prevăzută la pct. 31 alin. (4) pentru a refactura cheltuieli accesorii și nici pentru a refactura cheltuieli cu impozite și taxe conform prevederilor alin. (4).

Exemplul nr. 1: Pentru prestarea unor servicii de consultanță, prestatorul stabilește cu beneficiarul său că acesta va suporta și cheltuielile cu deplasările consultanților, respectiv transport, cazare, diurnă, alte cheltuieli. Toate aceste cheltuieli sunt accesorii serviciului principal, respectiv cel de consultanță și se includ în baza de impozitare a acestuia.

Exemplul nr. 2: O persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA încheie un contract pentru livrarea unor bunuri pe teritoriul României către o altă persoană impozabilă. Toate cheltuielile de transport, asigurare pe timpul transportului, încărcare-descărcare, manipulare sunt în sarcina furnizorului, dar se recuperează de la client. Respectiv cheltuieli reprezintă cheltuieli accesorii livrării de bunuri, care se includ în baza de impozitare a livrării, beneficiind de tratamentul fiscal al tranzacției principale. Refacturarea acestora nu reprezintă o refacturare de cheltuieli în sensul pct. 31”.

“31. (4) **În cazul refacturării de cheltuieli, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 7 alin. (4) sau, după caz, ale pct. 8 alin. (3). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se**

aplică prevederile pct. 30 alin. (4) și (5), respectiv dacă sunt cheltuieli cu impozite și taxe sau sunt cheltuieli accesorii, care cad în sarcina furnizorului/prestatorului în legătură cu operațiunile pe care le-a realizat, fiind recuperate de la client.

(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 de refacturate, referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutiile livrării/prestării refacturate***.

Conform dispozițiilor legale anterior citate, în materia taxei pe valoarea adăugată, atunci când pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, indiferent de natura contractului se aplică structura de comisionar. Aceasta implică că fiecare persoană este considerată cumpărător și revânzător, respectiv că a primit și a prestat în nume propriu serviciul în cauză, pentru fiecare tranzacție în parte aplicându-se un regim de impozitare distinct. Structura de comisionar se aplică și în cazul particular al refacturării de cheltuieli, când prestatorul care refacturează nu urmărește să recupereze de la client mai mult decât cheltuiala efectuată, cu condiția ca cheltuielile refacturate să nu cadă în sarcina prestatorului urmare operațiunii pe care acesta a realizat-o în beneficiul clientului, având caracter accesoriu în raport cu prestația principală oferită clientului.

În cazul în care un prestator furnizează clientului mai multe prestații, regimul fiscal al prestației principale vizând locul prestării, cotele ori scutiile de taxă se aplică și prestațiilor accesorii strâns legate de prestația principală din punctul de vedere al scopului urmărit de client.

Raportând cele anterior precizate la situația de fapt, se reține că prin contestația formulată societatea ABC SRL prezintă exhaustiv jurisprudența CJUE în privința calificării operațiunilor în operațiuni complexe, principale sau accesorii din perspectiva TVA și susține că analiza și concluziile organelor de inspecție fiscală sunt incomplete deoarece, în opinia sa, nu au făcut o analiză completă a operațiunii unice pe care o desfășoară.

În cazul TVA în sumă de VL lei, aceasta a fost determinată ca fiind aferentă facturii seria BKR-EUR nr. 0006/22.02.2015, emisă de societatea ABC SRL către societatea Nm Bulgaria în valoare derra euro (RF lei) reprezentând refacturarea costurilor/cheltuielilor (combustibil pentru aeronave și transportul acestuia, cazare și hrană pentru echipajele avioanelor, utilizare infrastructură pistă+hangar, energie electrică, utilizare birouri pavilion etc.).

Conform contractului privind cooperarea în distribuția aeriană a vaccinului în România încheiat la data 14 mai 2014 între societatea ABC SRL în calitate de subcontractant și Lk a.s. din Cehia – lider de asociație, în calitate de beneficiar, subcontractantul se angajează să participe în îndeplinirea contractului de achiziții publice cu ANSVA pentru “prestări servicii pentru realizarea campaniilor de vaccinare antirabică orală a zzz cu momeli vaccinale prin distribuție aeriană manuală și activități conexe acesteia”. ***Volumul de servicii prestat în conformitate cu acest contract corespunde cu 7,5% din valoarea totală a achiziției publice.*** Beneficiarul se obligă să acorde membrilor asociației și subcontractantului mijloacele necesare pentru acoperirea costurilor suportate în mod rezonabil în executarea contractului și să achite subcontractantului pentru serviciile executate plățile convenite în cuantum proporțional.

La capit. III pct. 2 din contract s-a convenit ca ***subcontractantul să ofere tuturor participanților asociației care realizează contractul de achiziție publică pentru ANSVA sprijinul total necesar de organizare, consultanță, logistică, tehnică, precum și un alt sprijin de specialitate pentru executarea activităților în conformitate cu dispozițiile contractului de furnizare de servicii încheiat cu ANSVA, în special să asigure cazarea, hrana și facilitățile tehnice pentru echipajele avioanelor și pentru alte categorii de personal implicat în realizarea proiectului, precum și pentru echipamentele tehnice utilizate, să asigure combustibilii și transportul acestora pentru avioane, să asigure pregătirea, tipărirea și distribuirea de materiale cerut, prin intermediul altor subcontractori și după nevoie.***

Ulterior, a fost încheiat acordul de reglementare nr. 1 din 24 aprilie 2015 între Lk a.s. Cehia, Mn a.s. Cehia și Nm Bulgaria, pe de o parte și ABC SRL, pe de altă parte, din care se desprind următoarele:

- Lk a.s. Cehia, Mn a.s. Cehia și Nm Bulgaria au format o asociație în baza unui contract încheiat la 13 mai 2014, amendat cu o anexă din 22 iulie 2014, în care Lk a.s. a fost desemnat lider al asociației în vederea depunerii ofertei comune la procedura de licitație pentru achiziție publică a proiectului “prestări servicii pentru realizarea campaniilor de vaccinare antirabică orală a zzz cu momeli vaccinale prin distribuție aeriană manuală și activități conexe acesteia”;

- prin contractul privind cooperarea în distribuția vaccinării aeriene în România încheiat cu subcontractantul ABC SRL liderul asocierii Lk a.s. s-a obligat să furnizeze membrilor asocierii și subcontractantului fondurile suportate pentru executarea contractului și să achite marja de profit în suma deja convenită în scris, de către și între membrii asociației și subcontractant;

- subcontractantul a primit, cu titlu de împrumut, suma de Y1 euro de la Nm Bulgaria și suma de Y2 euro de la Mn a.s. Cehia în baza contractelor de împrumut nr. 51A din 24 septembrie 2014 și nr. 52A din 29 septembrie 2014;

- subcontractantul anulează factura nr. 573/12.02.2015 în valoare de QX lei emisă către Lk România SRL și emite câte două facturi către Nm Bulgaria și Mn a.s. Cehia, una pentru costul serviciilor prestate de către subcontractant pentru

asociație și una pentru marja de profit datorată sucontractantului de către asociație;

- suma împrumutată de către ABC SRL de la Nm Bulgaria în valoare de Y1 euro este compensată cu o parte din suma datorată pentru costurile serviciilor prestate de către subcontractant în cadrul proiectului și, prin urmare, Nm Bulgaria declară irevocabil că nu mai are alte pretenții cu privire la această sumă, considerând-o rambursată de către subcontractantul ABC SRL;

- suplimentar, ABC SRL va emite o factură de rrr euro către Nm Bulgaria pentru rambursarea costurilor pentru campania 2014 din proiect;

- pentru partea de profit convenită de PX euro, ABC SRL va emite o factură de PZ euro către Elmotex a.s. Cehia și o factură de PY euro către Nm Bulgaria.

La dosarul cauzei se află următoarele facturi emise de societatea ABC SRL în legătură cu refacturarea cheltuielilor:

- factura nr. 570/21.01.2015 către Lk România SRL pentru “refacturare campanie informare” în valoare totală de S1 lei, din care valoare netă de S1N lei și TVA colectată în sumă de T1N lei;

- factura nr. 573/12.02.2015 către Lk România SRL în valoare totală de QX lei, din care valoare netă de S2 lei și TVA colectată în sumă de T2N lei, pentru “refacturare cheltuieli campanie 2014”, nenominalizate și împărțite pe categorii de cheltuieli în funcție de cota de TVA (cheltuieli cu TVA 0%, cheltuieli cu TVA 9%, cheltuieli cu TVA 24% și diferență de curs valutar);

- factura nr. 602/14.07.2015 către Lk România SRL în valoare totală de (-) QX lei, prin care s-a stornat factura nr. 573/12.02.2015 pentru o valoare netă de (-) S2 lei și TVA colectată în sumă de (-) S3 lei;

- factura seria BKR-EUR nr. 0006/22.02.2015 către Nm Bulgaria în valoare derrr euro (RF lei) fără TVA pentru rambursarea globală a costurilor conform acordului de reglementare nr. 1 din 24 aprilie 2015.

Din cele prezentate anterior se desprinde că societatea contestatoare ABC SRL în calitate de subcontractant s-a angajat să presteze servicii distribuție aeriană a vaccinei antirabice pentru vulpi în favoarea unei asociații (asocieri) formate din trei firme străine reprezentate de Lk a.s. în calitate de lider care, la rândul său, a încheiat un contract de prestări de servicii în acest sens cu autoritatea publică competentă – ANSVA. **Serviciile urmau a fi prestate de societatea contestatoare în schimbul unei remunerații de 7,5% din valoarea totală a achiziției**, după cum reiese din contractul prezentat.

Totodată, societatea s-a angajat **să ofere tuturor participanților asociației** (adică, pe lângă liderul Lk a.s., și membrii Mn a.s. Cehia și Nm Bulgaria) și **sprijinul total necesar** realizării contractului, **cu alte cuvinte să-i sprijine în tot ceea ce este necesar ca acești trei membri ai asociației să-și îndeplinescă propriile obligații legate de executarea activităților în conformitate cu dispozițiile contractului încheiat cu ANSVA**. Acest sprijin viza toate operațiunile legate de cazarea, hrana și alte facilități pentru echipajele avioanelor, asigurarea combustibilului și transportul acestuia și facilități aeroportuare.

Aceste cheltuieli efectuate de societate în favoarea tuturor membrilor asociației au fost facturate inițial cu TVA către liderul asociației Lk a.s. prin intermediul reprezentantului Lk România SRL, dar ulterior au fost stornate și reemise facturile către ceilalți doi membri ai asociației Mn a.s. Cehia și Nm

Bulgaria. Aceasta este situația facturii seria BKR-EUR nr. 0006/22.02.2015 emisă către Nm Bulgaria, în litigiu.

Aplicând normele legale în materie de TVA antecitate la situația dată, norme care au în vedere inclusiv jurisprudența CJUE invocată de societate prin contestația formulată, se reține faptul că **sprijinul** pe care ABC SRL **s-a angajat să-l ofere membrilor asociației conform capit. III pct. 2** din contractul privind cooperarea în distribuția aeriană a vaccinei în România încheiat la data 14 mai 2014 **corespunde structurii de comisionar, societatea acționând ca un cumpărător-revânzător în favoarea membrilor asociației, interpunându-se între furnizorii de combustibili, servicii de cazare și masă și membrii asociației care aveau nevoie de aceste bunuri și servicii pentru executarea activităților prevăzute în contractul cu ANSVA.** Ca atare, societatea trebuia să aplice regimul fiscal distinct fiecărei tranzacții, în sensul că bunurile și serviciile achiziționate în favoarea (“sprijinul”) membrilor asociației trebuiau a fi refacturate acestora în mod separat și distinct, ca și cum ar fi fost livrate sau prestate în nume propriu de societatea însăși. Cum din cele constatate de organele de inspecție fiscală reiese că **societatea a refacturat servicii de cazare și de masă a echipajelor, taxe aeroportuare ori combustibili pentru avioane, deci prestări de servicii ori livrări de bunuri care au locul prestării sau livrării în România, fiind deci impozabile și taxabile în România,** la refacturarea cheltuielilor trebuia să aplice regimul de taxare corespunzător și să colecteze TVA aferentă.

Sușinerile societății contestatoare ABC SRL cu privire la regimul fiscal aplicat sumelor refacturate către Nm Bulgaria, pentru care organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de VL lei sunt vădit neîntemeiate în raport de situația de fapt reieșită din analiza documentelor existente la dosarul cauzei.

Astfel, contestatoarea ignoră faptul că, **pe lângă propriile prestații de servicii** de distribuție aeriană a vaccinei antirabice pentru vulpi, prevăzute la capit. I din contract și **pentru care primește o remunerație (contrapartidă) stabilită ca procent de 7,5%** din valoarea achiziției, s-a angajat să acorde **sprijin** membrilor asociației conform capit. III pct. 2 din contract **pentru realizarea activităților la care acești membri s-au angajat** conform propriului contract de asociere să le execute în vederea onorării contractului încheiat cu ANSVA. Cu alte cuvinte, cheltuielile refacturate de societate nu erau aferente propriilor prestații la care s-a angajat conform capit. I din contract, ci erau aferente prestațiilor ce trebuiau executate de membrii asociației în vederea onorării părților corespunzătoare din contract la care s-au angajat aceștia și, în consecință, **cheltuielile refacturate nu aveau cum să aibă caracterul de cheltuieli accesorii,** așa cum invocă societatea, **deoarece nu erau efectuate în vederea realizării prestațiilor la care s-a angajat societatea, ci în vederea realizării prestațiilor la care s-au angajat terții – membrii asocierii.**

De asemenea, atunci când invocă neabordarea contractului de către organele fiscale din “perspectiva” operațiunii complexe, contestatoarea confundă scopul cu mijloacele și întregul cu partea.

Pentru prestarea serviciilor de distribuție a vaccinării aeriene cu aeronave, care reprezintă activitatea principală invocată de contestatoare (scopul) a fost necesară efectuarea de achiziții de bunuri și servicii - combustibili și alte

materiale pentru aeronave, cazare și hrană pentru echipaje, acces pe piste aeroportuare etc. – care să asigure realizarea prestațiilor (mijloacele). În cazul societății **aceste achiziții nu sunt cheltuieli accesorii “prin forța necesității”, așa cum se afirmă în contestație, ci sunt chiar cheltuieli fără de care societatea nu ar fi putut să presteze serviciile la care s-a angajat în nume propriu și care se regăsesc în contrapartida aferentă remunerării societății pentru volumul propriu de prestații stabilită procentual în capit. I din contract.**

Pe de altă parte, din documentația prezentată reiese că serviciile de distribuție aeriană a vaccinului antirabice orale a zzz comandate de beneficiarul final – autoritatea publică ANSVA – au fost prestate de o asocieră/asociație formată din trei firme străine – Lk a.s. lider și Mn a.s. și Nm membri), iar societatea a fost cooptată ca subcontractant pentru un volum de prestații corespunzător unui procent de 7,5% din valoarea totală a achiziției publice. Rezultă că *fiecare dintre persoanele impozabile implicate – firmele străine și contestatoarea – s-au obligat la propriile prestații* în vederea executării contractului către beneficiarul final, iar costurile/cheltuielile aferente prestației societății se regăsesc în remunerația procentuală care i se cuvine conform contractului, după cum și costurile aferente prestațiilor celorlalte persoane impozabile implicate se regăsesc în remunerațiile stabilite conform celor convenite prin contractul de asocieră încheiat între aceste persoane. Cum societatea s-a angajat să “sprijine” cele trei firme străine asociate în realizarea activităților necesare executării propriilor prestații, deci *nu s-a angajat să presteze și alte servicii de distribuție aeriană în afara celor deja convenite ca volum la capit. I din contract*, rezultă că, în fapt, **aceasta s-a angajat să acționeze ca un intermediar/comisionar în efectuarea cheltuielilor necesare care nu cad în sarcina sa, ci în sarcina celor trei firme străine pentru efectuarea propriilor prestații.** Mai concret, contestatoarea consideră în mod eronat că tratamentul fiscal aplicat cheltuielilor necesare realizării propriilor servicii de distribuție aeriană și care fac parte din remunerația convenită în raport cu volumul serviciilor prestate se aplică și cheltuielilor necesare celorlalte firme asociate pentru executarea propriilor prestații și față de care societatea s-a angajat să le “ajute”, adică să efectueze acele cheltuieli în numele firmelor respective, după care să le recupereze prin refacturare. Ca atare, din punct de vedere al scopului urmărit de clienți, reiese că aceștia erau interesați să achiziționeze de la societate doar servicii de distribuție aeriană în volumul convenit și, suplimentar, să beneficieze de sprijin în achiziționarea de bunuri și servicii necesare executării propriilor obligații contractuale, adică “extra” volumul convenit.

Se reține că **societatea nu a demonstrat concret, cu documente**, că ceea ce a refacturat cu factura seria BKR-EUR nr. 0006/22.02.2015 către Nm Bulgaria sunt cheltuieli aferente volumului de prestații la care s-a angajat în schimbul remunerației procentuale convenite prin contract, **susținerile contestatoarei având doar caracter general, bazate pe jurisprudență și pe prevederile contractului și nicidecum bazate pe date și documente complete și exhaustive cu privire la toate tranzacțiile legate de executarea concretă și în integralitate a contractului în cauză.** Societatea nu a prezentat toate contractele, inclusiv contractul de asocieră între firmele străine și contractul de achiziție publică încheiat cu beneficiarul final, toate facturile emise de toate părțile implicate în executarea contractului și toate decontările efectuate între

părți, pentru a demonstra întinderea și volumul prestațiilor la care s-a obligat fiecare parte implicată și, implicit, în ce măsură cheltuielile refacturate făceau parte din prestația proprie convenită, așa cum susține prin contestație.

Dimpotrivă, din actul adițional nr. 1 la contractul de asociere încheiat la 22 iulie 2014 (neprezentat) reiese că *Nm Bulgaria, în calitate de membru al asociației este autorizată și responsabilă pentru ca:*

- să cumpere combustibil pentru avioane;
- să asigure aeroporturile pentru efectuarea distribuirii aeriene a vaccinului (inclusiv taxele de decolare și aterizare, parcare avioanelor etc.);
- să asigure cazare și masă pentru echipajele avioanelor.

Or, cele convenite *expressis verbis* în actul adițional demonstrează fără nicio îndoială că ceea ce societatea contestatoare a refacturat către Nm Bulgaria sunt cheltuieli care îi revin societății străine, deci pentru îndeplinirea propriilor obligații asumate prin contract și nicidecum cheltuieli aferente serviciilor asumate prin contract de contestatoare, argumentele acesteia ignorând cu totul această evidență.

Totodată, deși recunoaște că în cadrul structurii de comisionar pentru fiecare cheltuială se va aplica regimul fiscal al operațiunii refacturate anterioare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele de taxă și scutirile livrărilor/prestărilor refacturate, prin argumentația adusă societatea denotă o înțelegere viciată a aplicării structurii de comisionar. Spre exemplu, în cazul în care achiziționează servicii de la furnizori neînregistrați în scopuri de TVA/neplătitori de TVA și care sunt facturate de către furnizorii respectivi fără TVA, contestatoarea consideră vădit eronat că atunci când, la rândul său, le refacturează, trebuie să refactureze tot fără TVA, ignorând cu desăvârșire că furnizorii au facturat serviciile în cauză fără TVA nu pentru că aceste servicii nu sunt taxabile, ci pentru că au aplicat regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, deci un regim care li se aplică *intuitu personae*, în considerarea îndeplinirii anumitor condiții proprii furnizorilor respectivi, transferând *contra legem* scutirea acordată de legiuitor acestor furnizori prin faptul că sunt considerați neplătitori de TVA asupra propriei persoane, deși aceasta nu beneficiază de regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, fiind înregistrată în scopuri de TVA.

În mod similar, societatea consideră eronat că refacturarea de cheltuieli s-ar aplica numai operațiunilor ocazionale și care nu fac parte din obiectul principal de activitate, prin scoaterea din context a explicațiilor oferite de Ministerul Finanțelor Publice prin circulara nr. 40146/30.01.2015 în legătură cu aplicarea cotei reduse de TVA în domeniul cazării în cadrul sectorului hotelier, ignorând faptul că tratamentul fiscal concret se aplică ținând seama de circumstanțele individuale ale fiecărui caz în parte.

În sfârșit, întregul expozeu al jurisprudenței CJUE în materia calificării operațiunilor drept principale, accesorii sau complexe prezentat de societate în argumentarea contestației nu poate substitui analiza realizată în precedent a situației concrete, efective, legată de refacturarea cheltuielilor către Nm Bulgaria pornind de la prevederile contractului și de la documentele existente în dosarul cauzei.

În ceea ce privește celelalte cheltuieli refacturate în legătură cu servicii aeroportuare (utilizare pistă + hangar, energie electrică autren, utilizare birouri pavilion, parcare aeronave, parcare auto, staționare cisternă, cazare echipaj etc.), pentru care organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentară în sumă de VA lei, se reține că societatea contestatoare ABC SRL nu a mai invocat nicio operațiune/prestație principală pe care să o fi furnizat-o persoanelor către care a refacturat aceste cheltuieli, contestația fiind vădit neîntemeiată în raport cu situația de fapt și de drept constatată de organele de inspecție fiscală.

În consecință, în raport de cele anterior prezentate, contestația societății ABC SRL urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de V1 lei.

3.2. Referitor la TVA în sumă de V2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de control au stabilit corect cuantumul diferenței suplimentare de TVA în urma taxării serviciilor de formare profesională prestate în beneficiul unor cetățeni străini și a aplicării pro-ratei în vederea ajustării TVA dedusă de societate, în condițiile în care aceste servicii sunt scutite fără drept de deducere indiferent de calitatea beneficiarilor, iar volumul lor influențează în mod direct calculul pro-ratei în funcție de care se determină cuantumul taxei deduse.

În fapt, societatea ABC SRL a obținut venituri scutite fără drept de deducere în baza art. 141 alin. (1) lit. f) / art. 292 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal din activități de școlarizare, instruire teoretică și practică către cetățeni străini și români, conform contractelor încheiate cu aceste persoane și pentru care societatea a prezentat certificatul de organizație de pregătire aprobată eliberat de Autoritatea Aeronautică Civilă Română RO/ATO-04.

Din anexa nr. 9 la raportul de inspecție fiscală reiese că societatea a realizat în perioada mai 2015 – august 2019 servicii de formare profesională a personalului aeronautic civil navigant prestate pe teritoriul României în beneficiul unor persoane neimpozabile din UE (sau din afara UE conform anexei nr. 9) în valoare totală facturată de TF lei. Aceste servicii au loc prestării în România potrivit art. 133 alin. (3) / art. 278 alin. (3) din Codul fiscal și deoarece ele sunt scutite de TVA, dar numai dacă sunt prestate pentru beneficiari din interiorul României, organele de inspecție fiscală au considerat servicii taxabile și au colectat TVA conform cotelor în vigoare de 24%, 20% sau 19% prin aplicarea procedurii sutei mărite în sumă de VF lei pentru o bază impozabilă de BF lei.

În același timp, organele de inspecție fiscală au constatat că, deși în perioada ianuarie 2016 – august 2019 societatea ABC SRL a realizat operațiuni scutite fără drept de deducere constând în servicii de pregătire profesională a personalului aeronautic civil navigant (cele către cetățenii români, potrivit celor rezultate din prezentarea anterioară), aceasta nu a ținut o evidență separată a TVA dedusă pe categorii de operațiuni și nu s-a comportat ca persoană impozabilă cu regim mixt, prin deducerea TVA pe bază de pro-rată. În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul pro-ratei de TVA pentru perioada ianuarie 2016 – august 2019, din anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală reieșind că societatea a obținut în perioada respectivă venituri taxabile în sumă de O1 lei, venituri scutite cu drept de deducere în sumă de O2 lei și

venituri scutite fără drept de deducere în sumă de 03 lei, pe baza cărora au determinat o pro-rată definitivă de 82% pentru anul 2016, 89% pentru anul 2017 și 94% pentru 2018 și o pro-rată provizorie de 94% pentru perioada ianuarie-august 2019. Prin aplicarea pro-ratei astfel determinate organele de inspecție fiscală au ajustat TVA dedusă de societate, stabilind o diferență suplimentară de TVA în sumă de RO lei.

Prin contestația formulată ABC SRL susține că scutirea serviciilor de formare profesională este stabilită la nivel european prin Directiva 2006/112/CE – Directiva TVA și se aplică activității în sine, neavând legătură cu beneficiarul/clientul ori cu calitatea de impozabil sau neimpozabil a acestuia, iar în cazul diferenței rezultate din aplicarea pro-ratei constatările organelor de inspecție fiscală sunt confuze, ceea ce impune refacerea calculului pro-ratei.

În drept, potrivit art. 126, art. 133 și art. 141 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015:

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

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

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

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

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

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;

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. 143 - 144¹;

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 141;

d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art. 142;

e) operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 152, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții”.

“Art. 133. - (2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(3) *Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită”.*

”Art. 141. – (1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

[...]

f) activitatea de învățământ prevăzută în Legea învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările și completările ulterioare, formarea profesională a adulților, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități autorizate;”.

Cu privire la aplicarea scutirii de TVA prevăzută de art. 141 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, la pct. 25[^]1 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare se prevăd următoarele:

”25[^]1. (1) Scutirea prevăzută la art. 141 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal pentru formarea profesională a adulților se aplică de persoanele autorizate în acest scop conform Ordonanței Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată, cu modificările și completările ulterioare, de persoanele autorizate pentru formarea profesională a personalului aeronautic civil navigant prevăzut de Legea nr. 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România, cu modificările ulterioare, precum și de Agenția Națională a Funcționarilor Publici pentru activitatea de perfecționare profesională. Sunt de asemenea scutite serviciile de formare profesională prestate de furnizorii de formare profesională în baza contractelor de parteneriat încheiate cu Agenția Națională a Funcționarilor Publici în baza art. 23 din Hotărârea Guvernului nr. 1.066/2008 pentru aprobarea normelor privind formarea profesională a funcționarilor publici”.

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 devin incidente prevederile art. 268, art. 278, art. 292 și art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal potrivit cărora:

”Art. 268. - (1) Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 291;

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. 294 - 296;

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 292;

d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art. 293;

e) operațiuni prevăzute la lit. a) - c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 310, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții;

f) operațiuni pentru care se aplică regimul special pentru agricultori prevăzut la art. 315¹”.

“Art. 278. - (2) *Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.* Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(3) *Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice.* Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită”.

“Art. 292. – (1) **Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:**

[...]

f) activitatea de învățământ prevăzută în Legea educației naționale nr. 1/2011, cu modificările și completările ulterioare, **formarea profesională a adulților**, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități autorizate. Scutirea se acordă în condițiile prevăzute în normele metodologice;”.

“Art. 300. - (1) *Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt.* [...]

(5) **Taxa aferentă achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere se deduce pe bază de pro rata.** [...]

(6) Pro rata prevăzută la alin. (5) se determină ca raport între:

a) *suma totală, fără taxă, dar cuprinzând subvențiile legate direct de preț, a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, la numărător, și*

b) *suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea*

dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul de stat sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

(8) Pro rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv, inclusiv evenimentele prevăzute la art. 287 . Pro rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la art. 323, în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (14), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro ratei definitive.

(9) Pro rata aplicabilă provizoriu pentru un an este pro rata definitivă, prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul precedent, sau pro rata estimată pe baza operațiunilor prevăzute a fi realizate în anul calendaristic curent, în cazul persoanelor impozabile pentru care ponderea operațiunilor cu drept de deducere în totalul operațiunilor se modifică în anul curent față de anul precedent. Persoanele impozabile trebuie să comunice organului fiscal competent, la începutul fiecărui an fiscal, cel mai târziu până la data de 25 ianuarie inclusiv, pro rata provizorie care va fi aplicată în anul respectiv, precum și modul de determinare a acesteia.

(11) *Taxa de dedus într-un an calendaristic se determină provizoriu prin înmulțirea valorii taxei deductibile prevăzute la alin. (5) pentru fiecare perioadă fiscală din acel an calendaristic cu pro rata provizorie prevăzută la alin. (9) sau (10), determinată pentru anul respectiv.*

(12) **Taxa de dedus pentru un an calendaristic se calculează definitiv prin înmulțirea sumei totale a taxei deductibile din anul calendaristic respectiv, prevăzută la alin. (5), cu pro rata definitivă prevăzută la alin. (8), determinată pentru anul respectiv.** Prin excepție, în situațiile prevăzute la alin. (10) lit. b) și c), calcularea taxei de dedus pe baza pro ratei definitive se efectuează numai pentru achizițiile prevăzute la alin. (5) realizate în perioadele fiscale în care s-a aplicat pro rata provizorie”.

În privința scutirii de TVA, pct. 42 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu aplicabilitate de la data de 1 ianuarie 2016 prevede următoarele:

“42. (1) **Scutirea prevăzută la art. 292 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal pentru formarea profesională a adulților se aplică** de persoanele autorizate în acest scop conform Ordonanței Guvernului nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **de persoanele autorizate pentru formarea profesională a personalului aeronautic civil navigant prevăzut de Legea nr. 223/2007** privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România, cu modificările și completările ulterioare, precum și de Agenția Națională a Funcționarilor Publici pentru activitatea de perfecționare profesională. Sunt de asemenea scutite serviciile de formare profesională prestate de furnizorii de formare profesională în baza contractelor de parteneriat încheiate cu Institutul Național de Administrație”.

Astfel, conform dispozițiilor legale antecitate reiese că, în materia TVA, operațiunile pot fi impozabile, adică în sfera de aplicare a TVA în România și neimpozabile, adică în afara sferei de aplicare a TVA în România. Pentru a fi impozabile în România, operațiunile trebuie să îndeplinescă cele 4 (patru)

condiții cumulative de la art. 126 alin. (1) / art. 268 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv aceea ca locul livrării de bunuri ori a prestării de servicii să fie considerat a fi în România, conform regulilor de determinare specifice în materie de TVA. De asemenea, mai sunt impozabile în România și importurile ori achizițiile intracomunitare de bunuri, în anumite condiții. La rândul lor, operațiunile impozabile în România se împart în mai multe categorii în funcție de regimul fiscal aplicat în materie de TVA (operațiuni taxabile, operațiuni scutite fără drept de deducere ori operațiuni scutite cu drept de deducere ș.a.), cele scutite fără drept de deducere fiind anume prevăzute la art. 141 / art. 298 din Codul fiscal.

În situația în care persoana impozabilă realizează și operațiuni scutite fără drept de deducere, pe lângă operațiunile care dau drept la deducere devine persoană impozabilă cu regim mixt și își poate exercita dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor pe bază de pro-rată.

Prin aplicarea prevederilor legale antecitate, în cazul *prestărilor de servicii constând în activități de școlarizare, instruire teoretică și practică, care fac parte din formarea profesională a personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă, respectiv din "serviciile de formare profesională a adulților", regimul fiscal aplicabil în materie de TVA se determină astfel:*

- mai întâi se determină dacă aceste operațiuni sunt operațiuni impozabile în România, pe baza verificării îndeplinirii celor 4 condiții cumulative, inclusiv a celei referitoare la locul unde se consideră a fi prestate serviciile, pe baza regulilor specifice reglementate la art. 133 / art. 278 din Codul fiscal;

- serviciile de formare profesională a adulților nu se încadrează în niciuna din excepțiile de la art. 133 alin. (4)-(8) / art. 278 alin. (4)-(8) din Codul fiscal, astfel că se aplică regula generală de la art. 133 alin. (2) / art. 278 alin. (2) din Codul fiscal (regula B2B) sau de la art. 133 alin. (3) / art. 278 alin. (3) din Codul fiscal (regula B2C), în funcție de calitatea beneficiarului;

- în cazul în care beneficiarii acestor prestări de servicii sunt persoane impozabile din punct de vedere al legislației de TVA, locul prestării serviciilor se consideră a fi sediul activității economice a beneficiarului potrivit art. 133 alin. (2) / art. 278 alin. (2) din Codul fiscal (regula B2B), *astfel că serviciile sunt impozabile în România, dacă persoanele impozabile beneficiare își au sediul activității economice în România sau neimpozabile în România, dacă persoanele impozabile beneficiare își au acest sediu în afara României;*

- în cazul în care beneficiarii acestor prestări de servicii sunt persoane neimpozabile din punct de vedere al legislației de TVA (spre exemplu, persoane fizice care nu desfășoară activități economice pe cont propriu), locul prestării serviciilor se consideră a fi sediul activității economice a prestatorului potrivit art. 133 alin. (3) / art. 278 alin. (3) din Codul fiscal (regula B2C), *iar dacă prestatorul își are sediul activității sale economice în România, serviciile prestate în favoarea beneficiarilor persoane neimpozabile sunt considerate impozabile în România deoarece au locul prestării în România;*

- pentru serviciile impozabile în România se verifică categorie de operațiuni în care se încadrează potrivit art. 126 alin. (9) / art. 268 alin. (9) din Codul fiscal;

- din această verificare reiese că serviciile de formare profesională a adulților se încadrează în categoria operațiunilor scutite de TVA fără drept de deducere, fiind prevăzute la art. 141 alin. (1) lit. f) / art. 292 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal.

Rezultă că **serviciile de școlarizare și instruire ce fac parte din serviciile de formare profesională a personalului aeronautic civil navigant**

profesionist din aviația civilă, impozabile în România atunci când au locul prestării în România, sunt servicii scutite de TVA, indiferent de calitatea beneficiarului, persoană impozabilă sau persoană neimpozabilă, dacă sunt efectuate de persoane autorizate de autoritatea competentă în materie conform prevederilor Legii 223/2007 privind Statutul personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă din România. În situația în care aceleași servicii sunt neimpozabile în România deoarece nu au locul prestării în România nu se pune problema scutirii lor de TVA în România.

În speță, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a prestat servicii de formare profesională a personalului aeronautic civil navigant profesionist din aviația civilă în baza certificatului de organizație de pregătire aprobată eliberat de Autoritatea Aeronautică Civilă Română RO/ATO-04, dar au considerat că scutirea de TVA se aplică doar beneficiarilor cetățeni români, nu și beneficiarilor cetățeni străini și au supus taxării cu TVA serviciile prestate în favoarea acestora.

La solicitarea organului de soluționare a contestației de justificare a motivului pentru care au considerat că pentru aceste servicii scutirea de TVA se aplică “numai dacă sunt prestate pentru beneficiari din interiorul României”, prin adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_....2020 organele de inspecție fiscală invocă că s-a avut în vedere însuși titlul art. 141 “Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 292 “Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități” din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, din conținutul cărora “se deduce că aplicarea scutirii pentru beneficiari din interiorul României, scutirile pentru prestările de servicii efectuate în favoarea unor beneficiari din exteriorul țării fiind precizate la alte articole din Codul fiscal, precizate în raport”.

Organul de soluționare a contestației reține că prevederile art. 141 alin. (1) lit. f) / art. 292 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal transpun în legislația internă prevederile art. 132 alin. (1) lit. i) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată conform cărora:

“Art. 132. – (1) Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

i) educația copiilor și a tinerilor, învățământul școlar sau universitar, *formarea și reconversia profesională*, inclusiv prestarea de servicii și livrarea de bunuri strâns legate de acestea, de către organisme de drept public care au acest scop sau *de alte organizații recunoscute de statul membru în cauză ca având scopuri similare;*”.

Conform jurisprudenței constante a CJUE scutirile prevăzute la art. 132 din Directiva 2006/112/CE constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului TVA-ului de la un stat membru la altul (hotărârile CJUE din cauza C-349/96, CPP, pct. 15, din cauza C-434/05, Horizon College, pct. 15 ori din cauza C-18/12, Město Žamber, pct. 17), iar *interpretarea strictă a termenilor folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la art. 132 din directivă trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele neutralității fiscale (hotărârea CJUE din cauza C-91/12, PFC Clinic AB, pct. 23).*

Rezultă că, în cazul scutirilor prevăzute la art. 141 alin. (1) lit. f) / art. 292 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal, care se aplică pentru prestările de servicii impozabile în România deoarece au locul prestării în România, nu contează calitatea beneficiarilor, persoane impozabile sau persoane neimpozabile și, în situația în care beneficiarii sunt persoane fizice, nu contează nici cetățenia acestora (română sau străină, UE sau nonUE), **legiuitorul necon condiționând aplicarea scutirii de TVA de calitatea beneficiarului**, așa cum au procedat organele de inspecție fiscală în acest caz, cu ignorarea principiului de drept *“uni lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”* și a cerințelor principiului neutralității fiscale consacrat de jurisprudența CJUE în materie.

Ca atare, scutirile prevăzute la art. 141 “Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu privesc doar beneficiarii români, așa cum eronat interpretează organele de inspecție fiscală, ci privesc acele operațiuni impozabile cu locul livrării sau prestării în România, considerate ca operațiuni interne în sfera de aplicare a TVA în România. Se mai reține că titlul art. 141 din Legea nr. 571/2003 nu a fost modificat în contextul aderării României la UE începând cu data de 1 ianuarie 2007, iar în noul Cod fiscal adoptat prin Legea nr. 227/2015 titlul articolului similar, în speță art. 292, este “Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități”, fără nicio referire la operațiuni din interiorul României. Este în logica art. 126 alin. (1) și alin. (9) / art. 268 alin. (1) și alin. (9) din Codul fiscal că *scutirile nu pot fi prevăzute decât pentru operațiuni impozabile în România, adică pentru operațiuni interne (din interiorul României), care au locul livrării bunurilor ori al prestării serviciilor în România, legiuitorul român neputând prevedea scutirea unor operațiuni pentru care nu are drept de impunere, de vreme ce același legiuitor le consideră neimpozabile în România*.

De asemenea, în privința scutirilor pentru servicii efectuate în favoarea unor beneficiari din exteriorul țării, precizate la alte articole din Codul fiscal, invocate de organele de inspecție fiscală în adresa nr. MBR_REG_....2020, din cele menționate la pg. 18-19/32 din RIF-ul nr. F-X bbb/2019 reiese că organele de inspecție fiscală au identificat că societatea a realizat operațiuni taxabile din prestări de servicii și achiziții intracomunitare, pentru care a aplicat cotele de TVA prevăzute de art. 140 / art. 291 din Codul fiscal, operațiuni supuse măsurilor de simplificare de la art. 160 / art. 331 din Codul fiscal, operațiuni scutite fără drept de deducere conform art. 141 alin. (1) lit. f) / art. 292 alin. (1) lit. f) din Codul fiscal și operațiuni neimpozabile conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal. Rezultă că organele de inspecție fiscală n-au constatat nicio scutire pentru servicii efectuate în favoarea unor beneficiari din exteriorul țării, acestea *confundând operațiunile neimpozabile în România, care nu sunt supuse TVA tocmai în considerarea faptului că nu sunt impozabile în România cu operațiunile scutite de TVA, care sunt impozabile în România și care ar fi taxabile în România dacă n-ar fi scutite de TVA*.

Prin urmare, taxarea serviciilor de formare profesională a adulților de către organele de inspecție fiscală pe motivul că beneficiarii sunt cetățeni străini este contrară prevederilor legale care reglementează scutirea de TVA pentru serviciile respective, acestea *fiind servicii scutite de TVA dacă sunt realizate de persoane autorizate în acest sens de instituțiile abilitate, indiferent de calitatea beneficiarului și numai în măsura în care sunt impozabile în România deoarece*

au locul prestării în România, astfel că se rețin ca pertinente argumentele societății contestatoare cu privire la taxarea eronată a acestor servicii în funcție de calitatea beneficiarilor.

Fiind vorba de servicii scutite de taxă fără drept de deducere și nu de servicii taxabile, valoarea serviciilor respective influențează numărătorul și numitorul pe bază cărora se calculează pro-rata în vederea ajustării dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor, **motiv pentru care calculele realizate de organele de inspecție fiscală în anexa nr. 5 la RIF pentru perioada ianuarie 2016-august 2019 trebuie refăcute în integralitate**, după cum solicită și societatea însăși prin contestația formulată.

În consecință, având în vedere că taxarea serviciilor de școlarizare și instruire din perioada mai 2015 – august 2019 în funcție de calitatea beneficiarilor este eronată și că aceste servicii sunt scutite fără drept de deducere atunci când sunt impozabile în România, aspect care influențează în mod direct calculul pro-ratei în funcție de care se determină cuantumul TVA dedusă, **între cele două cauze ce fac obiectul contestației fiind o strânsă legătură de interdependență** și având în vedere că organul de soluționare a contestațiilor nu poate reface calculul pro-ratei nedisponând de toate informațiile necesare pentru întreaga perioadă în care societatea a realizat operațiuni scutite fără drept de deducere și, implicit, nu poate determina cuantumul cumulativ al obligațiilor fiscale corespunzătoare acestor două cauze interdependente, **se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:**

“Art. 279. – (3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată”.

În consecință, se va desființa în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019 pentru TVA în sumă de V2 lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de formare profesională în sumă de VF lei și TVA deductibilă ajustată în urma pro-ratei în sumă de RO lei, urmând ca organele fiscale competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale prin necondiționarea acordării scutirii de TVA pentru serviciile de formare profesională în funcție de calitatea beneficiarilor și prin refacerea integrală a calculului pro-ratei în funcție de volumul operațiunilor ce intră în formula de calcul în vederea determinării TVA ce poate fi dedusă de societate, cu luarea în considerare a celor reținute în motivarea acestei soluții de desființare și a dispozițiilor legale incidente.

3.3. Referitor la TVA în sumă de V3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța asupra acestei diferențe de TVA rezultată în urma inspecției fiscale, în condițiile în care societatea nu își motivează contestația prin care solicită considerarea ca nedatorat a debitului stabilit prin decizia emisă în urma inspecției și pentru această diferență.

În fapt, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală de la pg. 14/32 și pg. 19/32 din raportul de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 societatea ABC SRL a declarat eronat TVA deductibilă și TVA colectată în deconturile de taxă depuse la autoritatea fiscală, ceea ce a condus la majorarea TVA deductibilă cu suma de DR lei, dar și a TVA colectată cu suma de VW lei, cu consecința stabilirii suplimentare a TVA în urma inspecției fiscale în sumă de (– DR lei + VW lei =) V3 lei, sumă ce se regăsește în totalul TVA de V1+V2+V3 lei stabilit în urma inspecției fiscale.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL a solicitat desființarea deciziei de impunere nr. F-X aaa/2019 pentru întreaga diferență suplimentară de TVA în sumă de V1+V2+V3 lei stabilită în urma inspecției fiscale, inclusiv deci a diferenței de V3 lei provenită din declararea eronată a TVA în deconturile de taxă, dar nu precizează niciun motiv în legătură cu această diferență.

În drept, conform art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 269. – (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

iar pct. 2.5 și pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 precizează:

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

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

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

”Art. 249. - Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege”.

”Art. 250. - Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art.73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 73. - (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".

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră:

*"Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu sustinerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării".***

Având în vedere că societatea a contestat întreg debitul stabilit în urma inspecției fiscale, dar nu a depus documente, nu a adus argumente și nu a invocat temeuri de drept în legătură cu partea din debit aferentă diferenței de TVA de V3 lei (= – DR lei + VW lei), contestația se va respinge ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

3.4. Referitor la venitul în sumă de N lei

Cauza supusă soluționării este dacă baza impozabilă a impozitului pe profit trebuia diminuată în urma inspecției fiscale prin considerarea unui venit înregistrat de contribuabila însăși drept sumă împrumutată, în condițiile în care contribuabila nu a dovedit o altă situație de cât cea rezultată din propria-i evidență contabilă, iar documentul prezentat în susținere este pro-causa, antedatat și nu poate fi luat în considerare ca reflectând o situație de fapt reală și corectă.

În fapt, conform celor menționate la pg. 5-6/32 din RIF nr. F-X bbb/2019 organele de inspecție fiscală nu au constatat nicio diferență suplimentară față de profitul impozabil de PQ lei stabilit de societate pentru anul fiscal 2014.

Prin contestația formulată ABC SRL reproșează organelor de inspecție fiscală că au acceptat fără nicio rezervă datele furnizate de societatea însăși și că nu au constatat eroarea contabilă produsă în anul 2014 prin înregistrarea la venituri a sumei de N lei, care reprezenta o despăgubire încasată pentru prăbușirea unei aeronave care nu-i aparținea și care i-a fost lăsată la dispoziție de proprietar în considerarea relațiilor de afiliere dintre părți, motiv pentru care organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să reducă veniturile societății și să recalculeze profitul impozabil stabilit de societate.

În drept, sunt incidente prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit căroră:

"Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare",

coroborate cu prevederile pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.

În legătură cu înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor, art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede că ”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”.

De asemenea, potrivit pct. 57 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

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

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

În speță sunt incidente și prevederile art. 12, art. 55, art. 72, art. 73 și art. 118 din Legea nr. 2074/2015 privind Codul de procedură fiscală conform cărora:

“Art. 12. - (1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință”.

“Art. 55. - (2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează **mijloace de probă, putând proceda la:**

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege”.

“Art. 72. - **Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de**

impozitare. în cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

“Art. 73. – (1) *Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

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

“Art. 118. - (5) *Inspekția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă”.*

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, în cazul impozitului pe profit, baza impozabilă reprezentată de profitul impozabil este stabilită pornind de la veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitatea contribuabililor cu respectarea reglementărilor contabile, evidența contabilă constituind în sine o probă la stabilirea bazei impozabile, care este apreciată de organele fiscale prin analizarea și coroborarea altor mijloace de probă în vederea stabilirii corecte a bazei de impunere.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că societatea ABC SRL în calitate de locatar a încheiat în data de 16.04.2014 cu societatea afiliată AFY GmbH din Bulgaria în calitate de locator un contract de închiriere a unei aeronave fără echipaj tip Robinson R44 Raven II serie 12055, pentru executarea activităților aeriene pe teritoriul României. Conform art. 6.2 din contract locatorul se obligă să încheie și să mențină polițe de asigurare conform art. 9 din contract, iar conform art. 9.1 din contract locatorul renunță la orice drepturi de recurs împotriva și sunt de acord să despăgubească și să exoneraze locatarul “de și împotriva oricăror răspunderi, pretenții, daune, pierderi, cereri, costuri, proceduri și sentințe apărute și având orice natură, fie din contract. Prejudiciu, neglijența, răspundere strictă sau altfel din cauza pierderii, daunelor aduse proprietății locatorului și/sau unui terț, inclusiv accident fizic și/sau decesul pasagerilor și terților, apărute din sau în orice fel legate de executarea prezentului contract”. Reprezentantul celor două părți semnatare este aceeași persoană – domnul CK.

Societatea ABC SRL a prezentat un document (în limba germană) emis în favoarea sa la data de 26.09.2014 de societatea A... Aviation, cu referire la dauna nr. 14036/23.06.2014 pentru suma netă de ... euro, **sumă ce a fost încasată în contul bancar al societății din 29.09.2014 și a fost înregistrată de societate la venituri prin nota contabilă 2/29.09.2014** cu formula 5124 = 7581 pentru Dm,00 lei (curs 4,4152 lei/euro) cu explicația „SEEPA DESPĂGUBIRE”.

Prin contestația formulată societatea susține că din despăgubirea în suma Dm lei încasată doar suma de Du lei este aferentă instalațiilor proprii atașate pe aeronavă, diferența de N lei reprezentând despăgubirea aferentă aeronavei-elicopter aparținând societății AFY GmbH, care a lăsat suma la dispoziția societății cu titlu de împrumut.

În acest sens, în susținerea contestației societatea a prezentat acordul de punere la dispoziție de fonduri încheiat la data de 22.06.2014 între societatea ABC SRL și societatea afiliată AFY GmbH din Bulgaria, ambele

reprezentate de aceeași persoană – domnul CK prin care AFY GmbH declară că împrumută societatea cu suma de ... euro (echivalentul a N lei) la data de 22.06.2014, cu dobândă zero și cu obligația restituirii sumei până la data de 25.04.2021. La rândul ei, subscrisa ABC SRL declară că primește cu titlu de împrumut suma de ... euro (echivalentul a N lei), sumă care a intrat în contul societății, fiind încasată de către împrumutată în numele și pe seama împrumutătorului ca efect al despăgubirii Ref. nr. 14065/23.06.2014. Mai jos, în acordul prezentat se specifică că suma de ... euro (echivalentul a N lei) urmează a o socoti încasată de împrumutat la data încasării efective de la asigurator a sumelor cu titlu de daună conform Referinței nr. 14036/23.06.2014.

În raport de susținerile invocate și de documentele prezentate organul de soluționare a contestației reține faptul că **acestea nu demonstrează în niciun fel** că din suma de ... euro, încasată cu titlu de despăgubire în data de 29.09.2014 suma de .. euro reprezintă despăgubirea aferentă aeronavei aparținând societății afiliate AFY GmbH din Bulgaria. În măsura în care despăgubirea încasată cuprindea și despăgubirea aferentă aeronavei închiriate, **societatea nu a prezentat nicio explicație a motivului pentru care a încasat ea însăși despăgubirea pentru aeronavă, în condițiile în care în contractul de închiriere s-a convenit că proprietarul (locatorul) este cel obligat la încheierea asigurării și nu a prezentat în susținere polița/contractul de asigurare încheiat cu societatea de asigurare, documentele aferente evenimentului de zbor care a dus la încasarea asigurării, documentul de daună nr. 14036/23.06.2014, raportul de expertiză la care se face referire în documentul emis la data de 26.09.2014 de către A... Aviation și, în general, documentația necesară din care să reiasă indubitabil că din despăgubirea încasată suma de ... euro reprezintă despăgubirea încasată în numele și pentru AFY GmbH din Bulgaria.**

Mai mult, **din analiza acordului de punere la dispoziție de fonduri încheiat la data de 22.06.2014**, invocat de societatea ca justificând înregistrarea în contabilitate a sumei de .. euro (N lei) drept împrumut, adică în contul 462 "Creditori diverși" în locul contului 7581 "Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități" **reiese neîndoielnic că acesta este un document pro-cauza, antedatat și care nu poate fi luat în considerare ca reflectând o situație de fapt reală și corectă**, așa cum susține contestatoarea. Astfel, acordul respectiv, semnat de aceeași persoană pentru ambele părți și **datat 22.06.2014 face referire la un document ulterior datei întocmirii lui**, adică la referința nr. 14036 din data de 23.06.2014, iar suma de .. euro **este evaluată în lei în acord pe baza cursului valutar din data de 29.09.2014, când suma a fost efectiv încasată în contul bancar al societății, deși la data întocmirii acordului din 22.06.2014 cursul din 29.09.2014 de 4,4152 lei/euro nu avea cum să fie cunoscut**, cursul din 22.06.2014 fiind de 4,3958 lei/euro, ceea ce conduce la o contravaloare în lei a sumei de ... euro de ... lei, cu totul diferită de suma de N lei menționată în acord. De asemenea, în măsura în care acordul a fost încheiat la data de 22.06.2014, **societatea nu a prezentat nicio explicație a motivului pentru care a încălcat reglementările contabile în vigoare și nu a efectuat înregistrările contabile corespunzătoare operațiunilor reieșite din acordul invocat.**

De asemenea, în condițiile în care constatările organelor de inspecție fiscală s-au bazat pe înregistrările din evidența contabilă prezentată, pretenția

societății contestatoare de ignorare a propriilor înregistrări și de obligare a organelor fiscale de a întreprinde demersuri suplimentare care să contrazică ceea ce ea însăși a înregistrat conduce la o *inversare ilegală a sarcinei probei*, contrară prevederilor art. 12 și art. 73 din Codul de procedură fiscală.

În consecință, contestația societății urmează a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

3.5. Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de J lei

Cauza supusă soluționării este dacă veniturile înregistrate în contabilitate din stingerea datoriilor către creditori trebuiau să influențeze profitul impozabil la momentul când a fost încheiat acordul de reglementare și creditorii au declarat irevocabil că nu mai au nicio pretenție asupra sumelor împrumutate, în condițiile în care argumentele aduse în susținerea contestației nu infirmă constatările organelor de inspecție fiscală, iar documentul prezentat în susținere este lipsit de opozabilitate și este contrazis de prevederile acordului de reglementare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL a înregistrat în luna iulie 2017 venituri în cuantum de J lei, în urma regularizării împrumuturilor primite de la Mn a.s. Cehia (C1 lei) și Nm Bulgaria (C2 lei) în care societatea a avut calitatea de subcontractant în cadrul contractului privind cooperarea în distribuția vaccinării aeriene în România încheiat la data de 14 mai 2014 cu societatea Lk a.s. din Cehia ca beneficiar. Toate aceste societăți au încheiat un acord de reglementare în data de 24 aprilie 2015, convenindu-se ca sumele împrumutate să compenseze sumele datorate pentru costurile serviciilor prestate de societate în cadrul contractului din 14 mai 2014.

Deși acordul de reglementare a fost încheiat în data de 24 aprilie 2015, societatea a înregistrat regularizarea lor pe seama veniturilor abia în luna iulie 2017, când era plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, fără să depună declarație fiscală rectificativă pentru anul 2015, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil aferent anului 2015 cu suma de J lei.

Prin contestația formulată societatea susține că înregistrarea acestor sume la venituri a fost efectuată eronat de către societatea prestatoare de servicii contabile și că, deoarece prin acordul de reglementare cele două societăți creditoare au declarat irevocabil că nu mai au pretenții asupra sumelor date cu împrumut, asociații societății au hotărât prin AGA 1/24.04.2015 majorarea capitalului social cu suma de CE euro echivalentul a CT lei, organele de inspecție fiscală reținând eronat un alt curs valutar față de cel din data 24.04.2015.

În drept, sunt incidente prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

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

adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”, coroborate cu prevederile pct. 12 din Normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal, astfel cum au fost aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal”.

Totodată, sunt aplicabile și prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 6. - (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”.

”Art. 10. - (1) Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective”.

”Art. 30. - Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de o declarație scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1) prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirmă că:

a) politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) **situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;**

c) persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate”.

De asemenea, la pct. 56, pct. 57, pct. 431 și pct. 435 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare se prevăd următoarele:

”56. - (1) Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

(2) **Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.**

(3) **Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare”.**

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

"431. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse".

"435. - (1) *Veniturile din exploatare cuprind:*

[...]

e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând *veniturile din* creanțe recuperate, penalități contractuale, *datorii prescrise, scutite sau anulate* potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare".

În speță, societatea ABC SRL a primit cu titlu de împrumut de la Mn a.s. Cehia suma de Y2 euro (C1 lei) și de la Nm Bulgaria suma de Y1 euro (C2 lei) în baza contractelor de creditare nr. 52/29.09.2014 și nr. 51A/24.09.2014. Sumele împrumutate au fost utilizate pentru acoperirea cheltuielilor primei campanii de vaccinare a zzz din România, cheltuieli efectuate în baza contractului privind cooperarea în distribuția vaccinării aeriene în România încheiat la data de 14 mai 2014 de către și între societatea ABC SRL în calitate de subcontractant și societatea Lk a.s. din Cehia ca beneficiar și lider al unei asocieri din care făceau parte Mn a.s. și Nm.

Ulterior, între toate aceste societăți a intervenit acordul de reglementare încheiat la data de 24 aprilie 2015, prin care s-a convenit ca sumele împrumutate de ABC SRL de la Mn a.s. (Y2 euro) și Nm (Y1 euro) să fie compensate cu o parte din suma datorată de aceste două societăți pentru costul serviciilor prestate de către ABC SRL în cadrul contractului din 14 mai 2014. **Ambele societăți împrumutătoare declară irevocabil că nu mai au pretenții privind sumele împrumutate, le consideră rambursate de către societate și renunță la orice drept care ar putea avea legătură cu aceste sume.**

Rezultă, așadar, că la data de 24 aprilie 2015 societatea ABC SRL era obligată potrivit reglementărilor contabile să procedeze la înregistrarea în contabilitate a celor convenite prin acordul de reglementare, respectiv la stingerea datoriilor societății către cele două societăți împrumutătoare. Cum datoriile respective nu au fost stinse nici cu plăți efective, nici cu creanțe ale societății față de cele două societăți, rezultă că acestea nu puteau fi stinse decât pe seama veniturilor societății, cum s-a și întâmplat în fapt, însă mult mai târziu, în luna iulie 2017. De altfel, societatea recunoaște prin contestație că societățile creditoare au declarat irevocabil că nu mai au pretenții asupra sumelor care fac obiectul contractelor de împrumut.

Susținerea societății contestatoare privind înregistrarea eronată a operațiunii și însușirea de către organele de inspecție fiscală a unei situații invocate de o persoană (contabilul) fără calitate procesuală, fără a dovedi existența vreunui mandat special în privința actelor de dispoziție este vădit neîntemeiată întrucât veniturile înregistrate din stingerea datoriilor au fost înregistrate în contabilitatea societății, iar contabilitatea este organizată și condusă sub răspunderea administratorului, care a confirmat prin declarație scrisă prevăzută de lege că cele înregistrate în contabilitate reflectă fidel realitatea.

Referitor la cursul valutar invocat prin contestație, care ar fi determinat venituri doar în sumă de CT lei față de J lei, se reține că societatea nu a prezentat documentația din care să reiasă cum și când anume a efectuat

înregistrările aferente sumelor împrumutate, pentru a decela în ce măsură înregistrările efectuate au influențat profitul impozabil cu eventuale diferențe de curs valutar cu prilejul reevaluării datoriilor în valută la sfârșitul anilor fiscali și oricum cursul valutar din data de 24.04.2015 este de 4,4136 lei/euro, ceea ce determină o valoare de ... lei.

În ceea ce privește hotărârea AGA nr. 1/24.04.2015 prin care cei doi asociați au hotărât majorarea capitalului social cu suma de CE euro echivalentul a CT lei se reține că aceasta are caracterul unui vădit document pro-causa.

Astfel, această hotărâre nu a fost depusă spre a fi menționată în registrul comerțului conform art. 131 alin. (4) din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 5 din Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată, motiv pentru care **este lipsită de orice opozabilitate față de terți, inclusiv față de organele fiscale**. O dovadă suplimentară în acest sens este și faptul că nici la data încheierii inspecției fiscale (11.12.2019) așa-zisa de majorare de capital social nu fusese înregistrată, societatea figurând în continuare cu un capital de numai 200 de lei.

Totodată, în hotărâre se menționează că majorarea de capital social este "ca efect al subrogării asociaților în locul creditorilor inițiali" **contrar oricăror evidențe ce rezultă din simpla citire a acordului de reglementare**, creditorii fiind cei care declară irevocabil că renunță la orice drept în legătură cu sumele împrumutate și le consideră rambursate în contul sumelor datorate, la rândul lor, de către creditorii pentru costul serviciilor prestate de către societate. Ca atare, nici nu poate fi vorba de o subrogare a asociaților în locul creditorilor inițiali, asociații neplătind creditorilor din surse proprii împrumuturile în numele societății pentru a se subroga în drepturile creditorilor și confundând nepermis drepturile și obligațiile societății cu patrimoniul propriu.

Prin urmare, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit aferent veniturilor în sumă de J lei.

3.6. Referitor la baza impozabilă a impozitului pe profit în sumă de P lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța asupra bazei impozabile a impozitului pe profit, în condițiile în care aceasta este influențată de rezultatul refacerii inspecției fiscale pentru TVA și de pierderile fiscale înregistrate în cadrul perioadei fiscale verificate.

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 societatea ABC SRL a fost plătitoare de impozit pe profit până în data de 31.01.2017 când a devenit plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Societatea a declarat la 31.12.2013 o pierdere fiscală cumulată, de recuperat în anii următori în sumă de ... lei, un profit impozabil în anul 2014 în sumă de lei și în anul 2015 în sumă de... lei, ceea ce a condus la recuperarea integrală a pierderii fiscale și determinarea unui profit impozabil cumulată de ... lei, cu un impozit pe profit aferent în sumă de PC lei. În anul 2016 societatea a declarat un profit impozabil de ... lei și un impozit pe profit în sumă de PD lei, iar în luna ianuarie 2017 o pierdere fiscală de ... lei.

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit diferențe în plus și în minus care au dus la majorarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu suma de **A lei**, după cum urmează:

a) *diferențe care au majorat baza impozabilă ... lei*, din care:

- diminuarea bazei pierderii fiscale reportate de societate la 31.12.2013 cu suma de F lei;

- majorarea veniturilor ce compun baza impozabilă a profitului pentru anul 2015 cu veniturile în sumă de J lei înregistrate în contabilitate în luna iulie 2017 ca urmare stingerii datoriilor societății de CE euro către creditorii Mn a.s. Cehia și Nm Bulgaria prin acordul de reglementare încheiat la data de 24 aprilie 2015 (aspecte analizate la pct. 3.5 din prezenta decizie);

b) *diferențe care au diminuat baza impozabilă cu suma de ... lei*, din care:

- diminuarea profitului impozabil cu suma de G lei în anul 2015 și cu suma de H lei în anul 2016 pentru TVA colectată prin extragerea din veniturile înregistrate din serviciile de instruire și formare profesională către persoane neimpozabile din afara României (aspecte analizate la pct. 3.2 din prezenta decizie);

- diminuarea profitului impozabil, respectiv majorarea pierderii fiscale cu suma de U lei în anul 2016 și cu suma de K lei în luna ianuarie 2017 reprezentând cheltuieli deductibile generate de calcularea pro-ratei pentru TVA dedusă (aspecte analizate la pct. 3.2 din prezenta decizie).

Organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit datorat de IP lei pentru anul 2015 și de 0 (zero) lei pentru anul 2016 (pierdere fiscală), rezultând astfel o diferență suplimentară de impozit pe profit față de cea declarată de societate de $IP \text{ lei} + 0 \text{ lei} - PC \text{ lei} - PD \text{ lei} = P \text{ lei}$.

Prin contestația formulată societatea ABC SRL susține că impozitul pe profit aferent bazei impozabile este de PI lei în loc de P lei, cât a fost stabilit ca impozit datorat în urma inspecției fiscale, iar baza impozabilă evidențiată în raportul de inspecție fiscală de BI lei nu corespunde cu baza impozabilă din decizia de impunere de A lei, ceea ce a influențat determinarea corectă a bazei impozabile potrivit prevederilor art. 19 alin. (1) cu aplicarea art. 31 din Codul fiscal referitoare la recuperarea pierderii fiscale.

În drept, potrivit art. 19 alin. (1) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

"Art. 19. - (1) **Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

Prevederi similare se regăsesc la art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016.

Totodată, conform art. 113 alin. (2) lit. i) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată organele de inspecție fiscală sunt obligate să procedeze la „*stabilirea corectă a bazei de impunere*, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor”.

Din cele anterior prezentate reiese că organele de inspecție fiscală au influențat baza impozabilă a impozitului pe profit și pe baza constatărilor referitoare la TVA prin faptul că au extras din venituri taxa colectată pentru operațiuni considerate scutite constând în servicii de formare profesională prestate unor persoane neimpozabile din afara României și au majorat cheltuielile cu TVA ajustată în urma calculului pro-ratei. Aceste constatări au fost supuse analizei la pct. 3.2 din prezenta decizie, dispunându-se desființarea deciziei de impunere nr. F-X aaa/2019 pentru TVA în sumă de V2 lei reprezentând TVA aferentă serviciilor de formare profesională în sumă de VF lei și TVA deductibilă ajustată în urma pro-ratei în sumă de RO lei și refacerea inspecției fiscale pentru aceste sume. În sumele pentru care s-a dispus refacerea inspecției sunt incluse și diferențele de ... lei care au diminuat baza impozabilă a impozitului pe profit.

Totodată, diferența de impozit pe profit a fost influențată și de pierderea fiscală declarată de societate, dar și de pierderea fiscală stabilită în urma inspecției în condițiile în care societatea declarase impozit pe profit, astfel că pentru fiecare influență în parte nu poate fi determinat și impozitul pe profit corespunzător.

Prin urmare, în circumstanțele mai sus-arătate, se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitate de a determina quantumul impozitului pe profit datorat de societate în urma inspecției fiscale, ținând cont că diferențele constatate au fost influențate și de determinarea de pierdere fiscală în loc de profit impozabil, iar corectitudinea bazei impozabile depinde de rezultatele refacerii inspecției fiscale la TVA și având în vedere că stabilirea bazei impozabile este atributul exclusiv al organelor de inspecție fiscală, se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial decizia de impunere nr. F-X aaa/2019 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X, pentru quantumul total al impozitului pe profit contestat, respectiv pentru suma de P lei, în vederea recalculării acestuia în funcție de baza impozabilă rezultată în urma refacerii inspecției fiscale și de soluțiile dispuse prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 19 alin. (1), art. 126 alin. (1) și alin. (9), art. 129 alin. (2), art. 133 alin. (2)-(3), art. 137 alin. (2) lit. b) și art. 141 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 268 alin. (1) și alin. (9), art. 271 alin. (2), art. 278 alin. (2)-(3), art. 280 alin. (4), art. 286 alin. (3) lit. b), art. 292 alin. (1) lit. f) și art. 300 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 12, pct. 6 alin. (3)-(4), pct. 7 alin. (2), pct. 19 alin. (4), pct. 25¹ din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, pct. 8 alin. (2)-(3), pct. 23 alin. (1), pct. 30 alin. (5), pct. 31 alin. (4)-(6) și pct. 42 alin. (1) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 6, art. 10, art. 30 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 56, pct. 57, pct. 431 și pct. 435 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, pct. 2.5 și pct. 11.1 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 și art. 12, art. 55, art. 72, art. 73, art. 113,

art. 118, art. 269, art. 276 și art. 279 din Legea nr. 2074/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

1.Respinge ca neîntemeiată contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 pentru TVA în sumă de **V1 lei**.

2.Desființează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 pentru TVA în sumă de **V2 lei** și impozitul pe profit în sumă de **P lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

3.Respinge ca nemotivată contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X aaa/2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-X bbb/2019 pentru TVA în sumă de **V3 lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Y.