

DECIZIA nr.42 din 2017
privind solutionarea contestatiei
formulata de **S.C. x S.R.L.**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/11.07.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti Fiscala a fost sesizata de catre Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii- Serviciul inspectie fiscala 2 cu adresa nr. x/11.07.2016, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/11.07.2016, cu privire la contestatia **S.C. x S.R.L.** cu sediul in Bucuresti, str. x, avand CIF x

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/28.06.2016, completata cu adresele inregistrate la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/18.07.2016, nr.x/26.07.2016 si nr.x/07.11.2016 il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/25.05.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/25.05.2016, prin care organele fiscale au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei - TVA;
- x lei - accesorii aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269 si art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **S.C. x S.R.L.**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata **S.C. x S.R.L.** solicita anularea in totalitate a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/25.05.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/25.05.2016.

Contestatarul invoca, in esenta, urmatoarele motive:

Emiterea actului administrativ fiscal este nelegala intrucat:

- s-au incalcat prevederile art.13 din Codul de procedura fiscala, cu privire la ambele categorii de creante, cu referire speciala la art.141 alin. (1) lit a) si a celor referitoare la stabilirea bazei de impozitare, cu referire la art.19 si art.145 din acelasi cod;
- s-au incalcat dispozitiile art.6 din Codul de procedura fiscala;
- stabilirea obligatiilor de plata cu incalcarea prevederilor art.4 si art.14 din Codul de procedura fiscala;
- nesocotirea dispozitiilor art.3 si art.4 din Codul de procedura fiscala raportat la dispozitiile art.6, art.37, art.175 - art.178 din Legea nr.53/2003 republicata, la dispozitiile art.70 din Legea nr.31/1990 republicata si la dispozitiile Codului civil cu referire la art.1788 alin.(2), art.1799, art.1802 raportat la art.1166 cu referire la art.1164;
- refuzul valorificarii probelor puse la dispozitie si stabilirea situatiei fiscale in baza unor supozitii;
- nerespectarea dispozitiilor art. 6 raportat la art.5 si art.55 alin.(1) coroborat cu art.94 alin.(2) lit.d) si e) si art.104 din Codul de procedura fiscala;
- efectuarea inspectiei fiscale cu incalcarea dispozitiilor art.100, art.101 alin.(3) lit.a), art.102 alin.(1) lit.b) din Codul de procedura fiscala, respectiv art.2 lit.m) din Ordinul MFP nr. 467/2013, cu referire la art.1 alin.(4) si (5) din Constitutia Romaniei;
- in contextul dispozitiilor art.139 din Constitutia Romniei, raportat la prevederile art.137 si art.56 din din Codul de procedura fiscala, prin art.13 din din Codul de procedura

fiscala legiuitorul a statuat in sensul ca interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege.

Contestatarul arata ca profitul impozabil si TVA au fost stabilite gresit avand in vedere urmatoarele:

- stabilirea impozitului pe profit corespunzator situatiei financiar-contabile a unui platitor de TVA in conditiile in care societatea are ca obiect unic de activitate realizarea de operatiuni scutite de TVA, anexand in sustinere contestatia formulata impotriva procesului verbal nr.x/30.07.2015, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/15.09.2015;

- stabilirea bazei impozabile prin reapreciere, contrar probelor administrate anexand in sustinere memoriul cuprinzand argumentele financiar-contabile la decizie si RIF, dovezi privind depunerea la organul fiscal a inregistrurilor justificative constituind detalierea motivelor de fapt si de drept ale prezentei contestatii.

In sustinerea contestatiei, societatea prezinta in anexe argumente privind diferentele de impozit pe profit in suma de x lei (x lei x 16%) si TVA neadmisa la deducere in suma de x lei aratand urmatoarele:

1- TVA colectata aferenta serviciilor de controale interne si externe ale calitatii si aferente veniturilor refacturate din servicii IT sunt nesustinite, intrucat societatea indeplineste conditiile legale pentru a comercializa fara TVA toate serviciile de laborator;

2- neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma de x lei si TVA in suma de x lei aferenta facturilor emise de SC x SRL nu este sustinuta intrucat a depus actul aditional nr.x/02.12.2009 la contractul din 01.12.2005, facturi, note de intrare-receptie si bonuri de consum pentru materialele achizitionate in vederea efectuarii in regie proprie a reparatiilor la imobilul inchiriat;

3- neadmiterea la deducere a cheltuielilor la impozitul pe profit in suma de x lei si a dreptului de deducere a TVA in suma de x lei din facturile emise de SC x SRL reprezentand achizitii de bunuri (cabine dus si wc) si materiale in scopul amenajarii spatiilor in care isi desfasoara activitatea in calitate de chirias nu se sustine avand in vedere ca a prezentat procesul verbal nr.x/05.08.2015 emis de DSPMB, documentele depuse la registratura ANAF prin adresa nr.x/18.05.2016. De asemenea, contestatarul arata ca inregistrarea direct pe costuri a achizitiilor s-a datorat consumului imediat, fara stocare a acestora, iar cheltuielile sunt deductibile conform obiectului de activitate avizat de DSPMB, conform OMS nr.1030/2009 anexand in dovedire hotararea civila nr.x/2016 (anexa 36);

4- intruneste conditiile legale pentru a beneficia de dreptul de deducere la impozitul pe profit in suma de x lei si a TVA in suma de x lei aferente 50% din baza impozabila si TVA inscrite in factura nr.x/25.02.2010 emisa de SC x SRL reprezentand servicii amenajare teritoriu in baza contractului nr.x/23.02.2010, aratand ca aceste cheltuieli nu au fost acceptate de proprietarul cladirii SC x SRL din lipsa de resurse financiare si lipsa nevoie. Mentiiunea organelor de inspectie fiscala privind utilizarea de catre terte companii a curtii si eliminarea a 50% din cheltuiala deductibila a societatii nu e sustinuta;

5- nu se justifica reincadrarea tranzactiei ca operatiune fara scop economic si anulara dreptului de deducere in suma de x lei la calculul impozitului pe profit si dreptul de deducere a TVA in suma de x lei din facturile emise de SC x SRL reprezentand cazare si masa pentru efectuarea unui work-shop (contravaloare sejur turistic) si anexeaza in sustinere documente privind demersurile complete catre spitale-achizitori publici (anexa 38), sentinte definitive favorabile (anexa 39) si un centralizator depus in cadrul unui proces (anexa 40). Cheltuiala reprezinta contravaloarea inchirierii integrale a unui ponton care circula pe Dunare care nu poate fi inchiriat partial ci pentru utilizare exclusiva pentru un grup de x persoane, grup din care nu s-au prezentat unii salariati (10) din motive personale ori medicale. Scopul organizarii de work-shopuri este prezentarea, evaluarea, implementarea si asumarea unei formule unice, reprezentand know-how propriu de promovare a vanzarilor pe piata medicala de stat, prin declansarea unor demersuri legale cu finalitate pana in instantele de judecata, impotriva achizitorilor publici ce incalca legislatia achizitiilor publice;

6- este legala deducerea la calculul impozitului pe profit a cheltuielii in suma de x lei si a TVA in suma de x lei aferenta facturii nr.x/28.05.2010 emisa de SC x SRL reprezentand ajutorul social acordat salariatului x (abonament recuperare pentru x) sustinand ca se incadreaza in plafonul total al fondului de salarii pentru ajutorul acordat unui salariat si prezinta in sustinere contractul pentru salariatii x si x, certificatul de deces al parintelui salariatului x;

7- intruneste conditiile legale pentru a beneficia de dreptul de deducere la impozitul pe profit in suma de x lei si a TVA in suma de x lei aferente facturii nr.x/04.07.2010 emisa de SC x SRL reprezentand achizitia de bunuri, intrucat a prezentat in timpul inspectiei documente care privesc intrarea si iesirea in gestiune, bon de consum cu adresa nr. x/11.03.2016;

8- beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de x lei si a TVA in suma de x lei reprezentand cheltuieli de deplasare, cazare si masa in perioada 28.06-04.07.2010 evidentiata in factura nr.x/29.06.2010 emisa de SC x SRL aratand ca sunt in interesul societatii si ca a prezentat organului de inspectie fiscala contractul nr.x/22.06.2010 asa cum rezulta din nota nr.x/11.03.2016 (raspuns la intrebarea 20);

9- neadmiterea la deducere a cheltuielilor in suma de x lei si TVA in suma de x lei aferenta facturilor emise de SC x SRL nu este sustinuta intrucat materialele achizitionate au fost utilizate pentru efectuarea in regie proprie de reparatii/reabilitare/hidroizolare/consolidare tencuiala, modelare aspect exterior a gardului din curtea in care se afla spatiul inchiriat si a depus in sustinere actul aditional nr.x/02.12.2009 la contractul din 01.12.2005 care prevede drept obligatie efectuarea reparatiilor pe cheltuiala chiriasului. Aceasta arata ca toate documentele care atesta inregistrarea in gestiune a materialelor, intrarea in consum au fost prezentate cu adresa nr.x/18.05.2016, inainte de finalizarea actului de control;

10- este legala inregistrarea cheltuielilor in suma de x lei si TVA in suma de x lei in baza facturii nr.x/30.06.2010 reprezentand materiale si manopera pentru efectuarea in regie proprie a lucrarilor facturate de SC x SRL constand in lucrari de reparatii gard din curtea in care se afla spatiile inchiriate. Contestatarul arata ca a depus in sustinere actul aditional nr.x/02.12.2009 la contractul din 01.12.2005 care prevede drept obligatie efectuarea reparatiilor pe cheltuiala chiriasului. Aceasta arata ca toate documentele care atesta inregistrarea in gestiune a materialelor, intrarea in consum au fost prezentate cu adresa nr.x/18.05.2016, inainte de finalizarea actului de control;

11- contestatarul are drept la deducerea cheltuielilor cu combustibilul in suma de x lei (in fapt in RIF este inscrisa suma de x lei aferenta perioadei 01.01.2010-31.12.2011, diferenta de x lei nefacand obiectul actului atacat) si TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de combustibil si achizitiei auto in perioada 2010-2014 (in fapt in RIF este inscrisa TVA aferenta achizitiei de combustibil si achizitiei auto in suma de x lei, diferenta in suma de x lei reprezentand total TVA aferenta facturilor neadmisa la deducere pe perioada 2010-2014 conform pg.12 din RIF) intrucat autoturismele au fost utilizate pentru mai multe tipuri de curierat (anexa 42-45). Conform notei nr.x/18.05.2016 depusa la ANAF, societatea a depus oferte si contracte cu clientii, asigurand transportul catre o parte din cei x de clienti din Bucuresti si a utilizat aceste servicii pentru obtinerea de venituri impozabile;

12- referitor la inregistrarea in contul 628 a sumei de x lei reprezentand cheltuieli cu prestarile de servicii IT de la furnizori, servicii care nu au fost refacturate catre SC x SRL, contestatarul arata ca site-ul www.x.ro este utilizat pentru comercializarea de reactivi si consumabile, iar o parte din situatiile de lucrari contin sarcini comune ambelor societati (SC x SRL si S.C. x S.R.L.).

Majorarea veniturilor cu suma de x lei de catre organul fiscal cu cota parte din cheltuielile inregistrate de **S.C. x S.R.L.** aferente prestarilor de servicii de la furnizorii de servicii IT ce au fost utilizate si de SC x SRL si pentru care a fost stabilita TVA colectata in suma de x lei nu este justificata pentru urmatoarele argumente si documente:

- fisa de cont a SC x SRL privind achizitiile de servicii dezvoltare IT;
- fisa de cont a SC x SRL privind achizitiile de servicii dezvoltare IT;

- serviciile dezvoltare IT furnizate au fost facturate fara TVA;
- SC x SRL si S.C. x S.R.L. nu au avut obiectul de activitate „dezvoltari IT” , astfel ca puteau factura aceste servicii cu TVA;
- SC x SRL nu era platitoare de TVA;
- refacturarea in cota de 50% este arbitrara, nu tine cont de cota parte a cheltuielilor inregistrate de SC x SRL, iar decizia ca fiecare companie sa lanseze comenzi separate si sa suporte costurile separat, fara a refactura ulterior a fost luata de cele doua societati, intrucat refacturarea genereaza complicatii suplimentare in ceea ce priveste facturarea cu TVA de catre **S.C. x S.R.L.** care este scutita de TVA, cat si plata cu TVA a unor servicii IT care ar fi facturate cu TVA de SC x SRL generand o cheltuiala in plus pentru contestatara.

Societatea prezinta un tabel conform caruia impartirea cheltuielilor cu serviciile IT de pe acelasi site, inainte de a fi comandate, este in proportie de x% pentru **S.C. x S.R.L.** si 31% pentru SC x SRL, motiv pentru care nu a fost necesara refacturarea ulterioara intre cele doua societati.

13- beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de x lei si a TVA in suma de x lei reprezentand cazare si servicii evidentiate in factura nr.1001189/04.02.2011 emisa de SC x SRL aratand ca sunt in interesul societatii, beneficiara fiind salariatata acesteia in scopul intalnirii clientilor, respectiv spitale si laboratoare din judetele xxx si ca a prezentat organului de inspectie fiscala contractul nr.x/30.01.2011;

14- beneficiaza de dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de x lei si a TVA in suma de x lei reprezentand cazare si servicii deplasare externa facturate de SC x SRL intrucat deplasarea s-a efectuat in Turcia de catre salariatul societatii in vederea dezvoltarii colaborarii cu furnizorii xxxxx si posibilitatii de efectuare de evaluare reactivi si s-a materializat cu exporturi in valoare de x euro, depunand in sustinere contractul nr.x/20.06.2011, invoice-ul de export nr.x.09.2014 si fisa contului clientului x;

15- indeplineste conditiile legale pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de x lei si a TVA in suma de x lei reprezentand bunuri achizitionate de la SC x SRL in vederea utilizarii de catre salariatele insarcinate;

16- beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de x lei reprezentand servicii medicale facturate de SC x SRL, intrucat se incadreaza in plafonul total al fondului de salarii si a fost acordat pentru parintele unui salariat;

17- beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor in suma de x lei reprezentand servicii hoteliere anexand ca probe statul de salarii din anul 2014 si contractul nr.x/04.04.2014.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii au efectuat o inspectie fiscala partiala la **S.C. x S.R.L.**, perioada verificata fiind 01.01.2010-31.12.2014.

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/25.05.2016, emisa de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Mijlocii in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/25.05.2016 s-a stabilit o diferenta suplimentara in suma totala de x lei reprezentand:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei - TVA;
- x lei - accesorii aferente TVA.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatara, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatara și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

S.C. x S.R.L., inmatriculata la ORC sub nr.J40/x, are ca obiect principal de activitate: cod CAEN x - Alte activitati referitoare la sanatatea umana.

Perioada verificata: 01.01.2010-31.12.2014.

3.1. Referitor la TVA de plata in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA de plata in suma de x lei, in conditiile in care +pe de o parte realizeaza atat operatiuni taxabile cat si scutite fara drept de deducere avand statutul de persoana partial impozabila cu regim mixt, iar pe de alta parte daca poate beneficia de exercitarea integrala a dreptului de deducere a TVA înscrisă în facturile primite de la furnizori, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației, societatea nu a prezentat argumente și documente suplimentare de natura sa modifice constatările organului de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscale nr. x/06.04.2016, in perioada 2010-2014, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina **S.C. x S.R.L.** TVA suplimentara de plata in suma de x lei (x lei - x lei) rezultata din:

1- majorarea TVA colectata cu suma de **x lei** reprezentand TVA aferenta operatiunilor impozabile, respectiv prestari servicii de controale interne si externe ale calitatii reactivilor si echipamentelor medicale (TVA=x lei) precum si TVA colectata aferenta veniturilor majorate cu cota parte de cheltuieli cu serviciile IT achizitionate in favoarea unei societati afiliate (TVA=x lei).

Referitor la veniturile din serviciile prestate de control intern si extern al calitatii reactivilor si echipamentelor medicale, organele de inspectie fiscala au stabilit ca veniturile obtinute de societate au fost eronat incadrate drept scutite fara drept de deducere conform art. 141 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal fiind facturate fara TVA si au procedat la stabilirea TVA colectata aferenta acestor venituri impozabile in conformitate cu prevederile art.129 alin. (1) din Codul fiscal.

In ceea ce priveste veniturilor majorate cu cota parte de cheltuieli cu serviciile IT, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cheltuieli cu prestari de servicii de IT constand in dezvoltare si testare software, analiza si realizare specificatii tehnice, implementare de functionalitati noi pentru site-ul web www.x.ro, site utilizat atat de **S.C. x S.R.L.** pentru a comercializa servicii medicale de laborator cat si de **S.C. x S.R.L.** pentru comercializarea de reactivi si consumabile pentru laboratoarele medicale, fara a refactura serviciile catre **S.C. x S.R.L.** Urmare a acestor constatari s-a procedat la calcularea TVA colectata in suma de x lei asupra sumei rezultata din ajustarea veniturilor in sensul majorarii cu cota parte din cheltuielile inregistrate in contabilitatea societatii si care nu au fost utilizate de contestatara.

2-neadmiterea la deducere a TVA in suma de **x lei** (din total TVA deductibila aferenta facturilor de achizitie in suma de x lei inregistrata de societate) ca rezultat al neacordarii dreptului de deducere a TVA astfel:

◆ neacordarea dreptului de deducere a TVA in suma de **x lei** inscrisa in facturile emise de furnizori de bunuri si servicii;

◆ TVA nedeductibila aferenta pro-ratei in suma de **x lei** stabilita prin aplicarea pro-ratei asupra TVA deductibila inregistrata de societate in suma de x lei (x lei - x lei). Deoarece societatea realizeaza atat operatiuni taxabile si scutite cu drept de deducere (prestari servicii de controale interne si externe ale calitatii reactivilor si echipamentelor medicale), cat si operatiuni scutite fara drept de deducere a taxei (prestari servicii de analize medicale), organele de inspectie fiscala au concluzionat ca **S.C. x S.R.L.** este o persoana impozabila mixta si beneficiaza de drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor pe baza de pro-rata.

In concluzie, ca rezultat al aplicarii pro-ratei anuale si al neacceptarii deducerii TVA din facturile emise de furnizori a rezultat TVA admis la deducere pe perioada 2010-2014 in suma de x lei (x lei -x lei).

In drept, potrivit art.126, art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

Codul fiscal

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

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

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

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

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

“ (9) Operațiunile impozabile pot fi:

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

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143-144¹;

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

“Art. 129. - (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

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

Norme metodologice

“(1) În sensul art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, atunci când nu există un contract de comision sau intermediere între părți și nu se refacturează cheltuielile conform pct. 19 alin. (4), dar pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, se consideră că fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.”

Codul fiscal

“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. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

“Art. 141. - (1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

a) spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare, precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități; “.

Norme metodologice:

24. Scutirea prevăzută la art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal se aplica pentru:

a) serviciile de spitalizare și alte servicii al căror scop principal îl constituie îngrijirea medicală, respectiv protejarea, inclusiv menținerea sau refacerea sănătății, desfășurate de unitățile autorizate prevăzute la art. 141 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Se cuprind în sfera de aplicare a acestei scutiri inclusiv servicii precum: efectuarea examinărilor medicale ale persoanelor fizice pentru angajatori sau companiile de asigurare, prelevarea de sânge ori alte probe în vederea testării prezenței unor viruși, infecții sau alte boli, în numele angajatorilor ori al asiguratorilor, certificarea stării de sănătate, de exemplu cu privire la posibilitatea de a călători;

b) operațiunile care sunt strâns legate de spitalizare, îngrijirile medicale, incluzând livrarea de medicamente, bandaje, proteze și accesorii ale acestora, produse ortopedice și alte bunuri similare către pacienți în perioada tratamentului, precum și furnizarea de hrană și cazare pacienților în timpul spitalizării și îngrijirii medicale, desfășurate de unitățile autorizate prevăzute la art. 141 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. Totuși **scutirea nu se aplică** meselor pe care spitalul le asigură contra cost vizitatorilor într-o cantină sau în alt mod și nici pentru bunurile vândute la cantina spitalului.

(2) Scutirea prevăzută la art. 141 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal nu se aplică pentru:

1. serviciile care au ca unic scop întinerirea sau înfrumusețarea;

2. serviciile care au ca scop furnizarea unor informații necesare pentru luarea unei decizii cu consecințe juridice, cum sunt: eliberarea de certificate cu privire la starea de sănătate a unei persoane, destinate utilizării în scopul acordării dreptului la o pensie, elaborarea unor rapoarte de expertiză medicală privind stabilirea răspunderii în cazurile de vătămare corporală, precum și examinările medicale efectuate în acest scop, elaborarea unor rapoarte de expertiză medicală privind respectarea normelor de medicina muncii, în vederea soluționării unor litigii, precum și efectuarea de examinări medicale în acest scop, pregătirea unor rapoarte medicale bazate pe fișe medicale, fără efectuarea de examinări medicale;”.

b) furnizarea de medicamente, bandaje, proteze medicale și accesorii ale acestora, produse ortopedice și alte bunuri similare, care nu este efectuată în cadrul tratamentului medical sau al spitalizării, cum ar fi cele efectuate de farmacii, chiar și în situația în care acestea sunt situate în incinta unui spital ori a unei clinici și/sau sunt conduse de către acestea;

c) serviciile medicale veterinare, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza CEJ C-122/87 Comisia Comunităților Europene împotriva Republicii Italia.”

Codul fiscal

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice oana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."

"Art. 146. Conditii de exercitare a dreptului de deducere

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

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. 147. - (1) Persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere este denumită în continuare persoană impozabilă cu regim mixt. Persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile **art. 127**, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă este denumită persoană parțial impozabilă.

(2) Dreptul de deducere a taxei deductibile aferente achizițiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină conform prezentului articol. Persoana parțial impozabilă nu are drept de deducere pentru achizițiile destinate activității pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Dacă persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol. În condițiile stabilite prin norme, persoana parțial impozabilă poate solicita aplicarea unei pro-rata speciale în situația în care nu poate ține evidențe separate pentru activitatea desfășurată în calitate de persoană impozabilă și pentru activitatea pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. "

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

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

b) suma totală, fără taxă, a operațiunilor prevăzute la lit. a) și a operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de deducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a taxei.

"(8) Pro-rata definitivă se determină anual, iar calculul acesteia include toate operațiunile prevăzute la alin. (6), pentru care exigibilitatea taxei ia naștere în timpul anului calendaristic respectiv. Pro-rata definitivă se determină procentual și se rotunjește până la cifra unităților imediat următoare. La decontul de taxă prevăzut la **art. 156²**, în care s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (12), se anexează un document care prezintă metoda de calcul al pro-rata definitivă."

In ceea ce priveste regimul deducerilor TVA **deductibila aferenta achizitiei de autoturisme si de combustibil**, pentru perioada verificata, in speta sunt aplicabile si prevederile OUG nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar-fiscale, care a introdus un articol nou in Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.145¹ - "Limitări speciale ale dreptului de deducere", potrivit caruia:

"Art. 145¹. - (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg si care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând si scaunul soferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule si nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele

care au aceleasi caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, cu **exceptia** vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate **exclusiv** pentru: interventie, reparatii, pază si protectie, curierat, transport de personal la si de la locul de desfășurare a activității, precum si vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenti de vânzări si de agenti de recrutare a fortei de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.

(3) Prevederile alin. (1) și (2) nu se aplică pentru avansurile care au fost achitate înainte de data de 1 mai 2009 pentru valoarea totală sau parțială a vehiculelor rutiere motorizate, dacă livrarea acestora intervine după data de 1 mai 2009 inclusiv.

(4) Prevederile prezentului articol se aplică **până la data de 31 decembrie 2010 inclusiv.**

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 si art. 146-147¹.

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a acestui articol:

"45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserve personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) **vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat** reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenti de vânzari reprezinta vehiculele utilizate în cadrul activitatii unei persoane impozabile de catre angajatii acesteia care se ocupa în principal cu prospectarea pietei, desfasurarea activitatii de merchandising, negocierea conditiilor de vânzare, derularea vânzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare si monitorizarea clientilor. Se limiteaza deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzari. În aceasta categorie se cuprind si vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) **vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului** la si de la locul de desfasurare a activitatii reprezinta vehiculele utilizate de angajator pentru **transportul angajatilor în scopul desfasurarii activitatii economice** la si de la resedinta

acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin **vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fara de care serviciile nu pot fi efectuate.**

“(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹. “

Prevederi art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se aplica și începând cu 01.01.2011, potrivit modificării prin punctul 72 din Ordonanța de urgență nr. 117/2010.

Începând cu **01.01.2012**, alineatul (1) a fost modificat prin punctul 57. din Ordonanța de urgență nr. 125/2011 începând cu 01.01.2012 astfel:

“**Art. 145¹. - (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului. “

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a acestui articol:

“**45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

(...)

“**c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat** reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

(...)

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, **atunci când există dificultăți evidente**

de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.”

Incepand cu **01.07.2012**, alineatul (1) a fost modificat prin punctul 15. din Ordonanță de urgență nr. 24/2012 astfel:

“Art. 145¹. - (1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

“(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;”

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a acestui articol:

(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianti, cu piese de schimb, **cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului**. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) **În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, **taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146-147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei**. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească **foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**”

7) **Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.**

(8) *Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”*

Fata de prevederile legale invocate si de documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1.1. Referitor la TVA colectata in suma de x lei reprezentand TVA aferenta majorarii veniturilor cu cota parte din cheltuielile cu prestarile de servicii achizitionate ce au fost utilizate de S.C. x S.R.L.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza TVA colectata pentru serviciilor primite de contestatoare în numele sau dar în contul altei persoane, la data acceptarii situatiilor de lucrări, în conditiile în care din motivele contestatiei nu rezulta o alta situație de fapt și de drept decât cea retinuta de organele de inspectie fiscala.

Din prevederile legale anterior invocate rezulta ca în cazul persoanei impozabile care actioneaza in nume propriu, dar în contul altei persoane, se considera ca persoana a primit și a prestat în nume propriu serviciile respective. Astfel, pentru serviciile respective, persoana are atât drept de deducere a taxei cât și corelativ obligatia de a colecta taxa. În cazul în care s-ar considera ca persoana ce actioneaza în nume propriu ar beneficia de serviciile respective în contul propriu, ar trebui dovedit ca acestea sunt în folosul operatiunilor sale impozabile, ori acestea constand la momentul prestarii in utilizarea site-ului atat de societatea contestatara cat si de societatea afiliata S.C. x S.R.L. in vederea comercializarii de reactivi si cosumabile pentru laboratoarele medicale se retine ca aceste servicii nu erau integral în folosul operatiunilor impozabile ale S.C. x

Pentru **persoana impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane**, în Codul fiscal exista prevederi specifice în privința TVA, exemplificate anterior.

Având în vedere punctul de vedere al contestatarii potrivit caruia „...refacturarea genereaza complicatii suplimentare in ceea ce priveste facturarea cu TVA de catre **S.C. x S.R.L.** care este scutita de TVA, cat si plata cu TVA a unor servicii IT care ar fi facturate cu TVA de SC x SRL generand o cheltuiala in plus pentru contestatara” se impune clarificarea termenului/sintagmei „**persoana impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane**”, observand astfel ca nu avem în cuprinsul Codului fiscal o definitie legala a termenului/sintagmei.

Din prevederile Normelor metodologice de aplicare art. 129 prevad la pct. 7. (1) „atunci **când nu există un contract** de comision sau intermediere între părți...dar pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, se consideră că fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv.” Rezulta astfel ca pentru ca o persoana să fie considerată ca acționează în nume propriu, dar în contul sau pe seama altei persoane normele metodologice prevad ca „**fiecare persoană a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv.**”

Din cele precedente rezulta ca pentru a se stabili daca serviciile au fost achizitionate in cont propriu sau in contul altei persoane, se impune analiza serviciilor in sine,

respectiv daca acestea pot fi in cont propriu, in caz contrar rezultand ca sunt in contul altei persoane.

Organele de inspectie fiscala au retinut din analiza situatiilor de lucrari executate si facturate de prestatori, ca o parte contin sarcini (task-uri) comune ambelor societati respectiv SC x SRL si S.C. x S.R.L., cat si sarcini specifice, iar din situatia prezentata de societate si care reprezinta doar un calcul matematic sub forma de tabel, fara a reflecta continutul prestarilor de servicii reiese ca din totalul facturilor emise de prestatori cota de x% a fost inregistrata de S.C. x S.R.L. si cota de x% a fost inregistrata de SC x SRL.

Urmare a acestor constatari s-a procedat la stabilirea valorii de refacturare in suma de x lei, prin majorarea veniturilor astfel:

- cu cheltuieli in cota de 50% asupra lucrarilor executate ce contin sarcini comune celor doua societati;

- cu cheltuieli in cota de 100% din suma cheltuielilor inregistrate pentru sarcinile specifice S.C. x S.R.L.,

si in conformitate cu prevederile art.129 alin.(2) au calculat TVA colectata aferenta in suma de x lei.

Deși contestatara sustine ca nu avea obligatia de a refactura către S.C. x S.R.L., intrucat cheltuielile cu serviciile IT de pe acelasi site au fost impartite inainte de a fi comandate in proportie de x% pentru S.C. x S.R.L., aceasta prezinta in sustinerea contestatiei un tabel care cuprinde un calcul matematic fara sa reflecte continutul serviciilor prestate asa cum au constatat organele de inspectie fiscala din situatiile de lucrari prezentate. Nici fisele de cont invocate nu au nicio relevanta in stabilirea bazei de impozitare a TVA in suma de x lei in conditiile in care nu sunt sustinute cu documente justificative ale cheltuielilor in cauza.

În concluzie serviciile prestate în perioada 2010-2014 si facturate către S.C. x S.R.L. si angajate în numele sau, constand in servicii efectuate în vederea realizarii site-ului au fost in parte în contul, în folosul si pe seama S.C. x S.R.L., astfel incat contestatara avea obligatia de a colecta pentru aceste servicii TVA **in suma de x lei**.

3.1.2. Referitor la TVA colectata in suma de x lei reprezentand TVA aferenta operatiunilor impozabile, respectiv prestari servicii de controale interne si externe ale calitatii reactivilor si echipamentelor medicale (anexa nr.6 la RIF)

Cu ocazia inspectiei fiscale efectuate, organele de control au constatat că în perioada 2010-2014 societatea a facturat serviciile de control intern si extern a calitatii fara TVA, considerandu-le operatiuni scutite din punct de vedere TVA conform art.141 alin.(1) lit.a).

Avand in vedere ca societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pentru toate veniturile obtinute din **prestari servicii de controale interne si externe ale calitatii reactivilor si echipamentelor medicale**, înregistrate în evidenta contabilă, organele de inspectie fiscală au procedat la refacerea situatiei privind taxa pe valoarea adăugată colectată si a fost stabilit un debit suplimentar de taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

În drept, cauza își găsește solutionarea în prevederile art. 129, art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1) si art.156 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.

Regimul fiscal in materie de TVA aplicabil activitatilor constand in prestare servicii de control intern si extern a calitatii este explicat si de precizarile ANAF-Directia Generala de Servicii pentru Contribuabili din adresa nr. x/09.07.2015 transmisa organelor fiscale teritoriale, din care rezulta urmatoarele:

"nu presupun impiedicarea, evitarea sau prevenirea unei boli, leziuni ori anomalii de sanatate ori detectarea de boli in stare latentă sau incipientă, respectiv stabilirea unui diagnostic, ingrijirea sau vindecarea bolilor sau anomaliiilor de sanatate, ci constau in

acordarea de consultanta si evaluarea furnizorilor de servicii medicale. Acestea nu pot fi considerate ca fiind activitati conexe spitalizarii si ingrijirii medicale, cata vreme acestea nu vizeaza prestatii care sa prezinte vreo legatura cu spitalizarea sau ingrijirea medicala acordata destinatarului acestei prestatii

Nu se poate retine argumentul contestatarei potrivit caruia pentru toate serviciile de laborator indeplineste conditiile legale privind incadrarea in categoria operatiunilor scutite de TVA, intrucat operatiunile in cauza reprezinta **prestari servicii de controale interne si externe ale calitatii reactivilor si echipamentelor medicale care nu sunt strans legate de spitale sau de ingrijiri medicale** acordate destinatarului acestor prestatii si pentru care se aplica scutirea asa cum prevede art.141 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, coroborat cu pct.24 din normele metodologice de aplicare, ci constau in acordarea de consultanta si evaluarea furnizorilor de servicii medicale fiind operatiuni taxabile din punct de vedere TVA.

De altfel, organele de inspectie fiscala au considerat corecta inregistrarea de catre societate a operatiunilor reprezentand prestari servicii de analize medicale de laborator ca fiind operatiuni care sunt scutite de TVA.

Se retine ca societatea contestatara nu aduce in sustinerea contestatiei alte argumente decat cele invocate in timpul desfasurarii inspectiei fiscale.

Pe cale de consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat legal la refacerea situatiei privind taxa pe valoarea adaugata colectata, stabilind ca societatea datoreaza taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de **x lei** pentru care contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

3.1.3. In ceea ce priveste TVA deductibila in suma de x lei (reprezentand TVA neadmisa la deducere in suma de x lei si TVA nedeductibila aferenta pro-ratei in suma de x lei)

-Referitor la TVA deductibila in suma de x lei

Avand in vedere retinerile de la pct.3.1.2. din prezenta decizie si prevederile art. 147 alin. (2) teza a doua din Codul fiscal, persoanele impozabile care realizeaza atat operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere, cat si operatiuni scutite fara drept de deducere sau in afara sferei de aplicare a TVA sunt considerate din punct de vedere al taxei persoane impozabile cu regim mixt, pentru care dreptul de deducere pentru taxa aferenta achizitiilor poate fi exercitat pe trei paliere:

- daca achizitiile sunt destinate exclusiv realizarii de operatiuni taxabile si/sau scutite cu drept de deducere, taxa aferenta acestora este deductibila integral;

- daca achizitiile sunt destinate exclusiv realizarii de operatiuni in afara sferei de aplicare a TVA/scutite fara drept de deducere, taxa aferenta acestora este integral nedeductibila;

- daca pentru achizitii nu se cunoaste in mod concret destinatia ori proportia alocarii lor pentru operatiuni cu drept de deducere si operatiuni fara drept de deducere, taxa aferenta acestora se deduce pe baza de prorata.

In speta dedusa analizei, SC x SRL a realizat pe perioada 2010-2014 urmatoarele tipuri de operatiuni:

- operatiuni taxabile (**prestari servicii de controale interne si externe ale calitatii reactivilor si echipamentelor medicale si servicii IT nefacturate**) pentru care societatea insasi nu a colectat TVA aferenta (x lei);

- operatiuni scutite fara drept de deducere (prestari servicii de analize medicale de laborator) conform dispozitiilor tranzitorii ale art. 141 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

In consecinta, daca pentru prima categorie de operatiuni societatea are dreptul la deducerea TVA, **pentru cealalta categorie de operatiuni legate de prestarea de servicii**

de analize medicale de laborator, societatea nu are drept de deducere a TVA intrucat, fie sunt scutite fara drept de deducere in baza regimului fiscal tranzitoriu prevazut de art. 141 din Codul fiscal, fie sunt taxabile din punct de vedere a TVA.

Rezulta ca, in privinta exercitarii dreptului de deducere pentru TVA aferenta achizitiilor, devin aplicabile prevederile art. 147 alin. (2) teza a doua din Codul fiscal conform carora **“daca persoana parțial impozabilă desfășoară activități în calitate de persoană impozabilă, din care rezultă atât operațiuni cu drept de deducere, cât și operațiuni fără drept de deducere, este considerată persoană impozabilă mixtă pentru respectivele activități și aplică prevederile prezentului articol.”**

Intrucat societatea in calitate de persoana impozabila realizeaza atat operatiuni taxabile (cele pentru care nu a colectat TVA), cat si operatiuni scutite fara drept de deducere rezulta cu prisosinta ca aceasta este considerata persoana impozabila mixta in privinta exercitarii dreptului de deducere, obligata sa aplice prevederile art. 147 din Codul fiscal.

Referitor la **TVA deductibila in suma de x lei** aferenta facturilor emise de furnizori din totalul TVA in suma de x lei inregistrata de societate si neacceptata la deducere, contestatara nu prezinta niciun argument in sustinere.

Cum contestatara nu aduce niciun argument in fapt si in drept în susținerea contestației cu privire la **TVA deductibila in suma de x lei (reprezentand TVA neadmisa la deducere in suma de x lei** si TVA nedeductibila aferenta pro-ratei in suma de x lei), si avand in vedere ca sarcina probei revine acestuia, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nemotivata contestatia cu privire la stabilirea drept nedeductibila a TVA in suma de x lei.

3.1.4. In ceea ce priveste TVA deductibila in suma de x lei (x lei- x lei)

Societatea contestatara considera ca are **drept de deducere a TVA in suma de x lei** reprezentand:

- x lei - TVA aferenta achizitiei de materiale de constructie de la SC x SRL;
- x lei – 50% din TVA aferenta cheltuielilor cu amenajare teritoriu facturate de SC x SRL;
- x lei – TVA aferenta achizitiei de materiale si bunuri (cazi, cabine dus, vase wc) facturate de SC x SRL;
- x lei – TVA aferenta sejurului turistic facturat de SC x SRL;
- x lei – TVA aferenta unui abonament individual facturat de SC x SRL;
- x lei – TVA aferenta achizitiei de materiale si bunuri (pat, comoda, saltea, dulap etc) de la SC x SRL;
- x lei – TVA aferenta serviciilor hoteliere facturate de SC x SRL;
- x lei – TVA aferenta bunurilor achizitionate (paturi, saltele) de la SC x SRL;
- x lei - TVA aferenta achizitiilor de materiale de constructii de la SC x SRL;
- x lei - TVA aferenta materiale si lucrari executate de SC x SRL din totalul TVA in suma de x lei;
- x lei - TVA aferenta serviciilor de cazare facturate de SC x SRL;
- x lei-TVA achizitie combustibil in perioada 01.01.2010-31.12.2011;
- x lei – 50% din TVA achizitie combustibil in perioada 01.01.2012-30.06.2012;
- x lei- 50% din TVA achizitie combustibil si cheltuieli auto efectuate in perioada 01.07.2012-30.12.2014.

◆ Referitor la TVA deductibila aferenta achizitiei de autoturisme si de combustibil in suma de x lei pe perioada 2010-2014

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect faptul ca persoana impozabila nu are dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata in

suma de x lei aferenta achizitiei de combustibil, piese schimb si a serviciilor de reparatii pentru autoturismele detinute in patrimoniu, in conditiile in care nu face dovada ca indeplineste conditiile privind exceptarea de la limitarea dreptului de deducere a taxei.

Referitor la TVA in suma de x lei (xlei+ x lei + x lei) prin raportul de inspectie fiscala s-a stabilit ca societatea nu are dreptul de deducere, intrucat nu au fost respectate prevederile art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat:

- foile de parcurs nu contin informatii privind scopul deplasarii;
- nu are in scris ca obiect de activitate curierat;
- nu are personal specializat in efectuarea activitatii de curierat, respectiv sofer sau curier;
- nu exista dificultati de a gasi mijloace de transport pentru angajati pentru deplasare la si de la locul de desfasurare al activitatii (langa sediul societatii avand statie RATB) .

In perioada verificata, societatea a efectuat cheltuieli pentru autoturismele care sunt in proprietatea societatii si pentru care societatea nu a putut face dovada ca acestea au fost utilizate in interesul afacerii, sau partial in acest interes.

Prin contestatia formulata, contestatara sustine ca achizitia combustibilului se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 145¹ lit.a) din Codul fiscal privind limitarea dreptului de deducere a TVA, fiind efectuata in scopul activitatii de curierat desfasurata.

Conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: **achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile** si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Asa cum s-a stabilit si prin jurisprudenta comunitara in materie de TVA, **exercitarea** dreptului de deducere de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu **justificarea exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale avand dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa demonstreze ca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni impozabile care-i dau dreptul la deducere.** Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in cazul autoturismelor, legea fiscala a introdus **o limitare speciala a dreptului de deducere pentru achizitia acestora**, cu exceptia autoturismelor care sunt utilizate pentru destinatiile anume prevazute de lege, precum si **o limitare a deducerii taxei aferenta cheltuielilor atribuibile acestora.**

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achizitia combustibilului necesar functionarii, a fost limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

- in perioada 01.01.2010– 31.12.2011, **limitat integral** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **cu exceptia** autoturismelor care sunt utilizate pentru **destinatiile anume prevazute de lege;**

- in perioada 01.01.2012 – 30.06.2012 – **limitat la 50%** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului sau **nelimitat**, in cazul in care autoturismul este utilizat exclusiv pentru **destinatiile anume prevazute de lege;**

- incepand cu 01.07.2012 – **limitat la 50%** dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice** si **nelimitat** in cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului**, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege** si in cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz in care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adaugata si să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

In speta, societatea contestatara sustine ca autoturismele au fost utilizate pentru mai multe tipuri de curierat (anexa 42-45), iar conform notei nr.x/18.05.2016 depusa la ANAF, societatea arata ca a depus oferte si contracte cu clientii, asigurand transportul catre o parte din cei x de clienti din Bucuresti utilizand aceste servicii pentru obtinerea de venituri impozabile.

Din verificarea documentatiei existente la dosarul cauzei cu privire la utilizarea exclusiva a autoturismului pentru destinațiile invocate de contestatarul rezulta ca este vadit neintemeiata contestatia in conditiile in care:

- a utilizat **vehicule rutiere motorizate** ce intra sub incidenta prevederilor art. 145¹ din Codul fiscal si **pentru a beneficia de deducerea integrala a TVA aferenta achizitiilor avea obligatia sa justifice utilizarea exclusiva a acestora in scopuri economice**, dar nu a depus documente din care sa rezulte ca indeplineste conditiile legale privind deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata in cota de 100% pentru perioada 01.01.2010-31.12.2011, desi exceptiile sunt de stricta interpretare; de altfel, din raportul de inspectie fiscala reiese ca taxa aferenta achizitiilor a fost acceptata partial in cota de 50% pe perioada 01.01.2012-31.12.2014 (pentru combustibil pe perioada 01.01.2012-31.12.2012 si pentru achizitii combustibil si cheltuieli auto in perioada 01.07.2012-30.12.2014);

- nu prezinta in niciun fel **in ce anume constau acele dificultati evidente de a gasi alte mijloace de transport** pe perioada 01.01.2011-30.06.2012 pentru a se deplasa de la si la sediul societatii, ori la clienti, deci nu a indeplinit conditia utilizarii exclusive potrivit prevederilor legale invocate, situatie in care nu intra sub incidenta exceptiilor de la limitarea speciala a dreptului de deducere, asa cum sunt reglementate in mod expres la art. 145¹ lit. a)-d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, avand dreptul numai la deducerea TVA aferenta achizitiilor de combustibil in cota de 50% pentru perioada 01.01.2012-31.12.2014;

- nu a prezentat ordine de deplasare sau alte documente din care sa reiasa ca autoturismele au fost utilizat exclusiv pentru deplasari in interes activitatii desfasurate incepand cu data de 01.07.2012;

- argumentul contestatarei potrivit caruia autoturismele s-au utilizat pentru activitatea de curierat fara sa faca si dovada ca utilizarea acestuia contribuie **în mod esential** la prestarea directa a serviciilor cu plata si fara de care serviciile nu pot fi efectuate, deci in interesul desfasurarii activitatii, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere ca **limitarea speciala a dreptului de deducere** prevazuta de art. 145¹ din Codul fiscal, vizeaza tocmai acele autoturisme folosite in **interesul activitatii taxabile, cu exceptiile anume enumerate** in textul articolului; altminteri, in masura in care autoturismele nu sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale contribuabililor platitori de taxa, nici nu era nevoie de o limitare speciala a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementarile deja existente de la art. 145 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Cum exceptiile sunt de stricta interpretare si, mai mult, textul art. 145¹ lit. a) din Legea nr.571/2003 conditioneaza incadrarea in exceptie prin trimitere la caracterul **“exclusiv”** al utilizarii autoturismelor pentru destinațiile anume precizate rezulta ca

contestatara nu a facut dovada incadrarii in exceptiile prevazute de lege, iar faptul ca a utilizat cele cinci autoturisme pentru curierat, in conditiile in care aceasta activitate nu este prevazuta in obiectul sau de activitate, poate fi invocat cel mult incepand cu 01.07.2012, ori dupa aceasta data organul de inspectie fiscala a acordat deducerea TVA in cota de 50%.

Avand in vedere cele retinute si faptul ca societatea nu a prezentat dovezi obiective care sa demonstreze o alta situatie de fapt decat cea constatata de organele de inspectie fiscala, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru capatul de cerere privind TVA nedeductibila in suma de x lei.

◆ Referitor la suma totala de x lei reprezentand: TVA deductibila aferenta materialelor si bunurilor achizitionate in suma de x lei, TVA deductibila aferenta serviciilor hoteliere achizitionate in suma de x lei si TVA deductibila aferenta abonamentului individual facturat de SC x SRL in suma de x lei

In ceea ce priveste TVA deductibila aferenta materialelor si bunurilor achizitionate in suma de x lei:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat de la SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL materiale de constructii si bunuri inregistrate in contul 604-cheltuieli cu materiale nestocabile care au fost utilizate pentru efectuarea in regie proprie la spatiul inchiriat, desi contractul de inchiriere x/01.12.2005 incheiat cu SC x SRL in calitate de proprietar prevede ca aceste cheltuieli revin proprietarului, iar pe de alta parte nu face dovada ca au fost efectuate la spatiul inchiriat la etajul 1 de catre SC x SRL. Pentru achizitiile efectuate, societatea nu a prezentat documente de intrare si iesire din gestiune, iar din nota explicativa din 23.02.2016 nu rezulta ca achizitiile au fost utilizate in scopul desfasurarii activitatii economice, ci in beneficiul altor persoane.

Societatea nu a evidentiat achizitiile in conturi de stocuri si productie in curs de executie in conformitate cu prevederile pct.8.3.2. Stocuri, art.156 alin.(1) si (2) din OMFP nr.3055/2009, iar ulterior pe masura consumului in clasa 6-conturi de cheltuieli.

De asemenea, s-a constatat ca societatea a achizitionat:

- in baza contractului nr.x/23.02.2010 incheiat cu SC x SRL amenajari in curtea interioara care este utilizata in comun cu SC x SRL., astfel incat i s-a acordat dreptul de deducere TVA in cota de 50%;

-materiale si lucrari executate de SC x SRL fara sa prezinte documente care sa justifice prestarea efectiva si in folosul operatiunilor sale impozabile (rapoarte de lucru, procese verbale de receptie etc).

Se retine ca desi prin nota explicativa i s-au solicitat pana la finalizarea inspectiei toate actele aditionale la contractul incheiat in data de 01.12.2005, societatea a prezentat 10 acte aditionale (nr.1-nr.9), iar in sustinerea contestatiei a prezentat actul aditional nr.4Bis la contractul incheiat in data de 01.12.2005 semnat la proprietar si la chirias de aceeaasi persoana in calitate de administrator dl. x, document care nu are nici o relevanta chiar in conditiile in care clauzele prevad ca reparatiile si imbunatatirile la cladire si curte sa se efectueze pe cheltuiala chiriasului dar nu sunt sustinute de documente care sa faca dovada utilizarii integrale in scopul afacerii sale, ci si al SC x SRL.

Procesul verbal nr.x/05.08.2015 emis de DSPMB nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat mentioneaza ca spatiul amenajat drept depozit temporar de deseuri periculoase se situeaza la demisolul cladirii, or in anul 2010 cand nu a fost acceptata deductibilitatea TVA societatea nu avea spatiu inchiriat decat la etajul 1 conform contract nr.x/01.12.2005.

Referitor la TVA deductibila aferenta serviciilor hoteliere achizitionate in suma de x lei (x lei+ x lei + x lei):

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a achizitionat aceste servicii pentru care nu a prezentat documente din care sa rezulte ca achizitia s-a efectuat in scopul desfasurarii activitatii, respectiv nu a prezentat contractele incheiate cu prestatorii de servicii din care sa rezulte persoanele beneficiare si nici alte documente (Vezi SC x SRL, SC x SRL), facturile fiind singurele documente prezentate, iar in sustinerea contestatiei nu a prezentat documente suplimentare.

Privitor la TVA deductibila aferenta abonamentului individual la sala fitness si aerobic facturat de SC x SRL in suma de x lei, desi societatea a prezentat in sustinerea contestatiei certificatul de nastere al salariatei x din care rezulta ca x este tatal, nu poate fi retinut ca document care sa justifice legatura serviciilor achizitionate si activitatea desfasurata de **S.C. x S.R.L.** Din documentele prezentate nu rezulta ca fiind un ajutor social ci in interes personal astfel incat nu se justifica deducerea TVA aferenta.

Din documentele anexate in sustinerea contestatiei, respectiv demersurile societatii la spitale si tribunale nu se poate retine ca serviciile turistice prestate de SC xSRL au fost achizitionate in beneficiul activitatii economice, ci in beneficiul altor persoane.

Avand in vedere cele retinute anterior la pct.3.1.1.-3.1.4., precum si faptul ca prin contestație, **S.C. x S.R.L.** deși solicită anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/25.05.2016 emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii in baza Raportului de inspectie fiscală nr. x/25.05.2016, contestand suma totală de **x lei**, reprezentând obligația fiscală principală (TVA) stabilită suplimentar de organele de inspectie fiscală, nu prezintă documente și argumente prin care să combată stabilirea sumelor suplimentare în cuantumul calculat de organele de inspectie fiscală, ci se rezumă la invocarea de argumente de natura formală, motiv pentru care în temeiul prevederilor art. 269 alin. (1) si art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, contestatia **S.C. x S.R.L.** urmeaza a fi **respinsa ca neintemeiata si nemotivata** pentru **TVA de plata stabilita in suma de x lei** rezultata prin colectarea TVA in suma de x lei si neacceptarea la deducere a TVA in suma de x lei.

3.2. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei (x lei + x lei)

3.2.1. Cu privire la impozitul pe profit in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit baza de impunere suplimentara in suma de x lei, cu un impozit pe profit aferent in suma de x lei, in conditiile in care din inscrisurile depuse la dosarul contestatiei nu rezulta o alta stare de fapt fiscala.

In fapt, din totalul sumei de x lei reprezentand impozit pe profit stabilita prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/25.05.2016, societatea considera ca nu se justifica reintregirea profitului impozabil cu suma de x lei cu un impozit pe profit aferent in suma de x lei.

Profitul impozabil a fost reintregit cu suma de x lei rezultata din:

- majorarea veniturilor inregistrate de societate in perioada supusa verificarii cu suma de x lei (diferenta de x lei fata de x lei stabilita prin RIF este aferenta trim. IV 2010) cu cota parte din cheltuielile cu prestari servicii IT pe perioada 01.01.2010-30.09.2010 si 01.01.2011-31.12.2014, constand in dezvoltare si testare software, analiza si realizare specificatii tehnice, implementare de functionalitati noi pentru site-ul web www. x.ro utilizat in comun cu S.C. x S.R.L. si evidentiata in contabilitatea contestatarei in contul 628;

- diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de x lei (din care cheltuieli cu combustibilul in suma de x lei) reprezentand:

◆ x lei - achizitii materiale de constructii de la SC x SRL;

- ◆ x lei - 50% din valoarea cheltuielilor cu prestari servicii amenajare teritoriu facturata de SC x SRL;
- ◆ x lei - achizitii materiale si bunuri (cazi, cabine dus etc) facturate de SC x SRL si evidentiata in contul 604;
- ◆ x lei – cval sejur turistic din facturile emise de SC x SRL;
- ◆ x lei – abonament individual conform facturii nr. x/28.05.2010 emisa de SC x SRL;
- ◆ x lei- achizitii materiale si bunuri (pat, comoda, saltea, dulap etc) de la SC x SRL si inregistrate ca materiale nestocate;
- ◆ x lei – servicii hoteliere facturate de SC x SRL;
- ◆ x lei - achizitii materiale de constructii de la SC x SRL;
- ◆ x lei - din totalul cheltuielilor in suma de x lei, inregistrate cu materiale si lucrari executate de SC x SRL;
- ◆ x lei – cheltuieli cu combustibil auto in trim.III anul 2010 (pct.12 din decizia de impunere);
- ◆ x lei - cheltuieli cu combustibil auto in perioada 01.10.2010-31.12.2010 (pct.23 din decizia de impunere);
- ◆ x lei - cazare si servicii facturate de SC x SRL;
- ◆ x lei - deplasare externa facturata de SC x SRL;
- ◆ x lei - bunuri achizitionate (paturi, saltele) de la SC x SRL;
- ◆ x lei - cheltuieli cu combustibilul auto inregistrate in anul 2011;
- ◆ x lei - servicii medicale facturate de SC x SRL;
- ◆ x lei - servicii hoteliere facturate de SC x SRL.

Referitor la majorarea veniturilor inregistrate de societate in perioada supusa verificarii cu suma de x lei impozit pe profit aferent in suma de x lei) reprezentand cota parte din cheltuielile cu prestari servicii IT pe perioada 01.01.2010-30.09.2010 si 01.01.2011-31.12.2014

Cauza supusa solutionarii este dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar în condițiile în care societatea nu a emis facturi către beneficiar și nu a evidențiat veniturile aferente cheltuielilor efectuate în favoarea altei societati.

In urma inspectiei fiscale s-a stabilit suplimentar o diferenta de impozit pe profit in suma de x lei aferenta unei baze impozabile in suma de x lei ce a fost inregistrata in contul 628-prestari servicii terti, reprezentand contravaloarea serviciilor IT prestate si facturate de furnizori catre SC x S.R.L. , dar care apartin S.C. x S.R.L., fara ca SC x S.R.L. sa i le refactureze integral.

Contestatarul arata ca proportia in care aceste servicii au fost comandate furnizorilor de servicii este de x% pentru SC x S.R.L. si 31% pentru S.C. x S.R.L. prezentand asa cum s-a retinut la pct.3.1.1. din prezenta decizie ca isi sustine contestatia anexand fise de cont ale celor doua societati si un calcul matematic.

Din raportul de inspectie fiscala se retine ca organele de inspectie fiscala au luat in calcul la stabilirea cheltuielilor nedeductibile situatiile de lucrari prezentate de societate si au procedat la stabilirea valorii de refacturare in suma de x lei, prin majorarea veniturilor astfel:

- cu cheltuieli in cota de 50% asupra lucrarilor executate ce contin sarcini comune celor doua societati;
- cu cheltuieli in cota de 100% din suma cheltuielilor inregistrate pentru sarcinile specifice S.C. x S.R.L..

Organele de inspectie fiscala au constatat că au fost incalcate prevederile art.19 alin.1 si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, serviciile IT neputând fi justificate ca fiind prestate integral catre aceasta.

Se retine faptul ca, nici in sustinerea contestatiei, SC x SRL nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la necesitatea si oportunitatea achizitiilor efectuate, respectiv documente prin care sa demonstreze ca serviciile facturate au fost **in beneficiul societatii contestatare**, desi potrivit art.269 alin.(1) si art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Prin urmare, intrucat contestatara nu poate proba modul de impartire/stabilire a rezultatelor asocierii intre parti, precum existenta documentelor justificative privind serviciile IT utilizate de cele doua societati, prin contestatia formulata nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei simple calcule matematice, intrucat nu produc efecte intre parti si luarea lor in considerare de catre organele fiscale ar echivala cu ignorarea evidenta a scopului economic al operatiunii si cu lipsirea de orice efecte a prevalentei economicului asupra juridicului, stipulata la nivel de principiu in legislatia fiscala.

Astfel pentru acest capat de cerere (impozit pe profit in suma de x lei) urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia.

Referitor la cheltuielile de deplasare, cheltuieli cu achizitia materialelor si bunurilor si abonament individual in suma totala de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca cheltuielile cu achizitia bunurilor si serviciilor sunt deductibile pentru perioada 2010-2014 la calculul impozitului pe profit in suma de x lei, in conditiile in care nu reiese necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli în scopul activităților desfășurate și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În fapt, pe perioada 2010-2014, organele de inspecție fiscală au stabilit in sarcina societatii un impozit pe profit suplimentar in suma de x lei, rezultat din reintregirea profitului impozabil cu suma de x lei reprezentand:

- venituri majorate cu suma de x lei;
- cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de x lei.

Cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de x lei cu un impozit pe profit aferent in suma de x lei (mai sus detaliate) au fost stabilite de organele de inspectie fiscala ca urmare a identificării unor cheltuieli nedeductibile suplimentare, rezultate din cheltuielile înregistrate de **S.C. x S.R.L.** cu achizițiile de bunuri (cazi, cabine dus, pat, comoda, saltea, dulap etc), prestări servicii (servicii medicale, asistenta, cheltuieli cu transport, cazare, etc) precum si alte sume fara justificare (cheltuiala cu abonament individual conform facturii nr. x/28.05.2010, etc) din perioada 01.01.2010-31.12.2014, pentru care nu au fost prezentate documente justificative privind îndeplinirea condițiilor cumulative prevăzute de lege, din care să rezulte că au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Prin contestatia formulata **S.C. x S.R.L.** sustine ca nu datoreaza impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de x lei (x lei) intrucat cheltuielile efectuate sunt deductibile, fara sa depuna documente in sustinerea deductibilitatii acestora.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1, art.21 alin.1 și alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

În conformitate cu prevederile legale menționate mai sus, 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. 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, și anume:

“Art. 21. - (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(2) Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:

“e) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;”

Norme metodologice:

“27. Calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat. În sensul art. 21 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, persoanele fizice asimilate salariaților cuprind și:

a) directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii;

b) persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care contribuabilul suportă drepturile legale convenite acestora.”

Codul fiscal

„ Art.21- c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare. Întră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități ori unități aflate în administrarea contribuabililor: grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, pentru școlile pe care le au sub patronaj, precum și alte cheltuieli efectuate în baza contractului colectiv de muncă. În cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;”

(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;”

De asemenea, Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, prevede la pct.48 condițiile care trebuie îndeplinite pentru a considera cheltuielile de management sau de consultanță deductibile:

„48. 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 încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege;

justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează 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.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului și pe baza documentelor justificative care atestă îndeplinirea cumulativă a celor două condiții, respectiv prestarea efectivă și necesitatea serviciilor achiziționate.

Contribuabilul are obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Într-adevar, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

În același sens este și practica instanței judecătorești, Înalta Curte de Casație și Justiție reținând într-o speță similară prin Decizia civilă nr.1261/2014 pronunțată în dosar nr.766/2/2013, că:

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

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

La pct.48 din norme sunt prevăzute cu titlu exemplificativ câteva mijloace de probe admisibile pentru a dovedi că serviciile au fost efectiv prestate cum ar fi situații de lucrări procese verbale de recepție, rapoarte de lucrări, studiu de fezabilitate, de piață, însă pot fi produse de către contribuabil și alte probe în funcție de specificul activității desfășurate.

În privința legăturii cheltuielilor cu activitatea curentă a contribuabilului trebuie să se aibă în vedere posibilitățile interne ale societății față de care nu se poate realiza activitatea la standardele impuse de acționariatul acesteia”.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține faptul că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a condițiilor legale pentru deducerea cheltuielilor aferente facturilor de prestări servicii, respectiv procese verbale de recepție a serviciilor și/sau rapoarte de lucru, și/sau situații de lucrări sau alte documente similare, în care să fie detaliate prestațiile de servicii achiziționate, confirmarea efectuării acestora, durata, etc.

Prin actele normative în vigoare care guvernează domeniul fiscal, vointa legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită a agenților economici astfel încât partile să-

conformeze activitatea fata de niste prevederi contractuale existente, iar voința juridică, care stă la baza contractelor să se circumscrie prevederilor legale și nu să deroge de la acestea, fapt pentru care doar existența unui contract încheiat între părți nu este suficient în determinarea tratamentului fiscal al cheltuielilor, nefiind o dovadă în sensul realizării efective a prestațiilor.

Se reține, referitor la contractele de prestări servicii faptul că, reprezentanții societății nu au fost în măsură să pună la dispoziție organelor de inspecție fiscală, documentele necesare justificării realității și legalității prestărilor de servicii efectuate pentru perioada verificată, nu au fost întocmite rapoarte de lucru sau alte documente justificative.

Potrivit raportului de inspecție fiscală societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative care să ateste legalitatea, realitatea și necesitatea operațiunilor prestate în realizarea veniturilor societății.

Totodată, se reține că, documentele care atestă prestarea unui serviciu constau în acte emise la momentul prestației din care rezultă natura serviciului, prestarea acestuia în termenele și la prețurile prevăzute în contractul de prestări servicii, astfel încât sumele facturate pentru serviciul respectiv să fie corecte.

Or, în susținerea contestației societatea enumera numai o parte din cheltuielile stabilite de organul de inspecție fiscală drept nedeductibile și nu anexează în susținere documente suplimentare celor prezentate până la finalizarea inspecției fiscale pentru cheltuielile înregistrate în suma de x lei.

Deși contestatara arată că sunt deductibile cheltuielile în cauză, nu anexează situații la facturile ce reprezintă deplasări externe și interne ale domnului x în calitate de administrator, abonamente sală fitness și aerobic (factura nr.x/28.05.2010), tratament balnear (asa cum rezultă din contractul nr.x/22.06.2010 și factura emisă de SC x SRL) nu face dovada că aceste servicii sunt aferente unor venituri impozabile.

Astfel, **S.C. x S.R.L.** a înregistrat în evidența contabilă în debitul contului 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" reprezentând contravaloarea facturilor de prestări servicii.

În vederea analizei prestării în fapt a serviciilor se reține că în susținerea contestației au fost prezentate aceleași documente asupra cărora s-au pronunțat și organele de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea a înregistrat în contul 604-cheltuieli cu materialele nestocabile, materiale și bunuri (comoda, pat, saltea, dulap haine, cuvertura, ceas perete, etc) fără a prezenta în timpul inspecției documente de intrare și ieșire din gestiune, astfel încât în mod legal au reîncadrat tranzacțiile în baza art.11 alin. 1 din Legea nr.571/2003.

Din analiza documentelor prezentate de societate pentru justificarea prestării acestor servicii, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut prezenta documente care să justifice că acestea au fost efectiv prestate **în scopul realizării de venituri**. Astfel, pentru tipurile de servicii a căror prestare nu a putut fi justificată, nu au fost prezentate documente suplimentare pentru justificarea prestațiilor, ci documente ce au fost prezentate și la inspecția fiscală generală inițială.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a putut prezenta niciun fel de document în care să se fi concretizat activitățile, rezultând că societatea nu a respectat următoarele prevederi legale: art. 21, alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și Titlul II, pct. 48 și pct. 49 și Titlul I, pct. 41, lit. b) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și au stabilit că suma de x lei este nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil pentru perioada 2010-2014, procedând la reintregirea masei impozabile cu această sumă.

În consecință, impozitul pe profit calculat suplimentar pentru această perioadă este în suma de x lei ($x \text{ lei} \times 16\% = x \text{ lei}$).

Față de cele prezentate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cheltuielilor înregistrate cu prestări de servicii efectuate de

contestatara în perioada 01.01.2010-31.12.2014, ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil, și în consecință au determinat impozit pe profit suplimentar în sumă de **x lei**, motiv pentru care se vor aplica prevederile art.279 alin.1 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr. 207/20.07.2015, unde se stipulează: “**(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă**”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, care precizează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, și se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de **S.C. x S.R.L.** pentru suma de x lei (afărent cheltuielilor nedeductibile în suma de x lei) reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar.

În ceea ce privește cheltuielile cu combustibilul în suma de x lei se țin următoarele:

În fapt, potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, următoarele cheltuieli cu achiziția de combustibil, efectuate în perioada 2010-2011 în suma totală de x lei (impozit pe profit afărent în suma de x lei) au fost considerate nedeductibile fiscal integral în anul 2011, întrucât acestea nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal.

În drept, conform dispozițiilor art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 45¹ din HG nr. 44/2004:

Art.21-(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) în perioada 1 mai 2009-31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, **cu excepția** situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Norme metodologice:

49². Termenii și expresiile prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. t) pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată»

“ 45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni

ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

*c) **vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat** reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;*

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agenților de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

Litera t) a fost modificată prin punctul 6. din Ordonanța de urgență nr. 117/2010 începând cu **01.01.2011** astfel:

“Art.21- (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

(...)

t) în perioada 1 ianuarie 2011-31 decembrie 2011 inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, **cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in perioada 01.01.2010– 31.12.2011, in cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achizitia combustibilului necesar functionarii si alte cheltuieli legate de vehiculele, a fost **limitat integral** dreptul de deducere pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate **exclusiv** pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **cu exceptia** autoturismelor care sunt utilizate pentru **destinațiile anume prevazute de lege**.

In speta, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala au fost considerate nedeductibile fiscal cheltuielile cu achizitia de combustibil, efectuate in perioada 2010 – 2011, in suma totala de 40.503 lei, intrucat acestea nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 21 alin 4 lit t) din Codul fiscal.

Contestatarul considera cheltuiala cu combustibilul deductibila pe perioada 2010-2011.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia contestatarei cu privire la cheltuielile cu achizitia combustibilului in perioada **01.01.2010 – 31.12.2011**, avand in vedere ca:

- societatea nu face dovada ca autoturismele utilizate pentru prestarea de servicii de curierat sunt vehicule care contribuie **in mod esential la prestarea directa a serviciilor cu plata si fara de care serviciile nu pot fi efectuate;**

- societatea nu are personal specializat in efectuarea activitatii de curierat;

- nu a prezentat foi de parcurs din care sa rezulte informatii privind scopul deplasarilor, desi organul de inspectie a precizat aceasta motivatie in raportul de inspectie si in decizia atacata;

- este obligatiunea persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, in acest sens, contribuabila avand obligatia sa detina documentele prevăzute de lege pentru deducerea cheltuielilor.

Cum exceptiile sunt de stricta interpretare si, incadrarea in exceptie este conditionata de caracterul “exclusiv” al utilizarii autoturismelor pentru destinațiile anume precizate rezulta ca contestatarul nu a facut dovada incadrarii in exceptiile prevazute de lege, iar faptul ca a efectuat mai multe tipuri de curierat pentru obtinerea de venituri impozabile poate cel mult fi invocat incepand cu 01.07.2012, deci in afara perioadei pentru care a fost stabilita ca nedeductibila cheltuiala cu combustibilul.

Referitor la cheltuielile privind combustibilul efectuate pe perioada 01.01.2010-31.12.2011 nu a prezentat nici la inspectia fiscala si nici in sustinerea contestatiei o situatie detaliata a autovehiculelor ce au fost alimentate cu combustibil si nici foi de parcurs intocmite in baza deplasarilor efectuate. Din constatările organelor de inspectie fiscala si din inscrierile existente la dosarul cauzei nu rezulta utilizarea celor cinci autoturisme in folosul operatiunilor pentru care se permite deducerea cheltuielilor cu combustibil, iar in sustinerea contestatiei nu aduce niciun argument si nu depune niciun document suplimentar care sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la suma contestata.

Rezulta astfel ca nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu combustibilii in suma totala de x lei, intrucat nu au fost respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Codul fiscal, societatea comerciala nejustificand cu documente faptul ca achizitia de combustibil pentru autovehiculele aflate in patrimoniul societatii a fost necesara pentru utilizarea acestora **cu destinațiile anume prevazute de lege**.

Fata de cele retinute, contractele incheiate cu clientii societatii contestatare ce au fost anexate in sustinerea contestatiei nu au relevanta in solutionarea favorabila a cauzei, astfel incat urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la cheltuielile nedeductibile reprezentand combustibil in suma totala de x lei.

3.2.2. Referitor la impozitul pe profit in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii 1 se poate pronunta pe fond asupra obligatiilor fiscale in suma de x lei reprezentand impozit pe profit, in conditiile in care contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/06.04.2016, organele fiscale au stabilit impozit pe profit suplimentar in suma totala de x lei prin majorarea profitului impozabil cu suma totala de x lei astfel:

- majorarea veniturilor cu suma de x lei;
- diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de x lei.

Prin contestatia formulata, S.C. x S.R.L. precizeaza ca intelege sa conteste in totalitate impozitul pe profit, respectiv suma de x lei stabilita prin decizia atacata, dar isi argumenteaza contestatia numai pentru impozitul pe profit in suma de x lei aferent unei baze de impozitare in suma de x lei (stabilita prin majorarea veniturilor cu suma de x lei si diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de x lei).

Avand in vedere faptul ca **S.C. x S.R.L.** nu a adus argumente pentru toate sumele cu titlu de impozit pe profit stabilite prin decizia atacata, prin adresa nr.x/13.07.2016, Serviciul solutionare contestatii a solicitat societatii cuantificarea sumelor contestate individualizate pe categorii de creante fiscale si accesorii ale acestora.

Prin adresa de raspuns inregistrata la DGRFPB sub nr. x/26.07.2016, societatea contestatara precizeaza ca a contestat intregul act administrativ fiscal, fara a aduce niciun argument in sustinerea diferentei de impozit pe profit in suma de **x lei** stabilita prin reintregirea profitului impozabil cu suma de x lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare:

“ Art. 269. - Forma și conținutul contestației

(1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

a) *datele de identificare a contestatorului;*

b) *obiectul contestației;*

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) **dovezile pe care se întemeiază;**

e) *semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”*

“Art. 280. - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) **Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei. “**

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

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

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine acestuia**. Sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin contestația înregistrată la DGRFPB sub nr. x/28.06.2016, contestatarul precizează că se îndreaptă împotriva obligațiilor de plată stabilite prin decizia nr. x/25.05.2016 solicitând anularea integrală a deciziei contestate, dar nu aduce nicio motivație cu privire la cheltuielile stabilite drept nedeductibile la calculul impozitului pe profit în suma de x lei, nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația în ceea ce privește aceste sume și nu face dovada că sumele nu sunt datorate.

Asadar, se reține că întrucât contestația nu a prezentat argumente clare și precise care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatar a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației și ca nemotivată.

Având în vedere cele reținute mai sus, rezultă că Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFPB nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În speta sunt incidente și dispozițiile art. 276 alin. (1) din același act normativ, unde se precizează că “[...] *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*”.

Prin urmare, având în vedere și prevederile art. 276 alin. (6) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică: “ *Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.*”, rezultă că organul de soluționare a contestației nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei, drept pentru care contestația formulată de S.C. x S.R.L. se va respinge ca **nemotivată cu privire la suma de** de x lei reprezentând impozit pe profit din totalul sumei de x lei stabilită de Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/25.05.2016.

3.3.Referitor la obligatii de plata accesorii aferente impozitului pe profit si TVA in suma totala de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile calculate și stabilite de organele de inspecție fiscală aferente debitelor stabilite suplimentar în condițiile în care nu se contestă modul de calcul al accesoriilor, ci doar debitele ce generează calculul acestora.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/06.04.2016 accesorii aferente impozitului pe profit si TVA in suma totala de x lei astfel:

- x lei- majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de x lei, calculate pe perioada 25.04.2010-31.12.2015;

- x lei - majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de x lei, calculate pe perioada 25.02.2010-31.12.2015.

In drept, potrivit art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv".

Fata de prevederile legale invocate si avand in vedere ca la pct.3.1. si 3.2. din decizia atacata a fost respinsa ca neintemeiata si ca nemotivata contestatia in ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de x lei si TVA in suma de x lei, iar societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor, aplicandu-se regula **"accessorium sequitur principalem"**, pe cale de consecinta urmeaza a se respinge contestatia **S.C. x S.R.L.** pentru accesorii aferente TVA si impozitului pe profit in suma de **x lei**.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 11, art.21, art. 145, art.145¹, art. 146 si art. 147 alin. (1), alin. (2) si alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45¹ din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 72 alin. (1) si alin. (2), art.273, art.276 si art.279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

DECIDE

Respingerea ca nemotivata si neintemeiata a contestatiei formulata de **S.C. x S.R.L.** impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/25.05.2016 emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii pentru TVA de plata in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Curtea de Apel Bucuresti.