

DECIZIA NR.2464

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P.- Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SOCIETATEA X.

SOCIETATEA X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si priveste suma totala care se compune din:

- impozitul pe profit;
- TVA;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost depusa la A.J.F.P. conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

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

I.Societatea X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor atacate cu privire la impozitul pe profit si TVA, pe motiv ca acestea sunt netemeinice si nelegale pentru urmatoarele considerente:

1.Referitor la cheltuielile cu locatiile de gestiune si chiriiile avand ca obiect apartamentul, societatea contestatoare sustine ca apartamentul in cauza a fost inchiriat de societate in vederea punerii la dispozitia salariatilor care fac naveta la sediul societatii, deci nu ca punct de lucru.Sustine ca a fost incheiat contract de inchiriere cu proprietarul locuintei avand ca obiect inchirierea unei locuinte de serviciu si nu a unui punct de lucru.

Societatea contestatoare arata ca locuinta a fost inchiriata pentru salariatul farmacist si administratorul societatii; sustine ca in contractul de munca al salariatei este specificat acest lucru.

In sustinerea cauzei, societatea contestatoare invoca prevederile art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si prevederile art.2, art.51, art.52, si art.53 din Legea locuintei114/1996 precum si art.29 din normele de aplicare a Legii nr.114/1996.

Din punct de vedere al impozitului pe venit societatea contestatoare invoca prevederile art.55 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art.55 alin.(3) lit.b) precum si art.55 alin.(4) lit.f) din acelasi act normativ.

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare solicita admiterea la deductibilitate a cheltuielilor precum si a impozitului pe profit.

2.Referitor la contractele incheiate cu societatea D, societatea contestatoare sustine:

a) In ceea ce priveste Contractul , societatea contestatoare sustine ca acesta este un contract cadru cu executare succesiva avand ca obiect activitati de consultanta generala de afaceri, dezvoltarea relatiilor cu clientela si cu furnizorii urmarind cresterea cifrei de afaceri, constand in negocierea discounturilor sau renegociaza cu distribuitorii si producatorii de medicamente, testeaza capacitatea lor de a detine o gama cat mai larga de produse necesare consumului unitatii X; pentru realizarea acestui contract s-au emis rapoarte de activitate lunara in care s-au specificat realizarile in plan economic si obtinerea de avantaje financiare pentru societate, operatiunile fiind executate de catre PF in calitate de reprezentant si consultant al societatii X si nu de catre angajat, cum gresit a retinut organul de control.

Totodata societatea contestatoare sustine ca, contractul in cauza este contract de consultanta si nu contract de intermediere cum a retinut organul de control.

b) Referitor la contractele, societatea contestatoare sustine ca a obtinut avantaje majore urmare consultantei acordata de catre PF ca reprezentant al D prin obtinerea de discounturi substantiale comerciale.Aceste contracte au fost semnate separat ca urmare a fiecarei operatiuni unice in obtinerea avantajului major pentru X .

Astfel, prin Contractul s-a obtinut in discount de.. lei in avantajul X prin negocierile comerciale cu M; Prin Contractul s-a obtinut un avantaj comercial urmare negocierii comerciale cu M si un discount comercial urmare negocierii cu F; Prin Contractul s-a obtinut un discount comercial de la M si un avantaj comercial de la F ; Prin contractul s-a obtinut in urma negocierilor comerciale cu F un discount.

c) Referitor la Contractul , societatea contestatoare arata ca acesta are ca obiect de activitate "activitati comerciale de sondare si analiza a punctelor de lucru prin instrumentul denumit client misterios."Acesta metoda are ca obiect obtinerea informatiilor de piata prin testarea clientelei si a elementelor care pot sa imbunatateasca imaginea comerciala, raspunsul la asteptarile clientilor, ameliorarea punctelor slabe.

Totodata, s-a urmarit testarea salariatilor de deservire in relatia cu pacientii si aflarea nevoilor speciale ale acestora in tratamentele si medicamentele pe care le cauta si s-a urmarit modul in care s-a facut consilierea si comunicarea cu pacientii.

Societatea contestatoare prezinta un articol care defineste functionalitatea cercetarilor de tip"Client misterios" si sustine ca este o practica curenta care poate avea o cadenta de patru ori pe an in functie de sezon si de ciclicitatea economica; este larg folosita in Romania de catre lanturile de retail cat si a lanturilor farmaceutice.

In cazul contractului acestea se bazeaza pe principiul liberatii economice si antreprenoriatul intre parti ; el a fost executat de catre PF si nu de alta persoana iar raspunsurile s-au contabilizat prin realizarea unui numar de 10 chestionare si realizarea unui raport final prin care X si-a ameliorat activitatea in relatia directa cu clientela.

Pentru motivele prezentate societatea contestatoare solicita eliminarea valorii acestui contract din recalcularea impozitului pe profit intrucat operatiunea este legala si conforma cu realitatea.

d) Referitor la contractele , societatea contestatoare sustine ca aceste contracte au ca obiect operatiuni comerciale de atragere de investitori pentru cesiunea fondului de comert sau a eventualelor parti sociale ; aceste operatiuni de promovare au avut loc prin negocieri cu posibili investitori atat din Romania cat si din strainatate, fiecare operatiune

fiind distincta si presupune un tip de actiune de atragere de investitor pentru a marii sansele atragerii unui investitor.

Societatea contestatoare sustine ca D este membru al cabinetelor in Franta; in economiile occidentale acest tip de actiuni sunt facturate cu o taxa initiala pentru preluarea dosarelor pentru o anumita perioada de timp si mai apoi, in cazul realizarii unei tranzactii si semnarea cu un viitor investitor se va aplica un onorariu de tranzactionare cu o valoare intre 5% si 10%.

Societatea contestatoare sustine ca serviciul in cauza este explicat pe site-urile, ca serviciul nu este gratuit asa cum s-a retinut de catre organele de inspectie fiscala.

In cazul contractului de mandat incheiat intre D si X acesta a avut ca obiect vanzarea fondului de comert si nu a partilor sociale cum organul de control a specificat in actul de control, sustinand ca aceasta ar fi in favoarea asociatului firmei in cazul vanzarii lor; in realitate discutiile au avut loc pentru vanzarea fondului de comert format din clientela, vad comercial si autorizatiile obtinute de la Ministerul Sanatatii.

In cadrul acestui tip de contract , societatea contestatoare sustine ca s-au purtat discutii cu diferiti investitori printre care si S , proprietarul lantului de farmacii.. anexeaza proiectul de preluare a fondului de comert al X si schimburile de e-mail cu reprezentantii acestuia.

Astfel, societatea contestatoare sustine ca operatiunile de cesiune fond de comert sunt realizate pentru obtinerea unei valori financiare pentru societate si nu in avantajul asociatului cum gresit s-a retinut; operatiunea de tranzactionare este taxabila cu 16% impozit pe profit si considera ca aceasta este legala, reala si oportuna in momentul in care partile ajung la un pret satisfactor.

In ceea ce priveste Contractul , societatea sustine ca la art.4 se prevede realizarea unei analize financiare pe anii 2010-2011 iar in Contractul la art.4 si art.5 se prevede realizarea a doua analize financiare pe anii 2011-2012 si 2012-2013. Analizele financiare au fost necesare in vederea obtinerii informatiilor financiare si starea societatii in piata fata de concurenta precum si realizarea instrumentelor de management si a informatiilor privind proiectiile pe ani a activitatii economice din care s-a expirat in luarea deciziilor.

Pentru motivele invocate societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei cu privire la aceste cheltuieli si recalcularea impozitului pe profit .

e).Referitor la postul de consilier juridic al PF, societatea contestatoare arata ca aceasta este angajata societatii X pe postul de consilier juridic inca din anul 2000 iar din fisa postului reiese foarte clar ca ea nu are atributii de negociere comerciala, de organizare si functionare in vreun fel al activitatii societatii, ea se ocupa strict de problemele juridice interne ale societatii si de angajati.

f).Referitor la situatia afilierii de societati comerciale , societatea contestatoare sustine ca intre acestea nu au existat suprapuneri de activitate ci doar conlucrare iar serviciile prestate de D au fost efectuate prin administratorul si nu de PF deoarece aceasta este angajata cu 4 ore conform contractului de munca si are atributii diferite conform fisei postului la D unde se ocupa de relatiile internationale si partenerii externi.

Societatea contestatoare sustine ca preturile invocate au fost libere si conforme cu cele practicate in piata economica fata de ceilalti parteneri care deservesc acelasi tip de activitate.

Totodata, societatea contestatoare arata ca farmacistul sef are functia de coordonare profesionala potrivit Normelor de functionare a farmaciilor , PF are functia de consilier juridic intern si problemele cu angajatii iar D are atributii de negociere comerciala

externalizate.

3.Referitor la achizițiile efectuate în perioada ianuarie 2010-septembrie 2015 societatea contestatoare susține ca :

a)achizițiile notate ca și bunuri nu au legătură cu activitatea desfășurată și este de acord cu nedeductibilitatea acestor cheltuieli.

b)achizițiile cu materiale de construcții , societatea susține ca acestea au fost folosite cu ocazia realizării construcțiilor, renovărilor la sediile celor două farmacii.

Totodată societatea contestatoare recunoaște ca s-au înregistrat eronat sumele..

Conform Contractului de lucrări de construcții înregistrat, lucrările au fost efectuate cu materialele beneficiarului iar executantul le-a folosit în scopul renovărilor, amenajărilor și reconfigurării la Farmacia...

c) Referitor la mijloacele fixe, societatea recunoaște ca acestea au fost înregistrate eronat;

d) Referitor la lucrările de construcții , efectuate la punctul de lucru, acestea au fost efectuate în baza contractului de lucrări înregistrat și s-au efectuat cu materialele executantului .Lucrările au fost reale și legale iar punctul de lucru a funcționat între iunie2012- iulie2013, cu program de 3 zile pe săptămână , fiind închis ulterior prin plecarea farmacistului.

În susținere societatea anexează:Autorizația de Funcționare emisă de Ministerul Sănătății și Contractul de închiriere încheiat cu PF, Planul spațiului din încănta dispensarului, Hotărârea AGA X pentru înființarea punctului farmaceutic, Act adițional la Contractul cu Casa de Asigurări de Sănătate, Certificat Constatator ONRC, Declarația de înregistrare a casei de marcat, Extrasele "Z" și monetarele.

4.Referitor la înregistrarea în perioada martie 2011-septembrie 2015 a cheltuielilor cu materialele auxiliare , societatea este de acord ca acestea au fost înregistrate în mod greșit și este de acord cu impozitul pe profit.

Ca urmare a celor prezentate, societatea contestatoare solicită recalcularea impozitului pe profit precum și a TVA și admiterea contestației astfel cum a fost formulată.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.-Inspecție fiscală au stabilit în sarcina X obligații fiscale de care se compun din:

- impozitul pe profit;
- TVA;

1.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată, contestat de societate, din Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, rezultă ca obligație fiscală a fost stabilită suplimentar de plată urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor care se compun din:

a).-cheltuieli cu chiria unui apartament asupra cărora a fost stabilit suplimentar de plată impozit pe profit;

Urmare verificării organele de inspecție fiscală au constatat ca, pe perioada iulie 2011 - decembrie 2013, societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă în contul 612 „ Cheltuieli cu redeventele, locații de gestiune și chiriile” suma totală fără TVA, reprezentând contravaloare chirie apartament.

Pentru justificarea înregistrării cheltuielilor, societatea a prezentat Contractul de închiriere, încheiat între X în calitate de locatar și persoana fizică PF în calitate de locator, având ca obiect închirierea unui apartament pentru a-i servi drept locuință de serviciu. Chiria lunară este stabilită în cuprinsul contractului la Cap. IV — Locatarul se obligă a

plateasca locatorului o chirie in valoare de .. lei/luna.

Din explicatii date de catre administratorul societatii organele de inspectie fiscala au retinut ca apartamentul respectiv a fost pus la dispozitia unor angajate ale societatii ca si locuinta de serviciu dupa cum urmeaza : „ locuinta de serviciu in perioada iulie 2011 -august 2012 pentru farmacist,.... in perioada august 2012 -decembrie 2013 acest apartament a avut ca si destinatie locuinta de serviciu pentru administrator - farmacist sef”

Totodata, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca, din documentele prezentate de societate, nu rezulta ca aceasta ar fi desfasurat in perioada 01.01.2010 -31.12.2012, activitati economice in spatiul respectiv. Potrivit bazei de date a ANAF(Fiscnet) societatea nu figureaza ca fiind inregistrata cu punct de lucru.

Astfel, in temeiul prevederilor legale referitoare la locuinta de serviciu, a documentelor si explicatiilor prezentate la control, organele de inspectie fiscala au constatat ca apartamentul, nu indeplineste conditiile prevazute de legislatia in materie pentru a fi incadrat in categoria locuinta de serviciu, societatea nu detine in proprietate astfel de locuinta si nu a incheiat contracte de inchiriere asa cum prevede Legea locuintei nr.114/1996.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu chiria pentru apartamentul in cauza nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri, astfel ca in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate cheltuielile cu chiria iar in temeiul prevederilor art.19 coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

b). -cheltuieli cu serviciile efectuate de D asupra carora a fost stabilit suplimentar de plata impozit pe profit;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, pe perioada ianuarie 2010- decembrie 2015, societatea verificata a inregistrat in debitul contului 628 „ Cheltuieli cu serviciile executate de terti” in baza facturilor emise de firma D.

Pentru justificarea acestor cheltuieli, societatea a prezentat urmatoarele contracte incheiate intre D, in calitate de prestator si X, in calitate de beneficiar:

-Contractul de Consultanta si Anexa la aceste contract; la fiecare luna din perioada verificata este prezentat un desfasurator de activitate ce cuprinde ca si activitati desfasurate discutii cu reprezentantii furnizorilor si alti distribuitori pentru negocierea si achizitia unor pachete, obtinerea de discounturi, pregatirea contractelor.

-Contractele de mandat si anexele aferente, dupa cum urmeaza:

-pentru anul 2010 - Contactele de mandat;

-pentru anul 2011- Contactele de mandat(investitii -transfer — bussines);

-pentru anul 2012- Contactele(investitii -transfer - bussines);

-pentru anul 2013- Contactele de mandat (investitii - transfer - bussines),

-pentru anul 2014- Contactele de mandat

-pentru anul 2015- Contactul de mandat

Urmare analizarii documentelor prezentate in vederea justificarii cheltuielilor cu prestarile de servicii, organele de inspectie fiscala au constatat:

-pentru o parte din Contractele de mandat, in perioada supusa verificarii sunt atasate anexele ce cuprind aceleasi activitati desfasurate si in cadrul Contactului de consultanta respectiv: discutii cu reprezentantii furnizorilor si alti distribuitori pentru negocierea si achizitionarea unor pachete si obtinerea de discounturi.

-serviciile ce fac obiectul contractelor de mandat care au ca obiect investitii - transfer - bussines, in cazul in care acestea ar fi fost prestate efectiv, nu vizeaza desfasurarea activitatii producatoare de venituri a societatii, ci acestea ar fi fost realizate in favoarea asociatului firmei, acesta fiind detinatorul partilor sociale ale X si beneficiar in

cazul vanzarii lor. Din consultarea site-ului transfer-business.com a reiesit ca pe acest site figureaza anunturi de vanzari de afaceri, printre care si farmacii insa acestea pot fi postate in mod gratuit;

Totodata in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala, prin nota explicativa, au solicitat informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii cu privire la necesitatea si realitatea serviciilor prestate de societatea D in conditiile in care PF figureaza ca salariat cu norma intreaga (8 ore/zi) pe post de juristconsult la firma X, in conditiile in care obiectul contractelor prezentate, enumerate mai sus, consta in consultanta juridica si comerciala pentru intocmirea contractelor si negocierea unor discount-uri in relatiile cu furnizorii societatii X.

Din raspunsul dat la Nota explicativa de catre administratorul societatii, rezulta:

“a) Referitor la SC D - contractul Cadru de Consultanta acesta a avut conform art. 3-4 ca si obiect consultanta generala in afaceri. Realitatea si necesitatea acestora a constat in cresterea cifrei de afaceri, obtinerea avantajelor comerciale suplimentare prin discounturi si dezvoltarea relatiilor cu furnizorii. Acestea au adus un avantaj in fata concurentei din oras.

b) Referitor la statutul de salariat al angajatei pe functia de consilier juridic, aceasta a avut atributii juridice exclusive cu angajatii si reprezentarea in fata instantelor judecatoresti conform Fisei postului, anexam fisa postului”.

De asemenea, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala prin adresele inregistrate la AJFP- Structura de inspectie fiscala, au solicitat informatii suplimentare privind negocierea Contactelor de furnizarea produselor farmaceutice de la furnizorii care acorda societatii discounturi mari pentru achizitiile de medicamente.

Din raspunsurile primite de la furnizorii de medicamente au rezultat urmatoarele:

-M specifica urmatoarele : „ In perioada 2010 -2015 intre M si X nu au existat relatii contactuale de intermediere sau alt gen de contracte din care sa rezulte necesitatea emiterii de facturi de comision de catre diversi furnizori. Relatiile contactuale dintre M si X derulate in perioada anterior mentionata au avut la baza contracte de vanzare si distributie produse farmaceutice in baza carora s-au acordat conditii comerciale negociate direct intre M in calitate de vanzator si X in calitate de cumparator”

-F mentioneaza ca „In ceea ce priveste negocierea contractelor s-a realizat, conform spuselor Directorului de vanzari cu participarea supervizorilor de vanzari - si agentul de vanzari in farmacii, din partea F. Din partea colaboratorului X, au participat..au fost prezenti administratorul societari si un domn”

-P comunica urmatoarele „ Contractul - cadru de furnizare produse farmaceutice este incheiat direct si strict intre cele 2 parti. Acest contact nu a fost intermediat de nicio societate comerciala.”

Mai mult, organele de inspectie fiscala au constatat ca D este persoana juridica afiliata cu X, relatiile de afiliere fiind determinata de urmatoarea situatie:

-asociatul majoritar X, PF detine si 49 % din capitalul social al X;

-PD - sotul PF, detine 51% din parti sociale ale X SRL, avand si calitatea de administrator al acestei firme;

Din informatiile existente in baza de date REVISAL a rezultat ca pe perioada supusa verificarii respectiv ianuarie 2010 - decembrie 2015, D a avut urmatorii salariati:

-PF(asociatul D), care a fost angajata pe intreaga perioada (cu norma intreaga in perioada decembrie 2012 - ianuarie 2014; cu timp partial in perioada anterioara lunii decembrie 2012) pe post de manager;

-PF, care a fost angajat doar in perioada februarie 2013 - iulie 2013, pe post de consilier juridic;

Potrivit informatiilor existente in REVISAL, in perioada aprilie 2009 - ianuarie 2014 PF figurează si ca salariat cu norma intreaga (8 ore/zi) pe post de juristconsult la firma X, la aceasta firma aceasta avand si calitatea de asociat (50,67 %); din Fisa postului PF la Cap IX "Atributii" sunt consemnate urmatoarele: avizeaza legalitatea solutiilor rezultate din aplicarea in practica a legislatiei din domeniul in care isi desfasoara activitatea, avizeaza din punct de vedere juridic, dispozitiile conducerii angajatorului, contactuale, alte acte juridice, programele, in care angajatorul are calitatea de parte.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate si inregistrate in evidentele contabile ca si cheltuieli deductibile fiscale nu sunt justificate din punct de vedere al necesitatii prin specificul activitatii desfasurate si obtinerii de venituri impozabile astfel ca in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile, inregistrate in evidentele contabile pe perioada verificata, in baza facturilor emise de D.

In conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar asupra cheltuielilor cu serviciile considerate ca nedeductibile fiscal pe perioada verificata.

c).-cheltuieli cu materiale de constructii, lucrari de constructii, piese mobilier, obiecte de uz personal asupra carora organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit de plata;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada ianuarie 2010 - septembrie 2015, societatea a inregistrat in evidentele contabile achizitii de materiale de constructii, lucrari de constructii, piese mobilier, obiecte de uz personal in suma totala (achizitii care nu au legatura cu activitatea desfasurata + achizitii de materiale de constructii + mijloace fixe care nu au fost identificate la sediul societatii sau la punctul de lucru+ lucrari de constructii la dispensarul ..), pentru care a aplicat un regim de deductibilitate fiscala fiind inregistrate in conturi de stocuri: 303, 3021 si mijloace fixe in contul 214 si ulterior, in conturi de cheltuieli: 603, 6021, 604, 6811, sumele in cauza fiind deduse la calculul impozitului pe profit la perioadele la care au fost inregistrate.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca bunurile in cauza nu au fost identificate la sediul societatii si nici la punctul de lucru.

Din explicatii date de catre administratorul societatii rezulta faptul ca bunurile respective sunt la sediul societatii si la punctul de lucru si anume : „ referitor la achizitiile de materiale de constructii, mobilier acestea au fost necesare cu ocazia realizarii santierelor de amenajare la Farmacii, pentru desfasurarea activitatii de preparare in laborator conform normelor si standardelor impuse de ... si a Colegiului Farmaceutic.”

Referitor la lucrarile de constructii, administratorul mentioneaza ca „acestea au fost realizate de catre Z conform contractelor si situatiilor de lucrari pe diferite perioade ale anilor. Anexam schitele si planurile farmaciilor”

Din verificarea documentelor anexate la Nota explicativa si a explicatiilor inscrise de catre administratorul societarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-bunurile in cauza nu au fost identificate la sediul societarii verificate sau la punctul de lucru; mobilierul de la punctele de lucru, despre care administratorul face referire in Nota explicativa este din pal de culori verde si negru si a fost achizitionat in perioada verificata de la M iar mobila cuprinsa in anexele Notei explicative sunt din lemn masiv fiind achizitionata de la firme;

-potrivit contractelor incheiate cu Z la pct. 2.2) se prevede : „in vederea realizarii obiectului prevazut in contract ...partile au convenit ca beneficiarul sa asigure pe contul

sau materialele necesare, in cantitatile si de calitatea prevazuta in devizul anexa la prezentul contract” astfel incat materialele de constructii la care se face referire in Nota explicativa nu au fost utilizate pentru activitatea societatii.

Conform Contactului de prestari servicii in constructii si amenajari nr.6/16.01.2012 incheiat intre Z si X, in baza caruia au fost efectuate lucrari de constructii la punctul de lucru, incrise in facturile care au fost inregistrate direct pe conturile de cheltuieli in ct. 611 „Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile ” acestea fiind efectuate in anul 2012 pentru amenajarea spatiului Dispensar” in care in prezent isi desfasoara activitatea medicul de familie. In spatiul respectiv nu exista nicio farmacie prin urmare societatea X nu a obtinut venituri la acest punct de lucru.

Potrivit evidentei contabile a societatii, parte din sumele respective au afectat cheltuielile de exploatare, prin inregistrarea directa a achizitiilor de marfuri si servicii pe cheltuieli fie prin inregistrarea acestora pe cheltuieli cu amortizarea si anume: suma a fost inregistrata in conturile 6021 "Cheltuieli cu materiale consumabile", 603 „Cheltuieli cu obiectele de inventar” ,604 „Cheltuieli privind materialele nestocate” , 611 "Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile” iar suma a fost inregistrata in contul 6811"Cheltuieli cu amortizarea”

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) si art.21 alin(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar in temeiul prevederilor art.19 coroborat cu art.17 din acelasi act normativ au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

d).-cheltuieli cu bunurile care nu au fost efectuate in vederea desfasurarii activitatii si asupra carora organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit de plata;

Organele de inspectie fiscala, urmare verificarii au constatat ca pe perioada martie 2011- septembrie 2015, conform fisei contului 60211 „Cheltuieli cu materialele auxiliare - nedeductibile” societatea a inregistrat in evidenta financiar-contabila achizitii de bunuri, care nu au fost efectuate in vederea desfasurarii activitatii si, implicit, cu scopul obtinerii de venituri impozabile, pe care le-a considerat deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul prevederilor art.19 coroborat cu art.17 din acelasi act normativ au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

2)In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata, contestata de societate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

a).Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii emise de D , pentru motivele prezentate la pct.2 “Impozit pe profit”.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal pe motiv ca serviciile inscrise in facturile emise de D nu sunt destinate operatiunilor taxabile ale societatii.

b).In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor de achizitii de bunuri si servicii asa cum au fost prezentate la pct.3”Impozit pe profit si anume: TVA aferenta achizitiilor de bunuri si servicii care nu au legatura cu activitatea desfasurata, TVA aferenta achizitiilor de materiale de constructii, TVA aferenta achizitiilor

de mijloace fixe care nu au fost identificate la sediul societatii sau punctele de lucru ale societatii, TVA aferenta achizitiei de materiale de constructii destinate reparatiilor efectuate la dispensar.

Avand in vedere ca s-a constatat ca bunurile si serviciile achizitionate nu au fost destinate desfasurarii activitatii societatii, acestea fiind puse la dispozitia altor persoana in mod gratuit, organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederile art.137 si art.140 din acelasi act normativ au colectat suplimentar TVA.

c).In ceea ce priveste TVA colectata suplimentar pentru bunurile inregistrate pe cheltuieli de protocol, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca , in perioada martie 2013-decembrie 2015, societatea a inregistrat in contul 623"Cheltuieli cu reclama, publicitatea si de protocol" suma pe care a considerat-o ca nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit, fara a aplica tratamentul fiscal aferent TVA.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala, au constatat ca societatea a incalcat prevederile art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare motiv pentru care au colectat suplimentar TVA pentru bunurile inregistrate pe cheltuieli de protocol.

III. Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2010-31.12.2015

A) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de societatea X;

1.In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu chiria precum si asupra impozitul pe profit stabilit suplimentar in conditiile in care societatea contestatoare nu a facut dovada ca apartamentul inchiriat a fost utilizat in scopul realizarii de venituri iar la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie.**

In fapt, pe perioada iulie 2011 - decembrie 2013, societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli in contul 612 „ Cheltuieli cu redeventele, locatii de gestiune si chiriile” reprezentand contravaloare chirie apartament in baza Contractului de inchiriere incheiat intre X in calitate de locatar si persoana fizica in calitate de locator.Apartamentul inchiriat a fost considerat drept locuinta de serviciu, chiria fiind suportata de societatea contestatoare.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu chiria pe motiv ca apartamentul, nu indeplineste conditiile prevazute de legislatia in materie pentru a fi incadrat in categoria locuinta de serviciu, societatea nedetinand in proprietate astfel de locuinta si nu a incheiat contracte de inchiriere cu angajatii asa cum se prevede in Legea locuintei nr.114/1996 si mai mult cheltuielile cu chiria pentru apartamentul in cauza nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri, asa cum prevede art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu chiria, organele de inspectie

fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea contestatoare considera ca cheltuielile cu chiria apartamentului sunt deductibile fiscal in conformitate cu prevederile art.21 alin.(3) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deoarece apartamentul, a fost inchiriat in vederea punerii la dispozitia salariatilor care fac naveta, ca locuinta de serviciu; arata ca locuinta a fost inchiriată pentru salariaata (farmacista) si administratorului; sustine ca in contractul de munca al salariatei este specificat acest lucru.

In sustinerea cauzei, societatea contestatoare invoca prevederile art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si prevederile art.2, art.51, art.52, si art.53 din Legea locuintei 114/1996 precum si art.29 din normele de aplicare a Legii nr.114/1996.

Din punct de vedere al impozitului pe venit societatea contestatoare invoca prevederile art.55 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum si prevederile art.55 alin.(3) lit.b) precum si art.55 alin.(4) lit.f) din acelasi act normativ.

In ceea ce priveste deductibilitate cheltuielilor la art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

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

In speta sunt incidente si prevederile art.21 alin.(4) lit.e) si lit.l) din acelasi act normativ , potrivit caruia:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii; [...]

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III;”

La pct.43 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.e) din Cod , se prevede:

“Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților următoarele:

a) cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către participanți, în favoarea acestora;

b) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

c) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;

*d) *** Abrogată*

e) alte cheltuieli în favoarea acestora.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

De asemenea, din prevederile legale enuntate se retine ca sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile facute in favoarea actionarilor, asociatilor printre care si

cheltuielile cu chiria si intretinerea spatiilor puse la dispozitia acestora precum si alte cheltuieli salariale si/sau asimilate acestora care nu sunt impozitate la angajat cu exceptia celor prevazute la titlu III din Cod.

Potrivit art.55 alin.(1) , alin.(2) lit.k) si alin.(3) lit.b) din Titlu III "Impozitul pe venit" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

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

k) orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.

(3) Avantajele, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:[...]

b) cazare, hrană, îmbrăcăminte, personal pentru munci casnice, precum și alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un preț mai mic decât prețul pieței;"

La pct.69, pct.70, pct.72 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art.55 din Cod, se prevede:

"69. Avantajele în bani și în natură sunt considerate a fi orice foloase primite de salariat de la terți sau ca urmare a prevederilor contractului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, după caz.

70. La stabilirea venitului impozabil se au în vedere și avantajele primite de persoana fizică, cum ar fi:[...]

"f) contravaloarea folosinței unei locuințe în scop personal și a cheltuielilor conexe de întreținere, cum sunt cele privind consumul de apă, consumul de energie electrică și termică și altele asemenea, cu excepția celor prevăzute în mod expres la art. 55 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal;"

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

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

In Normele metodologice date in aplicarea art.55 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se specifica in mod clar ca avantaje in natura impozabile sunt si contravaloarea folosintei unei locuinte in scop personal si a cheltuielilor conexe de

intretinere cum sunt cele privind consumul de apa, consumul de energie electrica, termica si altele asemenea.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Pe perioada iulie 2011 - decembrie 2013, societatea verificata a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu chiria, deductibile fiscal, avand la baza Contractul de inchiriere incheiat intre X in calitate de locatar si persoana fizica in calitate de locator.

Potrivit art.3 din Contract "Obiectul prezentului contract il constituie inchirierea apartamentului, pe care chiriiasul il va folosi ca si locuinta de serviciu pentru X".

Potrivit art.4, contractul s-a incheiat pe perioada de un an cu posibilitate de prelungire prin acte aditionale; conform actelor aditionale existente la dosarul contestatiei, contractul are valabilitate pana la data de...

Conform art.5 din Contract "Locatarul se obliga a plati locatorului o chirie , platibila pana la data de 15 aferenta fiecarei luni calendaristice. "

In contestatia formulata precum si raspunsul dat la Nota explicativa, in timpul controlului, societatea sustine ca apartamentul in cauza a fost pus la dispozitia unor angajate ale societatii ca si locuinta de serviciu dupa cum urmeaza : „ locuinta de serviciu in perioada iulie 2011 -august 2012 pentru farmacist,.... in perioada august 2012 -decembrie 2013 acest apartament a avut ca si destinatie locuinta de serviciu pentru administrator ”.

La dosarul contestatiei se afla Contractul individual de munca pentru farmacista, care a incetat in august 2012 .In contractul anexat la pct.L "Alte Clauze" este specificat faptul ca societatea va deconta "taxa abonament auto sau locuinta de serviciu", insa din statul de plata anexat la dosarul contestatiei nu rezulta ca aceasta ar fi beneficiat de aceste facilitati.

In conformitate cu prevederile legale mai sus enuntate sunt considerate venituri din salarii toate veniturile in bani si/sau in natura obtinute de o persoana fizica ce desfasoara o activitate in baza unui contract individual de munca sau a unui statut special prevazut de lege, inclusiv cazarea, hrana, imbracamintea , personal pentru munci casnice precum si alte bunuri sau servicii oferite gratuit sau la un pret mai mic decat pretul pietei iar din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca societatea contestatoare ar fi considerat ca fiind venit impozabil avantajul in natura inregistrat in Contractul individual de munca al farmacistei si ca ar fi retinut impozitul pe venit si contributiile sociale obligatorii in conformitate cu prevederile Titlului III "Impozit pe venit" din Codul fiscal.

Prin urmare, cheltuielile cu chiria locuintelor asigurate salariatilor in baza contractului individual de munca, puse gratuit la dispozitia acestora si neimpuse conform art.55 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal ca avantaje de natura salariala ori asimilate salariilor sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

Cu privire la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia cheltuielile cu chiria spatiilor de locuit sunt deductibile ca si cheltuielile aferente unor locuinte de serviciu conform prevederilor art.21 alin.(3)lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Potrivit prevederilor art.21 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

"(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

l) cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%;

Din prevederile legale enunțate se reține ca au deductibilitate limitată **cheltuielile cu funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu**, în limita corespunzătoare suprafețelor construite conform prevederilor Legii locuinței nr.114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pe de altă parte, spațiul de locuit închiriat de societate de la persoana fizică Dragan Alina Ioana nu reprezintă locuința de serviciu.

Notiunea de locuința de serviciu este definită la art.2 lit.d) din Legea nr.114/1996 , republicată, potrivit căruia:

“d) Locuință de serviciu

Locuință destinată funcționarilor publici, angajaților unor instituții sau agenți economici, acordată în condițiile contractului de muncă, potrivit prevederilor legale.”

Notiunea de locuința de serviciu este definită și prin Normele metodologice pentru punerea în aplicare a prevederilor Legii locuinței nr.114/1996, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr.1275/2000, care la art.29 alin.(1) precizează:

“(1) Locuințele de serviciu și cele de intervenție fac parte din patrimoniul agenților economici sau al instituțiilor publice centrale ori locale și se administrează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii, contractul de închiriere fiind accesoriu la contractul individual de muncă.

(2) Condițiile de administrare și de închiriere a acestor locuințe se stabilesc de către conducerea agenților economici sau ale instituțiilor deținătoare, cu respectarea prevederilor legale.”

Din prevederile legale enunțate se reține ca locuințele de serviciu fac parte din patrimoniul agenților economici sau al instituțiilor publice centrale ori locale și se administrează în interesul acestora prin închiriere salariaților proprii ,contractul de închiriere fiind accesoriu contractului de muncă.

În cauza în speță, este vorba despre un apartament închiriat de către societate și care conform sustinerilor reprezentantului legal al societății acesta a fost pus în mod gratuit la dispoziția salariaților , în perioada iulie 2011 -august 2012, precum și la dispoziția administratorului societății de perioada august 2012 -decembrie 2013.La dosarul contestației nu a fost prezentat un contract de (sub)închiriere încheiat între societate și salariații respectiv administrator.

Mai mult , după cum am arătat mai sus, cazarea acordată salariaților reprezintă avantaje în natură care se impozitează în conformitate cu prevederile Titlu III”Impozit pe venit”.

Cu privire la afirmatia societății contestatoare potrivit căreia în speță sunt aplicabile prevederile art.55 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora:

“(4) Următoarele sume nu sunt incluse în veniturile salariale și nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit:

c) contravaloarea folosinței locuinței de serviciu sau a locuinței din incinta unității, potrivit repartiției de serviciu, numirii conform legii sau specificității activității prin cadrul normativ specific domeniului de activitate, compensarea chiriei pentru personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și compensarea diferenței de chirie, suportată de persoana fizică, conform legilor speciale;”,

mentionam ca aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care acest articol de lege se aplica unei anumite categorii de saratiati respectiv personalului din sectorul de aparare nationala, ordine publica si siguranta nationala conform legilor speciale.

La pct.83 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind codul fiscal, dat in aplicarea art.55 alin.(4) lit.c) din Cod, se specifica:

“Prin locuințe acordate ca urmare a specificității activității se înțelege acele locuințe asigurate angajaților când activitatea se desfășoară în locuri izolate, precum stațiile meteo, stațiile pentru controlul mișcărilor seismice, sau în condițiile în care este solicitată prezența permanentă pentru supravegherea unor instalații, utilaje și altele asemenea.”

Art.55 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se refera la contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajatii isi au domiciliul si localitatea unde se afla locul de munca al acestora, la nivelul unui abonament lunar, insa la dosarul contestatiei societatea nu a facut dovada ca ar fi decontat salariatului cheltuielile de deplasare pentru transportul intre localitatea de domiciliu si localitatea unde se afla locul de munca al acestora, la nivelul unui abonament lunar.

Prin urmare, argumentele prezentate de societate in sustinerea contestatiei sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

Mai mult ,se retine ca in speta exista relatii de afiliere , conform art.7 alin.(21) lit.b) din Codul fiscal, PF in calitate de proprietar al apartamentului inchiriat are calitatea de asociat al Societatii X.

Avand in vedere ca la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala precum si faptul ca argumentele prezentate de societatea nu sunt intemeiate , in speta se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile cu chiria.

Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata asupra cheltuielilor cu chiria, mentionam ca acesta a fost stabilit in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit caruia:

“(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.”

coroborat cu prevederile art.17 din același act normativ, potrivit caruia:

“Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.”

În consecința având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare pe perioada verificată, documentele existente la dosarul contestației, faptul că societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare iar argumentele prezentate de către aceasta nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în cauză în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit caruia:

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

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

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X cu privire la impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plată prin Decizia de impunere și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție, pe perioada verificată.

2.Cu privire la impozitul pe profit stabilit asupra cheltuielilor cu serviciile considerate ca nedeductibile fiscal de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, **D.G.R.F.P. - Serviciul Soluționare Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu serviciile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise de D precum și asupra impozitului pe profit în condițiile în care nu se face dovada că serviciile au fost prestate efectiv și sunt destinate realizării de venituri impozabile.**

În fapt, pe perioada ianuarie 2010- decembrie 2015, societatea verificată a înregistrat în debitul contului 628 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți” suma în baza facturilor emise de firma D, conform contractelor încheiate între D, în calitate de prestator și X, în calitate de beneficiar, și anume:

- Contractul de Consultanță și Anexa nr. 1 la acest contract;
- Contractele de mandat și anexele aferente, după cum urmează:
 - pentru anul 2010 - Contactele de mandat;
 - pentru anul 2011- Contactele de mandat (investiții -transfer — bussines),
 - pentru anul 2012- Contactele (investiții -transfer - bussines);
 - pentru anul 2013- Contactele de mandat (investiții - transfer - bussines),
 - pentru anul 2014- Contactele de mandat;
 - pentru anul 2015- Contactul de mandat;

Urmare analizarii documentelor prezentate in vederea justificarii cheltuielilor cu prestarile de servicii precum si informatiile transmise de reprezentantul legal al societatii precum si raspunsurile primite de la furnizorii de medicamente, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-pentru o parte din Contractele de mandat, in perioada supusa verificarii sunt atasate anexele ce cuprind aceleasi activitati desfasurate si in cadrul Contactului de consultanta respectiv: discutii cu reprezentantii furnizorului si alti distribuitori pentru negocierea si achizitionarea unor pachete si obtinerea de discounturi.

-serviciile ce fac obiectul contractelor de mandat care au ca obiect investitii - transfer - bussines, in cazul in care acestea ar fi fost prestate efectiv, nu vizeaza desfasurarea activitatii producatoare de venituri a societatii, ci acestea au fost realizate in favoarea asociatului firmei, acesta fiind detinatorul partilor sociale ale X si beneficiar in cazul vanzarii lor. Din consultarea site-ului transfer-business.com a reiesit ca pe acesta figureaza anunturi de vanzare de afaceri, printre care si farmacii insa acestea pot fi postate in mod gratuit;

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate si inregistrate in evidentele contabile ca si cheltuieli deductibile fiscale nu sunt justificate din punct de vedere al necesitatii prin specificul activitatii desfasurate si obtinerii de venituri impozabile astfel ca in temeiul prevederilor art.21 alin.(1) art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au respins la deductibilitate cheltuielile cu serviciile, inregistrate in evidentele contabile pe perioada verificata, in baza facturilor emise de D.

In conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar asupra cheltuielilor cu considerate ca nedeductibile fiscal pe perioada verificata.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare prezinta detaliat pentru fiecare contract incheiat cu firma D obiectul contractului sustinand ca serviciile au fost prestate conform contractelor incheiate de catre PF, ca s-au emis rapoarte de activitate lunara in care se specifica realizarile in plan economic si obtinerea de avantaje financiare pentru societate, motiv pentru care considera ca cheltuielile cu serviciile sunt deductibile fiscala.

In drept, in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora:

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

De asemenea, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

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

coroborat cu prevederile pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea articolelor de lege mai sus enuntate, care stipuleaza:

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

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

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

Din prevederile legale enuntate se retine ca sunt considerate cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

De asemenea, sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu serviciile de management, consultanta , asistenta sau alte prestari de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatii desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

-serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situapii de lucrări, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

-contribuabilul trebuie să dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Societatii X a inregistrat in contul 628”Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti” suma, in baza facturilor emise de firma D, conform contractele incheiate intre D, in calitate de prestator si X, in calitate de beneficiar, si anume:

- Contractul de Consultanta si Anexa nr. 1 la aceste contract;
- Contractele de mandat si anexele aferente, dupa cum urmeaza:
 - pentru anul 2010 - Contactele de mandat ;
 - pentru anul 2011- Contactele de mandat(investitii -transfer — bussines);
 - pentru anul 2012- Contactele ..
 - pentru anul 2013- Contactele de mandat..
 - pentru anul 2014- Contactele de mandat..
 - pentru anul 2015- Contactul de mandat ..

Analizand Contractul incheiat intre D in calitate de mandatar executant si X in

calitate de mandant beneficiar se retine ca acesta are ca obiect conform art.3"Obiectul principal al contractului il constituie:

- activitati de consultanta generala de afaceri;
- dezvoltarea relatiilor cu clientela si cu furnizorii;
- urmarirea cresterii cifrei de afaceri;
- reprezentarea in fata autoritatilor publice;"

La art.4 din contract sunt enumerate activitatile de consultanta secundare care constau in:

"-negocierea discounturilor sau renegocieri cu distribuitorii si producatorii de medicamente;

-testeaza capacitatea lor de a detine o gama cat mai larga de produse necesare consumului unitatii;

-verifica actele societatii privind contractele aditionale de achizitii;

-urmareste exactitatea executarii acestora;

-sondeaza piata farmaceutica de achizitii de medicamente, produse sanitare;

-reprezinta firma in relatia cu Ministerul Sanatatii pentru obtinerea avizelor si autorizatiilor precum si cu Casa Judeteana de Asigurari de Sanatate;

-face rapoarte de activitate orale si scrise ori de cate ori beneficiarul o cere si propune solutii pentru imbunatatirea financiara a firmei;"

Potrivit art.9 "Contractul are durata nelimitata."

La capitolul VI "pretul contractului" se prevede:

"Art.10. Prestarea serviciilor enumerate la art.3 se achita lunar de catre beneficiar, onorariul fiind de ... lei.Plata se face in numerar sau cu ordin de plata.

Art.11.In cazul in care executantul negociaza in contract nou sau se renegociaza un alt contract, pretul va fi procentual in functie de discountul primit si se va achita cu ordin de plata"

La contractul sunt prezentate rapoarte de activitate lunara in care sunt enumerate serviciile prestate si discountul obtinut pentru societate.

Spre exemplu , in Anexa 1 la Contractul de consultanta, cu privire la serviciile prestate in luna ianuarie 2010 se precizeaza:

"1.Discutii cu reprezentantul FURNIZORULUI , in vederea achizitionarii unui pachet de achizitii cu discount maxim.

2.S-a obtinut o valoare discount la facturare.. lei."

In Anexa 2 la Contractul de consultanta,, cu privire la serviciile prestate se precizeaza:

"S-a negociat si pregatit semnarea contractului cu F, in curs."

In Anexa 1 la Contractul de consultanta, inregistrata sub nr. cu privire la serviciile prestate in luna August 2011, se precizeaza:

"Discutii cu agentii de vanzari pentru pregatirea unor noi contracte in semestrul II al anului 2011."

In Anexa 1 la Contractul de consultanta cu privire la serviciile prestate in luna octombrie 2011, se precizeaza:

1.Negocieri si semnarea contractului cu C privind volume de achizitii si termene de plata.

2.Tranzactie cu FURNIZORUL A privind achitarea soldului restant."

La dosarul contestatiei se afla Conventia incheiata intre C si importator pentru produse farmaceutice, in calitate de vanzator si X prin farmacist -reprezentant legal , in calitate de cumparator.

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca D ar fi intervenit in vreun fel in incheierea acestei conventii.

La dosarul contestatiei se afla si alte contracte de vanzare cumparare incheiate intre diversi furnizori de medicamente in calitate de vanzatori si X prin farmacist -reprezentant legal , in calitate de cumparator.

La dosarul contestatiei se afla actul aditional la Contractul-cadru de furnizare de produse farmaceutice fara numar incheiat cu P, avand ca obiect:

“Art.1.Prezentul act aditional reglementeaza conditiile comerciale de livrare de marfuri si modalitatea de calcul si acordare a discounturilor si produce efecte pe an 2013”

La art.2 se prevede:”Pe durata prezentului act aditional , cumparatorul X estimeaza ca va achizitiona produse.

Pentru acest volum de vanzare Furnizorul ofera un discount comercial

Discountul se va acorda conform art.4.”

Actul aditional este incheiat intre furnizorul P , prin reprezentant si X reprezentata de administrator; din acest act aditional nu rezulta ca discountul ar fi fost negociat de catre PF in calitate de reprezentant al D.

La dosarul contestatiei se afla si Contractul de mandat incheiat intre D , in calitate de mandatar/executant si SC X reprezentata legal prin administrator, in calitate de mandant/beneficiar care are ca obiect:

“Art.3.Negocierea si obtinerea unui avantaj comercial major constand intr-un discount si/sau procente de discount pe grupe diferite de achizitii si/sau obtinerea unor termene speciale de plata in favoarea beneficiarului, prin discutii cu Directorii si/sau reprezentantii de vanzari ai firmelor de distributie de medicamente.”

Se retine ca obiectul Contractul de mandat nu difera de obiectul Contractului si actele aditionale la acest contract, incheiat pe perioada nelimitata.

La dosarul contestatiei se afla si Anexa 1 la Contractul de mandat in care se specifica, la art.3 ca;

“Conform art.11 din contract partile decid plata unui onorariu pentru:

A)Obtinerea unui discount major de la F pentru grupe de medicamente comandate, in contul lunii aprilie 2013. .”

La dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca D , in baza Contractului de mandat ar fi contribuit la obtinerea unui discount de la F.

Analizand Contractul de mandat, prezentat in copie la dosarul contestatiei, incheiat intre societatea D, in calitate de mandatar/executant si societatea X reprezentata legal prin administrator, in calitate de mandant/beneficiar, se retine ca acesta are ca obiect :

“Art.3.Negocierea si obtinerea unui avantaj comercial major constand intr-un discount si/sau procente de discount pe grupe diferite de achizitii si/sau obtinerea unor termene speciale de plata in favoarea beneficiarului, prin discutii cu Directorii si/sau reprezentantii de vanzari ai firmelor de distributie de medicamente.”

La dosarul contestatiei se afla si Anexa 1 la Contractul de mandat in care se specifica, la art.3 ca;

“Conform art.11 din contract partile decid plata unui onorariu pentru:

a)S-a negociat si obtinut prin act aditional discounturi speciale intre 10% -30% din discount comercial in avans.

.”

Din anexa nr.5 la Contractul de distributie, rezulta ca aceasta a fost incheiata intre M prin reprezentant, vanzator si X reprezentata de administrator , cumparator iar la art.4 din anexa se specifica:

“In cazul in care Cumparatorul respecta lunar cumulativ toate obligatiile asumate in prezenta Anexa , **Vanzatorul acorda un discount total** (la care se adauga TVA) numai pentru achizitia de produse din cadrul diviziei M calculat in valori procentuale acordate pe clasele de produse corespunzatoare listei de produse .[...]

Vanzatorul va emite factura de discount comercial in avans, in valoare totala(inclusiv TVA) in primele doua luni ale colaborarii in temeiul prezentei anexe.”

De asemenea, din anexa nr.5 la care se face referire in Anexa 1 la Contractul de mandat, nu rezulta ca D ar fi negociat discountul in conditiile in care Anexa nr.5 la Contractul de distributie a fost incheiata intre M prin reprezentant permanent, vanzator si X reprezentata prin administrator , cumparator.

Totodata analizand si celelalte contracte, acte aditionale, anexe la contracte prezentate de societate la dosarul contestatiei se retine ca acestea au fost incheiate intre furnizorii de medicamente(Vanzatori) si X reprezentata de catre administrator, in calitate de cumparator, discounturile fiind negociate cu administratorul X.

Prin urmare, argumentul societatii contestatoare potrivit caruia aceasta a obtinut avantaje majore urmare consultantei acordata de catre PF ca reprezentant al D prin obtinerea de discounturi substantiale comerciale nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala, in vederea stabilirii starii de fapt fiscala , a solicitat prin adresele inregistrate la AJFP - Structura de inspectie fiscala, informatii suplimentare privind negocierea Contactelor de furnizarea produselor farmaceutice de la furnizorii care acorda societatii discounturi mari pentru achizitiile de medicamente.

Din raspunsurile primite de la furnizorii de medicamente au rezultat urmatoarele:

-M specifica urmatoarele : „ In perioada 2010 -2015 intre M si X nu au existat relatii contactuale de intermediere sau alt gen de contracte din care sa rezulte necesitatea emiterii de facturi de comision de catre diversi furnizori. Relatiile contactuale dintre M si X derulate in perioada anterior mentionata au avut la baza contracte de vanzare si distributie produse farmaceutice in baza carora s-au acordat conditii comerciale negociate direct intre M in calitate de vanzator si X in calitate de cumparator”

-F mentioneaza ca „In ceea ce priveste negocierea contractelor s-a realizat, conform spuselor Directorului de vanzari cu participarea supervizorilor de vanzari - si agentul de vanzari in farmacii, din partea F. Din partea colaboratorului X, au participat..au fost prezenti administratorul societari si un domn”

-P comunica urmatoarele „ Contractul - cadru de furnizare produse farmaceutice este incheiat direct si strict intre cele 2 parti. Acest contact nu a fost intermediat de nicio societate comerciala.”

Din evidentele contabile, respectiv balantele de verificare aferente perioadei verificate reiese faptul ca societatea X detine stocuri mari de produse farmaceutice(la 31.12.2014 in contul 371”Marfuri”) , achizitionate in cantitati mari, tocmai in vederea obtinerii de discounturi acordate de distribuitorii de medicamente, discounturi care se acordate in functie de cantitatea de produse achizitionate si nu prin negocieri realizate de firma D.

Cu privire la sustinerile societatii ca urmare consultantei acordata de D ar fi crescut cifra de afaceri a societatii nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care urmare analizei efectuate de organele de inspectie fiscala, aceasta a fost constanta.

Prezentarea Ordinilor de deplasare pe numele PF ca reprezentant al D, in care se specifica ca acesta s-a deplasat la furnizori nu dovedesc faptul ca D a realizat negocierea discounturilor si incheierea de contracte cu furnizorii de medicamente in conditiile in care din documentele mai sus prezentate rezulta contrariul, dovada fiind si raspunsurile primite de la furnizorii de medicamente mai sus enumerati.

In ceea ce priveste Contractul de mandat incheiat intre D in calitate de mandatar si X in calitate de mandant anexat in copie la dosarul contestatiei, se retine ca acesta are ca obiect:

Art.3.Obiectul contractului il constituie activitati comerciale de sondare si analiza a activitatii comerciale a punctelor de lucru apartinatoare beneficiarului , baza analizei de tip”client misterios”.

Art.4.Analiza comerciala de tip “client misterios”este definita prin deplasarea consultantului sau a unui colaborator al sau la sediul si la punctele de lucru ale beneficiarului, fara ca acesta sa cunoasca identitatea acestuia si care sa faca o evaluare interna si externa a activitatii privind modul in care clientii percep imaginea companiei si relationeaza cu salariatii.

Art.5.Prezentul contract este esentialmente comercial.

Art.6.Evaluarea externa se va realiza prin analiza mijloacelor de identificare stradala, zona comerciala, aspectul exterior al accesului, al ferestrelor , la care se mai adauga un sondaj aplicat unui numar de 5-10 clienti prevazut in anexa 2.

Art.7.Evaluarea interioara se va realiza prin analiza aspectului interior al unitatii comerciale, al expunerii marfurilor, vizibilitatea lor, iluminatul interior, dispunerea tijhelelor si a meselor de servire, curatenia aparenta, accesul la toaleta, evaluarea comercialitatii personalului angajat, serviabilitatea, disponibilitatea, informarea cu privire la produse si propunerile alternative.”

Din anexa 2 la Contractul rezulta ca “unitatea de evaluare este situata in orasul si se numeste Farmacia” si sunt prezentate sintetic notiuni generale de marketing.

In vederea justificarii serviciilor prestate de D in baza acestui contract, societatea contestatoare a prezentat la dosarul contestatiei chestionare de sondare a clientilor,; se observa ca Contractul, anexa 2 la contract si chestionarele de sondare a clientilor.

La dosarul contestatie societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte ca prestatorul de servicii a pus la dispozitia acesteia rezultatele sondajului si ca a redactat un “Raport final cu privire la constatari si sa propuna solutii” asa cum se prevede la pct.III art.11, art.12 din Contractul , in conditiile in care la pct.IV”Obligatiile mandantului” art.16 din contract”Sa verifice informatiile primite si aprobe primirea lor.”

Daca Anexa 2 la contract reprezinta raportul final , acesta este unul generic, nu prezinta in detaliu beneficiile aduse societatii X .

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca metoda “Client misterios” are ca obiect obtinerea informatiilor de piata prin testarea clientelei si a elementelor care pot sa imbunatateasca imaginea comerciala, raspunsul la asteptarile clientilor, ameliorarea punctelor slabe precum si testarea salariatilor de deservire in relatia cu pacientii si aflarea nevoilor speciale ale acestora in tratamentele si medicamentele pe care le cauta si s-a urmarit modul in care s-a facut consilierea si comunicarea cu pacientii, insa nu prezinta documente din care sa rezulte cum au influentat veniturile societatii aceste sondaje realizate de D, daca acestea au fost necesare desfasurarii activitatii in conditiile in care in contract art.12, se specifica faptul ca raportul nu va putea influenta deciziile beneficiarului”

Referitor la contractele incheiate intre D in calitate de mandatar si X in calitate de mandant, anexate in copie la dosarul contestatiei, se retine ca acestea au ca obiect:

“Art.3: Obiectul contractului il constituie activitati de reprezentare si promovare a mandantului in fata investitorilor atat in Romania cat si in strainatate prin birourile si contactele pe care acesta le are inregistrate in baza de date cu vanzari de afaceri, atragerea de investitori pentru mandant, cesiunea partiala sau totala a partilorsociale/actiuni.”

La dosarul contestatiei este prezentate anexele la contractele in care se specifica :
Spre exemplu, Anexa 1 la Contractul de mandat, se specifica ca pretul serviciului prestat este de ... lei si se compune din:

- inscrierea mandantului in baza de date a cabinetului ;
- inscrierea mandantului promovare pe site www.transfer-business.com
- transmiterea planului catre clientii investitori ai cabinetului
- transmiterea planului catre Camerele de Comert din Romania
- comunicarea catre cabinetele din Franta

La dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte necesitatea achizitionarii acestor servicii in conditiile in care aceste servicii nu s-au concretizat in incheierea unor contracte de cesiune catre eventuali investitori in perioada in care contractele s-au derulat .

Mai mult, se retine ca obiectul contractului il reprezinta promovarea mandantului in fata investitorilor atat in Romania cat si in strainatate pentru atragerea de investitori pentru mandant in vederea cesiunii partiale sau totala a partilor sociale/actiuni, acesta aducand venituri asociatilor/actionarilor si nu societatii X.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia s-au purtat discutii cu diferiti investitori printre care si S , proprietarul lantului de farmacii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece nu s-a concretizat in nicio tranzactie.

Prin urmare argumentele prezentate de societate in contestatia formulata nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de control; in timpul controlului si la "Discutia Finala" societatea a prezentat aceleasi documente si argumente ca si in contestatia formulata.

Analizand facturile emise de societatea D , se retine ca acestea la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor " au inscris mentiunea "conform contract nr..."fara a se specifica natura serviciilor prestate.

In consecinta se retine ca societatea X nu a demonstrat cu documente legatura de cauzalitate intre incheierea contractelor de consultanta respectiv de mandat si cresterea cifrei de afaceri sau numarului de clienti, indicatori la realizarea carora ar putea sa contribuie un complex de factori , inclusiv conjuncturali si nu doar simpla incheiere a contractelor.

De asemenea, din informatiile existente in baza de date REVISAL a rezultat ca pe perioada supusa verificarii respectiv ianuarie 2010 - decembrie 2015, **D a avut urmatorii salariati:**

-asociatul X care a fost angajata pe intreaga perioada (cu norma intreaga in perioada decembrie 2012 - ianuarie 2014; cu timp partial in perioada anterioara lunii decembrie 2012) pe post de manager;

-PF care a fost angajat doar in perioada februarie 2013 - iulie 2013, pe post de consilier juridic;

Potrivit informatiilor existente in REVISAL, **in perioada aprilie 2009 - ianuarie 2014, asociatul X figureaza si ca salariat cu norma intreaga (8 ore/zi) pe post de juristconsult la firma X**, la aceasta firma aceasta avand si calitatea de asociat (50,67 %);

Conform Fisei postului, la societatea X, asociatul are urmatoarele atributii (la Cap IX) : avizeaza legalitatea solutiilor rezultate din aplicarea in practica a legislatiei din domeniul in care isi desfasoara activitatea, avizeaza din punct de vedere juridic, dispozitiile conducerii angajatorului, contactuale, alte acte juridice, programele, in care angajatorul are calitatea de parte; organizeaza si urmareste activitatea de cunoastere si de aplicare a legislatiei incidente domeniului de activitate;indruma, sprijina si controleaza

aplicarea corecta a legislatiei in vigoare la nivelul angajatorului; reprezinta angajatorul in fata instantelor de judecata; colaboreaza cu celelalte compartimente ale angajatorului pentru rezolvarea solicitarilor primite din sfera de competenta a acestora; obligatia transmiterii informatiilor compartimentului informatica pentru actualizarea site-ului, in cazul in care exista.

Mai mult, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca societatea D este persoana juridica afiliata cu societatea X, in conformitate cu prevederile art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, relatiile de afiliere fiind determinate de urmatoarea situatie:

- asociatul majoritar al X detine si 49 % din capitalul social al D;
- PF sotul asociatului X detine 51% din parti sociale ale D, avand si calitatea de administrator al acestei firme;

La art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se stipuleaza:

“(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

La art.19 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

“Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile

comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”

In cauza in speta, se retine ca X prin documentele prezentate in timpul controlului si la dosarul contestatiei nu a facut dovada ca serviciile facturate de societatea D, inregistrate in evidentele contabile ca cheltuieli deductibile fiscal au fost prestate efectiv de acest prestator si ca sunt destinate desfasurarii activitatii societatii si realizarii de venituri impozabile.

La pct. 48 din H.G. nr.44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizeaza in mod clar ca pentru a deduce aceste cheltuieli trebuie sa îndeplinească cumulativ urmatoarele conditii:

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate**, sa fie executate în baza unui contract incheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare;

- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.**

In acest sens sunt si considerentele Deciziei civile nr.1261/2014 emisa de Inalta Curte de Casatie si Justitie, emisa într-o speta similara si anume:

“[...]pentru a admite deductibilitatea costurilor acestor servicii dar si a TVA se impune prezentarea de probe care sa faca dovada prestarii efective a serviciilor dar si a legaturii cheltuielilor la care se refera cu activitatea curenta a contribuabilului.

Avand in vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistenta sau alte servicii , legea romana inclusiv normele metodologice nu fixeaza o lista exhaustiva de mijloace de proba admisibile pentru a dovedi faptul ca serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevazute cu titlu exemplificativ cateva mijloace de proba admisibile pentru a dovedi ca serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucrari, studii de fezabilitate, de piata, in sa pot fi produse de catre contribuabil si alte probe in functie de specificul activitatii desfasurate.

In privinta legaturii cheltuielilor cu activitatea curenta a contribuabilului trebuie sa se aiba in vedere posibilitatile interne ale societatii fata de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de actionariatul acesteia.”

Prin urmare, se retine ca contribuabilul are obligatia sa faca dovada prestarii efective a serviciilor si mai mult sa prezinte un anumit grad de exactitate si de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora in corelatie cu serviciul prestat si specificul activitatii desfasurate.

Dupa cum am aratat si mai sus, societatea a prezentat la dosarul contestatiei Anexe la Contractul de prestari servicii respectiv contractele de mandat care tin locul rapoartelor de activitate.Insa, dupa cum am specificat si mai sus serviciile inscrise in aceste anexe, ca fiind prestate societatii X, sunt prezentate generic in sensul ca nu rezulta in ce anume s-au concretizat serviciile, daca acestea au fost necesare desfasurarii activitatii societatii, daca s-au obtinut venituri impozabile urmare serviciilor prestate de societatea D si mai mult cu documentele prezentate societatea contestatoare nu a justificat prestarea in fapt a serviciilor.

Organul de solutionare a contestatiei retine ca activitatile descrise in anexele la Contractul de consultanta precum si o mare parte din contractele de mandat incheiate între

D in calitate de prestator(mandatar) si X in calitate de beneficiar(mandant) , sunt practic activitati care tin de managementul curent al societatii(incheierea de contracte de vanzare cumparare, negociere de discounturi urmare incheierii de contracte si aprovizionarii cu cantitati mari de produse) management asigurat de catre administrator.Dupa cum am aratat si mai sus contractele incheiate cu furnizorii s-au incheiat cu X reprezentata de catre administrator.Societatea D nu apare ca negociator sau consultant in contractele incheiate cu firmele de medicamente.

Totodata, asociatul este angajata societatii X pe postul de juristconsult si are ca atributii , printre altele, avizarea legalitatii solutiilor rezultate din aplicarea in practica a legislatiei din domeniul in care isi desfasoara activitatea, avizarea din punct de vedere juridic a dispozitiilor conducerii angajatorului, contactuale, alte acte juridice, programe, in care angajatorul are calitatea de parte.

Astfel se retine ca, documentele prezentate de societate nu sunt de natura sa justifice prestarea efectiva si necesitatea serviciilor de consultanta.

Avand in vedere ca la dosarul contestatiei nu au prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala, pentru acest capat de cerere se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala si se vor respinge ca deductibilitate cheltuielile cu serviciile facturate de societatea D, inregistrate in evidentele contabile ca cheltuieli deductibile fiscal, pe perioada ianuarie 2010-decembrie 2015.

Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata asupra cheltuielilor cu serviciile, mentionam ca acesta a fost stabilit in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ, mai sus enuntate.

In consecinta avand in vedere cele precizate mai sus, prevederile legale in materie in vigoare pe perioada verificata , documentele existente la dosarul contestatiei , faptul ca societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare iar argumentele prezentate de catre aceasta nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in cauza in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

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

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X cu privire la impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere si se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie, pe perioada verificata.

3.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor , contestat de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se**

pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor precum si a impozitului pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

In fapt, pe perioada ianuarie 2010 - septembrie 2015, societatea a inregistrat in evidentele contabile achizitii de materiale de constructii, lucrari de constructii si lucrari de constructii la dispensar, pentru care a aplicat un regim de deductibilitate fiscala fiind inregistrate in contul 3021 "Materiale consumabile si ulterior, in conturile 6021 "Cheltuieli cu materiale consumabile", 611 "Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile", sumele in cauza fiind deduse la calculul impozitului pe profit la perioadele la care au fost inregistrate.

Urmare analizei documentelor prezentate de societate si raspunsului dat de administratorul societatii la Nota explicativa a organelor de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au constatat ca bunurile si serviciile achizitionate nu au fost destinate activitatii societatii, acestea fiind puse la dispozitia altor persoane in mod gratuit, motiv pentru care au respins la deductibilitate cheltuielile cu materialele de constructii respectiv cheltuielile reprezentand lucrari de constructii efectuate la punctul de lucru in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) si art.21 alin(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar in temeiul prevederilor art.19 coroborat cu art.17 din acelasi act normativ au stabilit suplimentar, de plata, impozit pe profit .

Societatea X contesta partial cheltuielile cu materialele de constructii ;societatea contesta cheltuielile cu materialele de constructie pe motiv ca acestea au fost folosite cu ocazia realizarii constructiilor, renovarilor la sediile celor doua farmacii;sustine ca renovarea celor doua farmacii a fost efectuata in baza Contractului de lucrari de constructii inregistrat, contract in care se prevede ca lucrarile se vor efectuat cu materialele beneficiarului.

Cu privire la cheltuielile in valoare de.. lei societatea contestatoare sustine ca acestea reprezinta lucrarile de constructii , efectuate la punctul de lucru; acestea au fost efectuate in baza Contractului de lucrari., materialele necesare fiind asigurate de executant.Lucrarile sunt reale si legale iar punctul de lucru a functionat pe perioada iunie 2012-iulie 2017 cu program de 3 zile pe saptamana , fiind inchis ulterior prin plecarea farmacistului.

Cu privire la cheltuielile cu materialele de constructie destinate reparatiilor, renovarilor realizate la sediile celor doua farmacii aflate in proprietatea societatii, precum si spatiul care face obiectul contractului de comodat, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile sunt aplicabile prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.[...]

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;"

Coroborat cu prevederile pct. 92, pct. 93, alin. (1), pct. 104, alin. (1), pct. 106, alin. (1), pct. 107, alin. (2), pct. 108, alin. (1) si (2), pct 110, pct.111 sectiunea 8, cap. 2, Anexa 1 din OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit carora:

"92. - Imobilizările corporale reprezintă active care:

a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau

prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

93. - (1) Imobilizările corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale și imobilizări corporale în curs de execuție.

104. - (1) În cadrul imobilizărilor corporale sunt evidențiate în mod distinct imobilizările corporale în curs de execuție.

(2) Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele imobilizări corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 22 "Imobilizări corporale în curs de aprovizionare" din Planul de conturi general).[...]

106. - (1) Cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli.

(2) Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

107. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

108. - (1) Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

(2) Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

(3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este de obicei același cu costul de construire a aceluși activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi,

manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.[...]

110. - (1) Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor.

(2) Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică și condițiile de utilizare a acestora.[...]

111. - (1) Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locație de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.

(2) Se supun, de asemenea, amortizării investițiile efectuate la imobilizările corporale luate cu chirie, pe durata contractului de închiriere.”

In anexa 1, cap.II, pct.2 din HG 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe, se prevede:

"Investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.

În cazul clădirilor, investițiile efectuate trebuie să asigure protecția valorilor umane și materiale și îmbunătățirea gradului de confort și ambient sau reabilitarea și modernizarea termică a acestora.

Amortizarea acestor investiții se face fie pe durată normală de utilizare rămasă, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu până la 10% sau în cazul instituțiilor publice până la 20% . Dacă cheltuielile ulterioare se fac după expirarea duratei normale, se va stabili o nouă durată normală de către o comisie tehnică sau expert tehnic independent."

coroborat cu prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

"(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

“ a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, asociere în participațiune și altele asemenea;[...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;"[...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune; [...]

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz; “

Din prevederile legale enunțate mai sus se reține ca, o cheltuială este deductibilă fiscal dacă este efectuată în scopul obținerii de venituri impozabile.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizări corporale sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau măjorează valoarea imobilizărilor respective în funcție de valoarea imobilizărilor respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli; se reține ca, costul reparațiilor efectuate la imobilizări corporale în scopul asigurării utilizării continue a acestora trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

Totodată, sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale.

Analizând documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

Cu privire la cheltuielile cu materialele de construcții utilizate în vederea lucrărilor realizate la cele două farmacii, din documentele existente la dosarul contestației, se rețin următoarele:

Contractul de prestări servicii în construcții și amenajări interioare a fost încheiat între Societatea Z, în calitate de prestator și Societatea X în calitate de beneficiar și are ca obiect:

“2.1. Obiectul contractului îl constituie efectuarea de către prestator în favoarea beneficiarului a următoarelor servicii de construcții montaj :

-Realizare investiție al amenajării spațiului de ;

-Toate lucrările vor fi realizate pe baza devizului de lucrări, anexa 1 și a desfășuratorului de lucrări din contract anexa 2.

-La finalul lucrărilor se va întocmi un proces verbal de recepție a lucrărilor, anexa 3.

2.2. În vederea realizării obiectului prevăzut la pct.2.1 partile au convenit ca **beneficiarul să asigure pe contul său materialele necesare**, în cantitățile și de calitate prevăzute în devizul anexa la prezentul contract, potrivit pretului din devizul de lucrări.”

La dosarul contestației se află devizul de lucrări - anexa 1, în care se specifică:

“II. Locul Santierului

Locul desfășurării lucrărilor este situat.., apartinătoare beneficiarului, spațiu comercial de .. mp.”

Din devizul de lucrări existent la dosarul contestației rezultă ca la imobilul de mai sus au fost efectuate următoarele tipuri de lucrări: demolare ziduri, construire ziduri și pereți rigips cu compartimentare, fundație ziduri, tencuieli ziduri, gletuit, ridicare gresie veche, turnare șapă, montare gresie, montare faianță, montaj tavan fals, zugrăveli pereți, instalații apă, instalare obiecte sanitare, instalații curent electrice, montare centrală termică și instalațiile aferente, montare uși.

De asemenea, la dosarul contestației se află Anexa 2 denumită “Desfășurator de lucrări” unde sunt înscrise cantitățile, prețurile și valoarea pentru fiecare tip de lucrare, valoarea manoperei lucrărilor mai sus enumerate este de.. lei iar prețul materialelor utilizate-”Gresie tip marmorată” este de .. lei.

Din documentele mai sus prezentate se reține ca, în baza Contractului, s-au efectuat lucrări la farmacie iar materialele (gresia), conform contractului, trebuiau asigurate

de beneficiar in speta Societatea X.

Prin urmare, argumentul societatii contestatoare potrivit caruia in baza Contractului a realizat renovari si la sediul Farmaciei.. nu este real, avand in vedere documentele prezentate la dosarul contestatiei.

Totodata, din documentele de mai sus se retine ca au fost efectuate cheltuielile la mijloacele fixe in scopul modernizarii acestora care au contribuit la imbunatatirea parametrilor tehnici functionali ai imobilului, cheltuieli care potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii fie pe durata normala de utilizare ramasa, fie prin majorarea duratei normale de utilizare cu pâna la 10% iar daca cheltuielile ulterioare se fac dupa expirarea duratei normale, se va stabili o noua durata normala de catre o comisie tehnica sau expert tehnic independent.

Avand in vedere prevederile legale, se retine ca lucrarile de constructii montaj, lucrari de amenajare pentru modernizarea statiului comercial - reprezinta cheltuieli de natura investitionala care duc la majorarea valorii imobilelor in cauza; astfel si materialele de constructii(Gresie) , inscise in Anexei 2 la Contractul, reprezinta cheltuieli de natura investitionala, care potrivit legii trebuiau inregistrate contul 231"Imobilizari corporale in curs de executie" iar odata cu finalizarea acestora trebuiau receptionate si inregistrate in contul 212 "Constructii".

Potrivit , prevederilor OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, cap.7"Funcțiunea conturilor" :

"Contul 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" este un cont de activ.

În debitul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție facturate de furnizori, inclusiv entități afiliate sau entități legate prin interese de participare (404, 451, 453);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție efectuate în regie proprie, neterminat (722);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție primite ca aport la capitalul social (456).

În creditul contului 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție, recepționate, date în folosință sau puse în funcțiune (211, 212, 213, 214);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție scoase din evidență (658);

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție distruse de calamități (671).

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuție."

In conditiile in care, potrivit prevederilor legale, in categoria mijloacelor fixe amortizabile sunt cuprinse si investitiile efectuate la mijloacele fixe existente sub forma cheltuielilor ulterioare, care majoreaza valoarea de intrare a mijloacelor fixe si care se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii , se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile de natura

investitională , cu materialele de construcție-gresie înregistrate în conturile 611"Cheltuieli cu înținerea și reparațiile" respectiv 6021"Cheltuieli cu materialele consumabile", pe anul 2010, în condițiile în care acestea trebuia înregistrate în contul 212"Construcții" și supuse amortizării conform prevederilor legale mai sus enunțate.

Cu privire la lucrările efectuate la Farmacie și pentru care societatea susține că lucrările de construire, reparații s-au efectuat cu materialele achiziționate de către acesta, din documentele existente la dosarul contestației rezultă că, acestea au fost efectuate astfel:

-În baza Contractului prestării servicii în construcții și amenajări interioare, încheiat între SC Z, în calitate de prestator și Societatea X în calitate de beneficiar și are ca obiect:

"2.1.Obiectul contractului îl constituie efectuarea de către prestator în favoarea beneficiarului a următoarelor servicii de construcții montaj :

-Realizare investiție al amenajării și extindere spațiu farmacie.

-Toate lucrările vor fi realizate pe baza devizului de lucrări, anexa 1 și a desfășuratorului de lucrări din contract anexa 2.

-La finalul lucrărilor se va întocmi un proces verbal de recepție a lucrărilor , anexa 3.

2.2.În vederea realizării obiectului prevăzut la pct.2.1 partile au convenit ca **executantul să asigure pe contul său materialele necesare** și prevăzute în devizul anexa la prezentul contract."

La dosarul contestației se află devizul de lucrări - anexa 1, în care se specifică:

"II. Locul Sântierului

Locul desfășurării lucrărilor este situat.. aparținând beneficiarului , spațiu comercial de ..mp."

Din devizul de lucrări existent la dosarul contestației rezultă că la imobilul de mai sus au fost efectuate următoarele tipuri de lucrări:demolare ziduri, construire ziduri și pereți rigips cu compartimentare, fundație ziduri, tencuieli ziduri, gletuit, ridicare gresie veche, turnare șapă , montare gresie, montare faianță, montaj tavan fals, zugrăveli pereți, instalații apă, instalare obiecte sanitare, instalații curent electrice, aer condiționat, alarmă, montare centrală termică și instalațiile aferente,izolare polistiren etc.

De asemenea, la dosarul contestației se află Anexa 2 denumită"Desfășurator de lucrări" unde sunt înscrise cantitățile , prețurile și valoare pentru fiecare tip de lucrare, valoarea manoperei lucrărilor mai sus enumerate este de.. lei iar prețul materialelor de construcție este de.. lei.

La dosarul contestației se află Contractului prestării servicii în construcții și amenajări interioare, încheiat între societatea Z, în calitate de prestator și Societatea X în calitate de beneficiar și are ca obiect:

"2.1.Obiectul contractului îl constituie efectuarea de către prestator în favoarea beneficiarului a următoarelor servicii de construcții montaj :

-Realizare investiție al amenajării și extindere spațiu farmacie.

-Toate lucrările vor fi realizate pe baza devizului de lucrări, anexa 1 și a desfășuratorului de lucrări din contract anexa 2.

-La finalul lucrărilor se va întocmi un proces verbal de recepție a lucrărilor , anexa 3.

2.2.În vederea realizării obiectului prevăzut la pct.2.1 partile au convenit ca **executantul să asigure pe contul său materialele necesare** și prevăzute în devizul anexa la prezentul contract."

La dosarul contestației se află devizul de lucrări - anexa 1, în care se specifică:

"II. Locul Sântierului

Locul desfășurării lucrărilor este situat în.. aparținând beneficiarului , spațiu

comercial de ..mp.”

Din devizul de lucrari existent la dosarul contestatiei rezulta ca la imobilul de mai sus au fost efectuate urmatoarele tipuri de lucrari:reparatii pereti, gletuit, montare faianta, zugraveli pereti, reparare de acces, montare gresie trepate ,inlocuire prag, inlocuire robineti, calorifere, montare balustrada, inlocuire corpuri de iluminat, montare structura copertina, montare material protectie, transport materiale, evacuare moloz.

La dosarul contestatiei se afla Anexa 2 denumita”Desfasurator de lucrari” unde sunt inscrite cantitatile , preturile si valoare pentru fiecare tip de lucrare, valoarea manoperei lucrarilor mai sus enumerate fiind de.. lei iar pretul materialelor de constructie este de.. lei.

Analizand contractele mai sus enumerate se retine ca executantul asigura pe contul sau materialele necesare, prevazute in devizul anexa la prezentul contract, astfel ca sustinerile societatii contestatoare potrivit carora X a asigurat materialele de constructie folosite cu ocazia realizarii constructiilor, renovarilor la sediului Farmaciei, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei.

Prin urmare se retine ca, organele de inspectie fiscala in mod legal au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu materialele de constructii inregistrate de societatea , pe perioada verificata, in conturile 611”Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile” respectiv 6021”Cheltuieli cu materialele consumabile”, in conditiile in care, lucrarile de constructie la Farmacia au fost efectuate cu materialele executantului conform contractelor incheiate cu acesta precum si devizele de lucrari existente la dosarul contestatiei.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate si faptul ca societatea nu justifica deductibilitatea cheltuielilor cu materialele de constructii, in sensul ca acestea au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri impozabile se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la acest capat de cerere.

In ceea ce privesc cheltuielile reprezentand lucrari de constructii, efectuate la punctul de lucru, contestate de societate, din documentele existente la dosarul contestatiei, se retin urmatoarele:

La dosarul contestatiei se afla Contractul de prestari servicii in constructii si amenajari interioare, incheiat intre Z, in calitate de prestator si Societatea X in calitate de beneficiar si are ca obiect:

“2.1.Obiectul contractului il constituie efectuarea de catre prestator in favoarea beneficiarului a urmatoarelor servicii de constructii montaj :

-Realizare investitie al amenajarii si extindere spatiu farmacie.

-Toate lucrarile vor fi realizate pe baza devizului de lucrari, anexa 1 si a desfasuratorului de lucrari din contract anexa 2.

-La finalul lucrarilor se va intocmi un proces verbal de receptie a lucrarilor , anexa 3.

2.2.In vederea realizarii obiectului prevazut la pct.2.1 partile au convenit ca executantul sa asigure pe contul sau materialele necesare si prevazute in devizul anexa la prezentul contract.”

La dosarul contestatiei se afla devizul de lucrari - anexa 1, in care se specifica:

“II. Locul Santierului

Locul desfasurarii lucrarilor este situat in.., la Farmacia apartinand beneficiarului, in cadrul dispensarului.

Din devizul de lucrari existent la dosarul contestatiei rezulta ca la imobilul de mai sus au fost efectuate urmatoarele tipuri de lucrari:demolare ziduri, construire ziduri si pereti rigips cu compartimentare, fundatie ziduri, tencuieli ziduri, gletuit, montare gresie, zugraveli pereti, montare teava canalizare, instalatie apa curenta, instalare chiuvete,

instalare vas WC, montare usi, montare usa metalica, instalatii electrice fir cupru, teava izolatoare plastic, instalare corpuri iluminat, transport materiale si scule evacuare moloz.

La dosarul contestatiei se afla Anexa 2 denumita "Desfasurator de lucrari" unde sunt inscrite cantitatile , preturile si valoare pentru fiecare tip de lucrare, valoarea manoperei lucrarilor mai sus enumerate fiind de.. iar pretul materialelor de constructie este de .. lei.

La dosarul contestatiei se afla Contractul de comodat(Contract de imprumut de folosinta gratuita) incheiat intre comodant si societatea X , reprezentata de administrator in calitate de comodator, are ca obiect:

"Obiectul contractului consta in predarea spre folosinta gratuita si temporara a urmatoarelor bunuri, de catre comodant , comodatului sus mentionat:

Oficina Farmaceutica precum si grupul sanitar au fost amenajate pe cheltuiala societatii X.

Bunurile sunt predate pentru perioada de 5 ani de la data incheierii contractului cu posibilitatea de prelungire conform Codului Civil, partile avand drepturile si obligatiile prevazute in continutul acestuia si a legislatiei specifice in vigoare."

Analizand documentele de mai sus se retine faptul ca lucrarile de amenajare a spatiului au fost efectuate inaintea incheierii Contractului de comodat(Contract de imprumut de folosinta gratuita) , acestea fiind puse gratuit la dispozitia comodantului..

La dosarul contestatiei se afla si Autorizatia de functionare emisa de Ministerul Sanatatii Publice, care la cap."Mentiuni" prevede ca :

"In conformitate cu prevederile art.13 alin.(1) din Legea farmaciei nr.266/2008, republicata, se autorizeaza o oficina locala de distributie , care functioneaza conform certificatului constatator emis de ORC, care functioneaza pana la infiintarea unei farmacii comunitare."

De asemenea, la cap. "Mentiuni" se specifica faptul ca in conformitate cu art.13 alin.(5) din OMS nr.962/2009, oficina locala de distributie isi inceteaza activitatea in luna iulie 2013.

La dosarul contestatiei societatea a anexat si Certificatul constatator emis de Oficiul Registrului Comertului de pe Langa Tribunalul din care rezulta ca X a inregistrat un sediu secundar Oficina Farmaceutica, conform Contractului de comodat,.

La dosarul contestatiei se afla in copii ale monetarelor precum si raportul zinic emis de casa de marcat pentru vanzarile efectuate , pe perioada iulie-septembrie 2012, de la punctul de lucru.

Prin urmare, se retine ca Oficina Farmaceutica a functionat pe perioada iunie 2012-iulie 2013.

In contestatia formulata societatea contestatoare arata ca punctul de lucru a functionat pe perioada iunie 2012-iulie 2013 cu program de 3 zile pe saptamana , fiind inchis ulterior prin plecarea farmacistului.

Dupa cum am aratat si mai sus , lucrarile de renovare, amenajare a spatiului au fost efectuate de catre prestator in luna ianuarie 2012 iar punctul de lucru a fost inregistrat la O.R.C. In iunie 2012, de unde rezulta ca lucrarile in cauza au fost puse la dispozitia comodantului , in mod gratuit.

De altfel, in contractul de comodat se specifica faptul ca "Oficina Farmaceutica precum si grupul sanitar au fost amenajate pe cheltuiala societatii X".

Insa, avand in vedere ca ulterior, societatea contestatoare a avut inregistrat punct de lucru si a desfasurat activitate in spatiul care face obiectul Contractului de comodat, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca cheltuielile efectuate in legatura

cu imobilizarile corporale utilizate în baza unui contract de inchiriere, locatie de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidentiaza in contabilitatea entitatii care le-a efectuat, la imobilizari corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în functie de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate in legatura cu imobilizarile corporale proprii.

Din devizul de lucrari anexat Contractului prestari servicii in constructii si amenajari interioare, se retine ca in speta, s-au efectuat lucrari de constructii, de modernizare a spatiului care reprezinta cheltuieli de natura investitionala efectuate la mijloace fixe amortizabile si pentru care amortizarea, potrivit art. 24 alin.(11) lit. c) din Codul fiscal, mai sus enuntat, se calculeaza pe perioada contractului sau pe perioada normala de utilizare.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca cheltuielile cu amenajarea spatiului care face obiectul contractului de Comodat , au fost inregistrate in conturile 611"Cheltuieli cu inretinerea si reparatiile" respectiv 6021"Cheltuieli cu materialele consumabile", in luna ianuarie 2012, anterior incheierii contractului de comodat, lucrarile de constructie amenajare a acestui spatiu fiind puse gratuit la dispozitia comodantului.

Prin urmare cheltuielile sunt nedeductibile fiscal la data efectuării lor, respectiv in luna ianuarie 2012.

Potrivit prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(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."

In consecinta, avand in vedere ca prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la cheltuielile se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata asupra acestor cheltuieli, prin Decizia de impunere.

4.)Referitor la impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestata de societate, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal , in conditiile in care prin contestatia formulata X nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa contestate si impozitul pe profit si mai mult aceasta isi insuseste constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea acestor cheltuieli.**

In fapt, pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu achizitiile de bunuri pe motiv ca bunurile achizitionate, inregistrate in evidentele contabile ca si cheltuieli deductibile fiscal nu sunt destinate activitatii societatii si obtinerii de venituri impozabile ; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar .

In contestatia formulata , societatea contestatoare arata ca a inregistrat in mod eronat in evidentele contabile cheltuielile cu achizitia de bunuri, cheltuielile cu materialele de constructie precum si cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe si este de acord cu nedeductibilitatea acestor cheltuieli.

De asemenea, in contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca este de acord cu nedeductibilitatea cheltuielilor precum si cu privire la impozitul pe profit .

Din documentele existente la dosarul contestatiei (raportul de inspectie fiscala si anexa 14 la raportul de inspectie fiscala si anume Situatia privind achizitiile efectuate care nu au legatura cu activitatea desfasurata pentru perioada ianuarie 2010-decembrie 2015) rezulta ca societatea a inregistrat in evidentele contabile ca, deductibile fiscal, cheltuieli cu bunurile care nu au legatura cu activitatea desfasurata.

Dupa cum am aratat mai sus, societatea este de acord cu nedeductibilitatea cheltuielilor inasa cu privire la diferenta reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal privind bunuri care nu au legatura ca activitatea desfasurata societatea contestatoare nu a prezentat motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si acesta diferenta reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal privind bunuri care nu au legatura ca activitatea desfasurata.

De asemenea, in contestatia formulata societatea contestatoare desi precizeaza ca este de acord cu nedeductibilitatea cheltuielilor, contesta in totalitate impozitul pe profit stabilit prin Decizia de impunere, fara a prezenta motivele de fapt si de drept.

In aceste conditii, in speta se vor aplica prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

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

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"

Din dispozițiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

Din contestatia formulata , se retine ca cheltuielile au fost recunoscute de societate ca fiind nedeductibile fiscal, sustinand ca acestea au fost eronat inregistrate in evidentele contabile.

De asemenea, societatea contestatoare nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si diferenta reprezentand cheltuieli nedeductibile fiscal privind bunuri care nu au legatura ca activitatea desfasurata.

Se retine astfel ca, societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal asupra carora organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit in conditiile in care contesta in totalitate impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

Prin urmare, avand in vedere prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare mai sus enuntat precum si prevederile pct.12 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

“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.”, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod corect au stabilit impozitul pe profit in valoare de 72.861 lei asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal in valoare de 455.379 lei .

Avand in vedere ca societatea contestatoare, contesta in totalitate impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere, fara sa prezinte motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si impozitul pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor nedeductibile inregistrate eronat ca deductibile fiscal in contabilitate, in speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

“(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin"actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata potrivit caruia:"*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.*"

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau*

a unui fapt se poate face prin înscrieri[...]"

Aceste prevederile legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa; se retine astfel ca sarcina probei revine contestatorului.

Sarcina probei nu implica un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca societatea X nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la impozitul pe profit organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui societatii contestatoare cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat in totalitate obligatiile fiscale stabilite cu titlu de impozit pe profit prin Decizia de impunere , motiv pentru care in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, prin Decizia de impunere.

B) In ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de societate:

1. Cu privire la TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii emise de D respinsa la deductibilitate de catre organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA inregistrata in evidentele contabile ale Societatii X in baza facturilor emise de Societatea D in conditiile in care documentele prezentate la dosarul contestatiei nu sunt de natura sa justifice prestarea efectiva a serviciilor facturare precum si sa probeze daca serviciile prestate sunt destinate operatiunilor taxabile ale societatii.**

Dupa cum am aratat si la cap."Impozit pe profit" pe perioada ianuarie 2010-decembrie 2015, societatea verificata, pe langa faptul ca a inregistrat in debitul contului 628 „ Cheltuieli cu serviciile executate de terti” suma in baza facturilor emise de firma D, in baza acelorasi facturi si-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Societatea D, in calitate de prestator, a emis facturi catre X, in calitate de beneficiar, conform contractelor incheiate cu aceasta, si anume:

- Contractul de Consultanta si Anexa nr. 1 la aceste contract;
- Contractele de mandat si anexele aferente, dupa cum urmeaza:..

Urmare analizarii documentelor prezentate precum si informatiile transmise de

reprezentantul legal al societatii, raspunsurile primite de la furnizorii de medicamente, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-pentru o parte din Contractele de mandat, in perioada supusa verificarii sunt atasate anexele ce cuprind aceleasi activitati desfasurate si in cadrul Contactului de consultanta respectiv: discutii cu reprezentantii furnizorilor si alti distribuitori pentru negocierea si achizitionarea unor pachete si obtinerea de discounturi.

-serviciile ce fac obiectul contractelor de mandat care au ca obiect investitii - transfer - bussines, in cazul in care acestea ar fi fost prestate efectiv, nu vizeaza desfasurarea activitatii producatoare de venituri a societatii, ci acestea au fost realizate in favoarea asociatului firmei, acesta fiind detinatorul partilor sociale ale X si beneficiar in cazul vanzarii lor. Din consultarea site-ului transfer-business.com a reiesit ca pe acesta figureaza anunturi de vanzare de afaceri, printre care si farmacii din judet insa acestea pot fi postate in mod gratuit;

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor reprezentand contravaloare servicii emise de D , pentru motiv ca societatea nu a justificat din punct de vedere al necesitatii si specificului activitatii desfasurate serviciile facturate de D; TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, serviciile inscrise in facturile emise de D nefiind destinate operatiunilor taxabile ale societatii.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare invoca motivele de fapt prezentate la cap."Impozit pe profit" si anume prezinta detaliat pentru o parte din contractele incheiate cu firma D, obiectul contractului sustinand ca serviciile au fost prestate de catre PF, conform contractelor incheiate, ca s-au emis rapoarte de activitate lunara in care se specifica realizarile in plan economic si obtinerea de avantaje financiare pentru societate, motiv pentru care considera ca cheltuielile cu serviciile precum si TVA sunt deductibile fiscala.

Societatea contestatoare nu motiveaza in drept contestatia cu privire la TVA.

In speta, sunt aplicabile prevederile art.127, art.134, art.134¹, 134², art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe perioada verificata, potrivit caruia:

-art.127

"(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate."

-art.134

"(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei."

-art.134¹

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]"

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare**, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări,*

rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

-art.134²

“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

-art.145

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

a) operațiuni taxabile;

-art.146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

-art.147¹

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

La pct.45 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, dat in aplicarea art.145 din Cod , se prevede:

“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal.”

Din prevederile legale invocate se retin urmatoarele:

Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator;faptul generator pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii intervine la data livrarii bunurilor sau la data prestarii serviciilor.

Prin exceptie legiuitorul a prevazut ca prestarile de servicii , cum sunt serviciile de constructii montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari , rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau dupa caz in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari.

Totodata, persoanele impozabile au dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de bunuri sau servicii daca sunt indeplinite doua conditii cumulative si anume:achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

In temeiul prevederilor legale mai sus citate se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata este necesar ca persoana impozabila sa justifice ca serviciile au fost prestate in beneficiul sau si ca acestea sunt utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Dupa cum am aratat si la cap."Impozit pe profit", urmare analizarii obiectului de activitate a contractelor de consultanta respectiv de mandat precum si contractelor incheiate de societatea contestatoare cu furnizorii de medicamente, informatiile primite de la furnizorii de medicamente, relatiile de afiliere dintre societatea prestatoare si societatea beneficiara a rezultat ca acestea nu justifica prestarea efectiva a serviciilor facturate de societatea X si mai mult nu justifica necesitatea serviciilor respectiv daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Se retine ca, prin actul administrativ fiscal contestat, s-a analizat necesitatea serviciilor facturate de D in baza Contractului de consultanta si Contractelor de de mandat si daca acestea au concurat la realizarea de venituri taxabile, in raport de prevederile legale aplicabile pe perioada verificata si documentele si informatiile prezentate de societatea contestatoare in timpul controlului si s-a constatat ca, contractele de vanzare- cumparare incheiate cu furnizorii de medicamente precum si alte acte, prezentate de societate la dosarul contestatiei au fost incheiate intre furnizorii de medicamente(Vanzatori) si X reprezentata de catre administrator, in calitate de cumparator, discounturile fiind negociate cu administratorul X, societatea D nu apare ca negociator sau consultant in aceste contracte.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia X a obtinut avantaje majore urmare consultantei acordata de catre PF ca reprezentant al D prin obtinerea de discounturi substantiale comerciale nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

Dupa cum am aratat si la capitolul" Impozit pe profit" din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala, in vederea stabilirii starii de fapt fiscala , a solicitat, prin adresele inregistrate la AJFP - Structura de inspectie fiscala, informatii suplimentare privind negocierea Contactelor de furnizarea produselor farmaceutice de la furnizorii care acorda societatii discounturi mari pentru achizitiile de medicamente.

Din raspunsurile primite de la furnizorii de medicamente au rezultat urmatoarele:

-M specifica urmatoarele : „ In perioada 2010 -2015 intre M si X nu au existat relatii contactuale de intermediere sau alt gen de contracte din care sa rezulte necesitatea emiterii de facturi de comision de catre diversi furnizori. Relatiile contactuale dintre M si X derulate in perioada anterior mentionata au avut la baza contracte de vanzare si distributie produse farmaceutice in baza carora s-au acordat conditii comerciale negociate direct intre M in calitate de vanzator si X in calitate de cumparator”

-F mentioneaza ca „In ceea ce priveste negocierea contractelor s-a realizat, conform spuselor Directorului de vanzari de Sucursala cu participarea supervizorilor de vanzari - si agentul de vanzari in farmacii, din partea F. Din partea colaboratorului X, au participat..au fost prezenti administratorul societari si un domn”

-P comunica urmatoarele „ Contractul - cadru de furnizare produse farmaceutice este incheiat direct si strict intre cele 2 parti. Acest contact nu a fost intermediat de nicio societate comerciala.”

Din evidentele contabile, respectiv balantele de verificare aferente perioadei verificate reiese faptul ca societatea X detine stocuri mari de produse farmaceutice, achizitionate in cantitati mari, tocmai in vederea obtinerii de discounturi acordate de distribuitorii de medicamente, discounturi care se acordate in functie de cantitatea de produse achizitionate si nu prin negocieri realizate de firma D.

In ceea ce privesc serviciile ca fiind prestate in baza contractului avand ca obiect activitati comerciale de sondare si analiza a activitatii comerciale a punctelor de lucru in baza analizei de tip"Client misterios" , in anexa 2 la contract, care de fapt reprezinta

raportul de lucru sunt redactate sintetic notiuni teoretice de marketing, nefiind prezentate in detaliu serviciile prestate efectiv si mai mult beneficiile aduse societatii X , urmare recomandarilor cuprinse in acest raport(anexa 2).

Dupa cum am aratat si cap.Impozit pe profit, Contractul, chestionarele de sondare a clientilor precum si anexa 2 la contract , care prezinta raportul de lucrari, sunt intocmite in iunie 2011.

Cu privire la contractele incheiate intre D in calitate de mandatar si X in calitate de mandant, anexate in copie la dosarul contestatiei, se retine ca acestea au ca obiect reprezentarea si promovarea mandantului in fata investitorilor atat in Romania cat si in strainatate prin birourile si contactele pe care acesta le are inregistrate in baza de date cu vanzari de afaceri, atragerea de investitori pentru mandant, cesiunea partiala sau totala a partilor sociale/actiuni.

In timpul controlului sau la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente din care sa rezulte necesitatea achizitionarii acestor servicii in conditiile in care aceste servicii nu s-au concretizat in incheierea unor contracte de cesiune catre eventuali investitori in perioada in care contractele s-au derulat .

Mai mult, se retine ca obiectul contractului il reprezinta promovarea mandantului in fata investitorilor atat in Romania cat si in strainatate pentru atragerea de investitori pentru mandant in vederea cesiunii partiale sau totala a partilor sociale/actiuni, acesta aducand venituri asociatilor/actionarilor si nu societatii X.

In consecinta se retine ca societatea X nu a demonstrat cu documente legatura de cauzalitate intre incheierea contractelor de consultanta respectiv de mandat si cresterea cifrei de afaceri sau numarului de clienti, indicatori la realizarea carora ar putea sa contribuie un complex de factori , inclusiv conjuncturali si nu doar simpla incheiere a contractelor; dupa cum am aratat si la capitolul impozit pe profit cifra de afaceri a ramas constanta pe perioada verificata urmare achizitiei de servicii de la societatea D.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca, societatea D este persoana juridica afiliata cu societatea X, in conformitate cu prevederile art.7 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, relatiile de afiliere fiind determinate de urmatoarea situatie:

- asociatul majoritar al X detine si 49 % din capitalul social al D;
- sotul asociatul majoritar al X, detine 51% din parti sociale ale D, avand si calitatea de administrator al acestei firme;

Conform prevederilor legale incidente in materie de taxa pe valoarea adaugata, pentru ca o persoana inregistrata in scopuri de TVA sa-si exercite dreptul de deducere a taxei are obligatia de a respecta indeplinirea cumulativa a celor doua conditii prevazute de lege, respectiv sa detina o factura in original si sa justifice cu documente ca achizitiile au fost efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile.

In speta, analizand conditia de forma se retine ca societatea contestatoare detine in original facturile emise de societatea D insa acestea la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor " au inscris mentiunea "conform contract nr..."fara a se specifica natura serviciilor prestate. Societatea a prezentat la dosarul contestatiei Anexe la Contractul de prestari servicii respectiv contractele de mandat care tin locul rapoartelor de activitate.Insa, dupa cum am specificat si mai sus serviciile inscrise in aceste anexe, ca fiind prestate societatii X, sunt prezentate generic in sensul ca nu rezulta in ce anume s-au concretizat serviciile, daca acestea au fost necesare desfasurarii activitatii societatii, daca s-au obtinut venituri impozabile urmare achizitiei de servicii.

In consecinta se retine ca societatea X nu a demonstrat cu documente legatura de

cauzalitate între încheierea contractelor de consultanță respectiv de mandat și creșterea cifrei de afaceri sau numărului de clienți, indicatori la realizarea cărora ar putea să contribuie un complex de factori, inclusiv conjuncturali.

Legiuitorul, prin articolele de lege mai sus enunțate, a precizat în mod clar că serviciile de consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

Totodată, dovada prestării efective a serviciilor, necesitatea achiziționării serviciilor depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității.

Prin Decizia nr.1325/2012, emisă într-o speta similară, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *”urmarea prevederilor art.145 din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor”* precum și faptul că *”efectuarea corespunzătoare a serviciilor trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate.”*

De asemenea, Curtea Europeană de Justiție prin hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (par.26 din hotărâre). În acest sens, **legislația comunitară da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauza de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.**

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

Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege) a condiției de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea **sa fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar în cauza în speta nu s-a demonstrat acest lucru.**

În consecință, având în vedere că la dosarul contestației nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele

de inspectie fiscala se retine ca TVA, inregistrata in evidentele contabile in baza facturilor emise de societatea D pentru care nu s-a putut stabili realitatea ori utilitatea serviciilor facturate, in cauza nefiind indeplinita conditia esentiala de fond si anume nu s-a dovedit ca serviciile au fost prestate efectiv (in lipsa unor situatii de lucrari acceptate de beneficiar) si au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

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

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X cu privire la TVA, stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere si se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie, pe perioada verificata.

2.In ceea ce priveste TVA, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei lucrarilor de constructii efectuale asupra unui bun imobil care face obiectul Contractului de Comodat, in conditiile in care s-a constatat ca amenajarile efectuate la spatiul in cauza au fost puse la dispozitia altei persoane in mod gratuit.**

In fapt, in luna ianuarie 2012, Societatea X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de servicii constand in lucrari de constructii, reparatii amenajari efectuate la dispensar, in baza facturilor emise de societatea Z.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca bunurile si serviciile achizitionate nu au fost destinate desfasurarii activitatii societatii, acestea fiind puse la dispozitia altor persoana in mod gratuit; in temeiul prevederilor art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si prevederile art.137 si art.140 din acelasi act normativ au colectat suplimentar TVA aferenta lucrarilor de constructii, reparatii amenajari efectuate la dispensar.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.125¹, art.128 alin.(4) lit.b), art.129 alin.(4) lit.b) , art.155 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit carora:

-art.125¹

“(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:[...]

16. livrare către sine are înțelesul prevăzut la art. 128 alin. (4);[...]

24. prestarea către sine are înțelesul prevăzut la art. 129 alin. (4);”

-art.128

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele

operațiuni:[...]

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

-art.129

“(4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:[...]

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.”

-art.155

“(7) Persoana înregistrată conform art. 153 trebuie să autofactureze, în termenul prevăzut la alin. (15), fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine.”

Din prevederile legale enunțate se reține că există obligația colectării/facturării TVA aferentă bunurilor mobile puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, considerate livrări de bunuri către sine dacă taxa aferentă bunurilor achiziționate a fost dedusă total sau parțial. Prevederi legale asemănătoare există și în cazul prestării către sine.

În cauza în speță, din documentele existente la dosarul contestației se rețin următoarele:

În luna ianuarie 2012, Societatea X a înregistrat în evidențele contabile TVA deductibile în baza facturii reprezentând lucrări de construcții și zugrăveli, emisa de societatea Z.

În vederea justificării achiziției de servicii societatea contestatoare a prezentat în timpul controlului și la dosarul contestației Contractul prestării servicii în construcții și amenajări interioare, încheiat între Z, în calitate de prestator și Societatea X în calitate de beneficiar și are ca obiect:

“2.1. Obiectul contractului îl constituie efectuarea de către prestator în favoarea beneficiarului a următoarelor servicii de construcții montaj :

-Realizare investiție al amenajării și extindere spațiu farmacie.

-Toate lucrările vor fi realizate pe baza devizului de lucrări, anexa 1 și a desfășuratorului de lucrări din contract anexa 2.

-La finalul lucrărilor se va întocmi un proces verbal de recepție a lucrărilor , anexa 3.

2.2.În vederea realizării obiectului prevăzut la pct.2.1 partile au convenit ca executantul să asigure pe contul său materialele necesare și prevăzute în devizul anexa la prezentul contract.”

La dosarul contestației se află devizul de lucrări - anexa 1, în care se specifică:

“II. Locul Santierului

Locul desfășurării lucrărilor la Farmacia aparținând beneficiarului, în cadrul dispensarului.

La dosarul contestației se află devizul de lucrări din care rezultă că la imobilul de mai sus au fost efectuate următoarele tipuri de lucrări:demolare ziduri, construire ziduri și pereți rigips cu compartimentare, fundație ziduri, tencuieli ziduri, gletuit, montare gresie, zugrăveli pereți, montare teava canalizare, instalație apă curentă, instalare chiuvete, instalare vas WC, montare uși, montare ușa metalică, instalații electrice fir cupru, teava izolatoare plastic, instalare corpuri iluminat, transport materiale și scule evacuare moloz.

La dosarul contestatiei se afla Anexa 2 denumita "Desfasurator de lucrari" unde sunt inscrite cantitatile , preturile si valoare pentru fiecare tip de lucrare, valoarea manoperei lucrarilor mai sus enumerate fiind de .. lei iar pretul materialelor de constructie este de .. lei.

In vederea justificarii dreptului de deducere a TVA , societatea a prezentat la dosarul contestatiei Contractul de comodat(Contract de imprumut de folosinta gratuita) , incheiat intre comodant si societatea X , reprezentata de administrator, in calitate de comodator, care are ca obiect:

"Obiectul contractului consta in predarea spre folosinta gratuita si temporara a urmatoarelor bunuri, de catre comodant , comodatarii sus mentionat:

Oficina Farmaceutica precum si grupul sanitar au fost amenajate pe cheltuiala societatii X.

Bunurile sunt predate pentru perioada de 5 ani de la data incheierii contractului cu posibilitatea de prelungire conform Codului Civil, partile avand drepturile si obligatiile prevazute in continutul acestuia si a legislatiei specifice in vigoare."

La dosarul contestatiei, dupa cum am aratat si la cap.impozit pe profit, societatea contestatoare a prezentat si Autorizatia de functionare emisa de Ministerul Sanatatii Publice, prin care la cap. "Mentiuni" se specifica faptul ca "se autorizeaza o oficina locala de distributie , care functioneaza conform certificatului constatator emis de ORC in sat, care functioneaza pana la infiintarea unei farmacii comunitare."

De asemenea, la cap. "Mentiuni" se specifica faptul ca in conformitate cu art.13 alin.(5) din OMS nr.962/2009, oficina locala de distributie din sat, isi inceteaza activitatea in iulie 2013.

La dosarul contestatiei societatea a anexat si Certificatul constatator emis de Oficiul Registrului Comertului de pe Langa Tribunalul din care rezulta ca X a inregistrat un sediu secundar Oficina Farmaceutica, conform Contractului de comodat, data de inceput a valabilitatii pentru dovada de sediu :iunie 2012, data expirarii dovezii de sediu 2017.

La dosarul contestatiei se afla in copii , monetare precum si raportul zinic emis de casa de marcat pentru vanzarile efectuate , pe perioada iulie-septembrie 2012, de la punctul de lucru.

Dupa cum sustine si societatea contestatoare punctul de lucru a functionat in perioada iunie 2012-iulie 2013, cu program de 3 zile pe saptamana.

Urmare analizarii documentelor mai sus prezentate se retine ca lucrarile de constructie, amenajare a spatiul s-au efectuat in luna ianuarie 2012, serviciile fiind facturate de catre societatea prestatoare , societatii X iar acesta din urma si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in luna ianuarie 2012, cand spatiu asupra caruia s-au efectuat lucrarile nu se afla in folosinta acesteia .

In conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, persoana impozabila pentru a avea drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor achizitionate in luna ianuarie 2012(prestari de servicii puse la dispozitia dispensarului in mod gratuit) trebuia sa faca dovada achizitionarii acestuia in folosul operatiunilor sale taxabile, respectiv dovada prestarii serviciului in beneficiul sau, operatiune cuprinsa in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata.

In speta, societatea nu a facut dovada cu documente ca serviciile prestate respectiv lucrarile de constructii, amenajarile efectuate la spatiul, facturate in luna ianuarie 2012 de catre societatea Z ar fi fost prestate in beneficiul sau, in conditiile in care acest spatiu apartinea comodantului, dupa cum rezulta din documentele existente la

dosarul contestatiei.

Avand in vedere prevederile legale enuntate mai sus operatiunea in cauza este asimilata unei prestari de servicii cu plata , lucrarile de constructii, amenajarile efectuate la spatiul amenajat gratuit, de societatea X, pus la dispozitia comodantului.

Totodata, se retine ca potrivit legislatiei fiscale privind TVA ,operatiunile asimilate prestarilor de servicii efectuate cu plata se cuprind in sfera de aplicare a TVA , persoana impozabila avand obligatia sa colecteze TVA aferenta , baza impozabila pentru prestarile de servicii efectuate in interiorul tarii , in speta pentru operatiunile prevazute la art.129 alin.(4) din Codul fiscal fiind constituita din *“suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabila pentru realizarea prestarii de servicii”* in conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada supusa verificarii.

Faptul ca, ulterior , comodantul a pus la dispozitia societatii X, cu titlu gratuit spatiul amenajat de catre aceasta, pe care l-a folosit pe perioada de un an, nu este de natura sa modifice tratamentul fiscal al acestei operatiuni.

Pentru intelegea tratamentului fiscal aplicabil in speta, avand in vedere similitudinea acestei operatiuni cu cea de inchiriere , daca persoana fizica era persoana impozabila platitoare de TVA si opteaza pentru taxarea operatiunii de inchiriere, aceasta avea obligatia de a colecta TVA aferenta acestei operatiuni iar societatea X avea dreptul de deducere a TVA aferenta acestei operatiuni; in conditiile in care persoana fizica este persoana neimpozabila din punct de vedere al TVA sau care nu a optat pentru taxarea acestei operatiune, aceasta factureaza contravaloarea chiriei fara TVA iar societatea X nu ar avea dreptul de deducere a TVA.

In consecinta , avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul contestatiei precum si faptul ca argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala, se retine ca in mod legal organelor de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta operatiunilor efectuate de societatea X constand in punerea la dispozitia unei terte persoane, lucrari de constructii , amenajare spatiu aflat in proprietatea acesteia, in mod gratuit, motiv pentru care in temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntate se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X cu privire la TVA, stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie, pe perioada verificata.

3.Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestate de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca TVA colectata suplimentar asupra achizitiilor de bunuri si servicii care nu au legatura cu activitatea desfasurata de societate precum si bunurilor inregistrate pe cheltuieli de protocol in conditiile in care prin contestatia formulata X nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si TVA in conditiile in care aceasta isi insuseste cheltuielile nedeductibile fiscal .**

In fapt, pe perioada verificata organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta unor bunuri reprezentand achizitii de materiale de constructii, piese de mobilier, obiecte de uz personal, care au fost puse la dispozitia altei persoane in mod

gratuit.

TVA a fost colectata in conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala , pe perioada martie 2013-decembrie 2015, au colectat suplimentar TVA asupra sumei inregistrata in contul 623 "Cheltuieli cu reclama, publicitate si de protocol " reprezentand bunuri inregistrate pe cheltuieli de protocol (alimente, cosmetice, servicii balneare) care depasesc individual plafonul de 100 lei exclusiv TVA, acordate in cadrul actiunilor de protocol .

TVA a fost colectata suplimentar in conformitate cu prevederile art.128 alin.(8), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal .

In contestatia formulata , societatea contestatoare arata ca a inregistrat in mod eronat in evidentele contabile cheltuielile cu achizitia de bunuri, cheltuielile cu materialele de constructie precum si cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe si este de acord cu nedeductibilitatea acestor cheltuieli. Cu privire la TVA colectata suplimentar asupra unor bunuri reprezentand achizitii de materiale de constructii, piese de mobilier, obiecte de uz personal, care au fost puse la dispozitia altei persoane in mod gratuit, societatea contestatoare , in contestatia formulata nu prezinta motivele de fapt si de drept , insa recunoaste ca cheltuielile au fost inregistrate eronat in evidentele contabile.

De asemenea, in contestatia formulata, desi X contestata TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care contesta TVA colectata suplimentar asupra cheltuielilor de protocol.

In aceste conditii, in speta se vor aplica prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

" Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"

Din dispozițiile legale, citate mai sus se retine ca, contestația trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația va fi respinsă ca nemotivată.

Însă, în speta, societatea nu prezintă motivele de fapt și de TVA pentru care contestă și TVA în condițiile înțelese să conteste în totalitate TVA, stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere.

În aceste condiții, în cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Potrivit doctrinei, se retine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu consacrat de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată potrivit căruia: "Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege."

și art.250 din același act normativ, potrivit căruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]*"

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate se retine că, contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale starea de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă; se retine astfel că sarcina probei revine contestatorului.

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

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate precum și faptul că societatea X nu aduce argumente privind starea de fapt și de drept cu privire la TVA organul de soluționare a contestației nu se poate substitui societății contestatoare cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat în totalitate obligațiile fiscale stabilite cu titlu de TVA prin Decizia de impunere, motiv pentru care în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare și pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și

completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de societatea X cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

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

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.