



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de  
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Brașov

**ANAF**

Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogălniceanu, nr.7  
Brașov  
Tel: 0268.308.476  
Fax: 0268.547.730  
e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

Serviciul Solutionare Contestatii

## DECIZIA Nr.1445 /2015

Direcția generală regională a finanțelor publice ..., Serviciul de soluționare a contestațiilor a fost sesizată de către AJFP .... -Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Juridice privind soluționarea contestației depuse de către **SC.X SRL** cu sediul în .....

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul Administrației Finanțelor Publice ....prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. ..../30.06.2014 întocmită în baza Raportului de inspectie fiscala nr..../30.06.2014. cu privire la suma de .... lei

Suma contestată se compune din :

- ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar ;
- ..... lei reprezentând dobânzi aferente TVA ;
- ..... lei penalități de întârziere aferente TVA .

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicată , în raport de data comunicării personale sub semnatura a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. ..../30.06.2014 întocmită în baza Raportului de inspectie fiscala nr..../30.06.2014, respectiv 01.07.2014 și de data depunerii contestației la AJFP.... Serviciul de inspectie fiscala , respectiv 24.07.2014, conform stampilei acestei instituții .

Constatând că în speta sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 205, 206, și 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicată , D.G.R.F.P. .... este investită să soluționeze pe fond contestația.

I. **SC.X SRL** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr. F-BV .....06.2014 întocmită în baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..../30.06.2014 întocmită de către inspectorii fiscali din cadrul D.G.F.P. Brașov-Activitatea de Inspectie Fiscala cu privire la suma de ..... lei, motivând următoarele:

1 Referitor la contractul de administrare nr. ..../27.09.2010 încheiat cu SC P SRL.

Petenta mentioneaza ca in contractul de administrare ..../2010, la art. 2, se stabileste ca SC P SRL primeste sarcina de a organiza si gestiona activitatea SC X SRL, de a o reprezenta in raporturile cu tertii si ca poarta raspunderea pentru modul in care infaptuieste actele de administrare ale acesteia, iar la art. 5 se mentioneaza clar ce are de facut mandatarul respectiv – reprezinta societatea in fata tertilor, vizeaza bilantul contabil conform legii si angajeaza personalul necesar cu unele limitari conform actului constitutiv.

Contestatoarea sustine ca nu se precizeaza ca reprezentantul societatii P va semna oriunde si oricand pentru mandant, motiv pentru care nu apar documente semnate de mandatar.

Societatea subliniaza ca la art. 4 din contractul de administrare se stabileste ca pentru prestarea de servicii administratorul societatii prestatoare va incasa lunar suma de ..... euro, iar pe parcurs si alte bonusuri, deci nu se poate pune problema facturarii pe zile, ore si tarif orar, ci a facturarii sumei stabilite lunar, urmand ca numai administratorul contestatoarei sa hotareasca daca mandatarul si-a facut sau nu treaba, analizand lunar notele privind activitatile desfasurate.

Contestatoarea nu considera relevant faptul ca nu a fost facturate lucrari de constructii catre agentul economic verificat in perioada februarie 2011 - august 2011, intrucat organizarea si gestionarea activitatii a necesitat suficienta munca pentru reprezentantul SC P SRL si cei doi angajati ai sai. De asemenea contestatoarea a considerat ca, in fata organului de control, societatea a putut fi mai bine reprezentata de imputernicitul N,,,,, care a conlucrat foarte bine cu mandatarul si cunostea aspectele esentiale ale acesteia.

In motivarea contestatiei contestatoarea adauga si urmatoarele aspecte:

- Contractul de administrare este un contract de management si nu de consultanta, motiv pentru care modul de raportare nu este similar ;
- A administra o firma inseamna a o conduce, a o gospodari din toate punctele de vedere sau numai atat cat se precizeaza in contractul dintre parti;
- Necesitatea acestui contract de administrare a fost justificat de faptul ca pana la 31.08.2011 contestatoarea nu a avut angajati, iar administratorul acesteia era in tara doar cateva zile pe luna;
- Conform prevederilor art 134<sup>1</sup>, alin. 7, mandatarul a emis nota privind activitatile de administrare efectuate lunar, care au fost acceptate de beneficiar;
- Au fost indeplinite conditiile prevazute la punctul 48 din Normele Metodologice ale Codului Fiscal respectiv :
  - justificarea prestarii efective a serviciilor s-a efectuat prin intocmirea si acceptarea de catre beneficiar a Notelor de activitati desfasurate de mandatar , anexate fiecarei facturi lunare , nefiind necesare rapoarte de lucru , etc..
  - Contractul intre parti exista si este anexat raportului de control fiscal;
  - necesitatea serviciilor de management a fost demonstrata mai sus , societatea neavand personal angajat de specialitate pana la data de 01.09.2011 iar administratorul societatii nu a fost prezent permanent pe santier

2.. Referitor la contractul de prestari servicii fn./01.09.2011 incheiat cu SC D SRL.

Petenta sustine ca contractul de prestari servicii fn/01.09.2011 a avut ca obiect activitatea de consultanta pentru afaceri si management, prin reprezentarea beneficiarei in cadrul proiectului G conform obligatiilor asumate la cap. IV din contract. Aceste obligatii au costat in: reprezentarea in relatiile cu constructorul priectantii, furnizorii, institutiile publice, cumparatorii; se dovedeasca buna credinta in indeplinirea acestor obligatii si sa informeze permanent beneficiara in legatura cu activitatea prestata si evolutia proiectului.

Argumentele contestatoarei in vederea demonstrarii caracterului deductibil al TVA se refera la faptul ca SC D nu a avut ca sarcina organizarea si gestionarea activitatii societatii verificate, mandatarul preluand functia de reprezentare de specialitate a beneficiarului, concretizand ceea ce a facut in notele privind activitatile prestate lunar, anexate fiecarui facturi si acceptate de beneficiar.

Contestatoarea mentioneaza ca nu s-au incheiat contracte cu tertii prin reprezentare intrucat reprezentantii D SRL trebuiau numai sa caute tertii, sa negocieze si sa pregateasca documentatia, care era ulterior studiata, insusita si semnata de catre administratorul contestatoarei. Reprezentatii D SRL nu au reprezentat societatea in timpul controlului, intrucat stiau ca administratorul contestatoarei obisnuieste sa numeasca un specialist in finante si pentru ca nu au vrut.

3 In ceea ce priveste punerea la dispozitie a unui autoturism in baza conventiei de punere la dispozitie fn./01.09.2011 incheiata cu SC P SRL.

Societatea mentioneaza ca in baza conventiei fn/01.09.2011, SC P SRL a pus la dispozitia contestatoarei un autoturism pentru a fi folosit exclusiv in interesul activitatilor contribuabilului, pentru o perioada de 12 luni, contra unui tarif de ..... de lei + TVA/luna. Acest autoturism a fost folosit exclusiv de catre personalul de conducere, fara sofer angajat. Nu au putut fi prezentate echipei de control documente de utilizare intrucat in fiecare cadru de conducere avea dreptul prin lege sa utilizeze un autoturism fara foaie de parcurs, ori , sustine petenta in acest caz s-a inchiriat un singur autoturism pentru toti.

IV. Referior la deducerea TVA aferenta combustibilului destinat utilizarii autoturismului inchiriat de la SC P SRL

Contestatoarea face referire la faptul ca autoturismul a fost necesar conducerii, fiind utilizat pentru deplasari rapide acolo unde situatia o impunea. De asemenea sustine ca suportarea a 50% din acest fel de cheltuieli s-a aplicat doar dupa 01.07.2012.

Fata de cele mentionate societatea solicita admiterea contestatiei pentru suma de ..... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar , respingerea contestatiei pentru suma de .... lei intrucat s-a produs o dubla inregistrare in cazul S..... SRL precum si refacerea calculelor pentru dobanzi si penalitati in functie de propunerile societatii.

II In urma inspectiei fiscale efectuate in baza Ordinului de serviciu nr. ..../11.06.2014 pentru solutionarea cu control ulterior a decontului de TVA nr. ....../24.07.2012, organul de inspectie fiscala a stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....../30.06.2014 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ....../30.06.2014 obligatii fiscale suplimentare in suma de de **..... lei reprezentand : TVA in suma de ..... lei;** dobanzi

aferente TVA in suma de .... lei precum si penalitati de intarziere aferente TVA in suma de .... lei , mentionand urmatoarele referitor la sumele contestate:

1. In urma verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala a constat faptul ca societatea a dedus TVA in suma de .... lei in baza achizitiilor de servicii de administrare facturate de catre SC P SRL CUI ....., cu sediul in Brasov....., in baza contractului de administrare nr. ..../27.09.2010; prin contractul amintit, partile contractante: SC C.... SRL, in calitate de asociat unic al SC X SRL, denumit societate-mandanta si SC P SRL au stabilit ca obiect al contractului "In urma acordului de vointa incheiat intre parti, societatea-mandanta incredinteaza administratorului-mandatar, organizarea si gestionarea activitatii S.C. X S.R.L., aceasta din urma reprezentand totodata societatea comerciala X S.R.L., in raporturile cu tertii si purtand raspunderea pentru modul in care infaptuieste actele de administrare ale societatii comerciale X S.R.L., in schimbul unui tarif (...)" ; contractul a fost incheiat pe perioada nelimitata, potrivit prevederilor art. 3 din contract; tariful lunar prevazut la art. 4, alin. (1) din contract este de .... euro+TVA.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, in data de 19.06.2014, echipa de inspectie fiscala a inaintat imputernicitului societatii, domnul N...., o nota explicativa.

La intrebarea: "Cum s-a derulat contractul de administrare nr..../27.09.2010 incheiat de SC X SRL CUI..... cu SC P SRL CUI ....., in vederea realizarii de operatiuni taxabile? Raspunsul dumneavoastra trebuie sustinut de documente justificative."

imputernicitul societatii a formulat in data de 25.06.2014 urmatorul raspuns:

„ Contractul a avut ca obiect organizarea si gestionarea activitatii X SRL si reprezentarea generala in fata tuturor colaboratorilor si institutiilor statului. Pentru plata s-au intocmit facturile conf. Situatiei analitice si Rapoartelor de lucru-anexate in copie.”

Au fost anexate:

-Contractul de administrare nr..../27.09.2010;

-Fisa contului 401.65 analitic « P » pentru perioada ianuarie 2011-iunie 2012, din care rezulta un sold creditor la data de 30.06.2012 al furnizorului « P » in suma de .... lei;

-Inscrisurile denumite „Nota privind activitatile desfasurate de catre SC P SRL privind realizarea obligatiilor de serviciu pentru SC X SRL”, reprezentand anexe la facturile nr. ..../02.02.2011, nr...../02.03.2011, nr. ..../04.04.2011, nr...../03.05.2011, nr...../02.06.2011, nr...../04.07.2011, nr...../03.08.2011 si nr.../03.08.2011.

In notele prezentate in anexa la nota explicativa au fost mentionate ca si activitati desfasurate de SC P SRL: intocmirea de situatii catre investitori privind evolutia santierului, telefoane, faxuri, emailuri, corespondenta, intermedierea relatiei intre terti si investitor, intocmirea de rapoarte catre investitor cu observatii detaliate asupra implicatiilor aprobarilor, asupra progresului constructiilor, asupra situatiei aprobarilor pentru utilitati si asupra lucrarilor de constructii, asupra cheltuielilor de buget, promovare proiect, intalnire cu constructorul, dirigintele de santier si arhitectul pentru discutii privind santierul, etc. Sunt enumerate o serie de activitati fara a se preciza zilele/numarul de zile in care acestea s-au desfasurat, numarul de ore, tariful/ora, elemente necesare determinarii valorii facturate. De asemenea, **agentul economic nu a prezentat situatiile si rapoartele la care face referire in notele privind activitatile desfasurate de SC P SRL sau orice alte documente din care sa rezulte activitatile enumerate in note.**

Referitor la activitatile mentionate cu privire la "intalniri saptamanale cu constructorul" si "supravegherea evolutiei lucrarilor pe santier", acestea nu pot fi justificate in conditiile in care in perioada respectiva (februarie 2011-august 2011) nu au fost facturate lucrari de constructii. In aceasta perioada au fost efectuate in principal lucrari de reparatii si amenajari interioare facturate de diversi furnizori. Lucrarile de constructii au fost reluate in luna septembrie 2011 prin incheierea contractului de executie lucrari nr. .../14.09.2011 cu SC T.. SRL.

Urmare verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala nu a constatat implicarea SC P SRL in organizarea si gestionarea activitatii societatii verificate. Din analiza documentelor puse la dispozitia echipei de inspectie, nu au fost identificate documente incheiate cu tertii care sa fi fost semnate prin reprezentant, respectiv SC P SRL. Documentele sunt semnate de administratorii societatii verificate si poarta stampila societatii verificate.

Avand in vedere cele prezentate mai sus echipa de inspectie fiscala a stabilit ca SC X SRL nu are drept de deducere pentru TVA in suma de ..... lei, in baza art. 134<sup>1</sup>, alin. (1) si alin. (7), art.134<sup>2</sup>, alin. (1) si art. 145, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Societatea a dedus TVA in suma de ..... lei in baza achizitiilor de servicii consultanta de catre SC D SRL, CUI ..... cu sediul ....., in baza contractului de prestari servicii f.n./01.09.2011; obiectul contractului il constituie "activitatea de consultant pentru afaceri si management prin reprezentarea beneficiarei de catre prestatoare in cadrul proiectului "G"-proiect care apartine S.C. X S.R.L.(...)"; contract a fost incheiat pentru o perioada de un an; pretul contractului este de ..... EUR/luna+TVA.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, in data de 19.06.2014, echipa de inspectie fiscala a inaintat imputernicitului societatii, domnul N...., o nota explicativa. La intrebarea: "Cum s-a derulat contractul de prestari servicii f.n./01.09.2011 incheiat de SC X SRL CUI RO .... cu SC D SRL CUI....., in vederea realizarii de operatiuni taxabile? Raspunsul dumneavoastra trebuie sustinut de documente justificative."

imputernicitul societatii a formulat in data de 25.06.2014 urmatorul raspuns:

"Acest contract a avut ca scop sa asigure controlul si supravegherea de specialitate in relatiile cu constructorii, proiectantii, furnizorii de materiale, beneficiarii constructiilor-conf. Contractelor incheiate de mandatar. Pentru activitatea prestata s-au intocmit facturile conf. Situatiei analitice si rapoarte de lucru-anexa."

Au prezentate in anexa la nota explicativa:

-Contractul de prestari servicii f.n./01.09.2011;

-Fisa contului 401.60 analitic « D », pentru perioada 01.01.2011-30.06.2012, din care rezulta un sold creditor la data de 30.06.2012 al furnizorului « D » in suma de ..... lei;

-inscrisurile denumite „Nota privind activitatile desfasurate privind realizarea obligatiilor de serviciu pentru SCX SRL”, reprezentand anexe la facturile nr....., ....., ....., 500590, ....., .....,....., ....., ....

Activitatile enumerate in notele prezentate ca anexe la facturile emise de SC D SRL se refera la: intalniri saptamanale cu constructorul si dirigintele de santier pentru solutionarea problemelor curente aparute, intocmirea de situatii si rapoarte privind

evolutia lucrarilor, vizite pe santier cu potentialii clienti, pregatirea planului de marketing, intalniri cu proprietarii caselor vandute, urmarirea derularii contractelor pentru utilitati, contractarea prestatorilor de servicii pentru intretinerea zonelor comune date in folosinta, executarea demersurilor in vederea prelungirii autorizatiei de constructii, telefoane, faxuri, emailuri, corespondenta, etc..Sunt enumerate o serie de activitati fara a se preciza zilele/numarul de zile in care acestea s-au desfasurat, numarul de ore, tariful/ora, orice alte elemente din care sa rezulte valoarea facturata. De asemenea, agentul economic nu a prezentat situatiile si rapoartele la care se face referire in notele privind activitatile desfasurate de SC D SRL.

In urma verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala nu a constatat implicarea SC D SRL in organizarea si gestionarea activitatii societatii verificate. Desi la cap. IV –Obligatiile partilor din contractul f.n./01.09.2011 se stipuleaza: “(...) prestatoarea, va reprezenta beneficiara in relatiile cu constructorul, proiectantii, furnizorii, beneficiarii cumparatori si eventualii cumparatori, institutiile publice(...)”, in urma analizarii documentelor puse la dispozitia echipei de inspectie, nu au fost identificate documente incheiate cu tertii- furnizori sau clienti, din care sa rezulte implicarea societatii D SRL. Documentele sunt semnate de administratorii societatii verificate si poarta stampila societatii verificate.

Mai mult decat atat in timpul inspectiei fiscale partiale SC X SRL a fost reprezentata prin imputernicit. Persoana desemnata sa reprezinte societatea pe durata inspectiei fiscale a fost domnul N..., in baza procurii f.n./13.06.2014. Mentionam ca domnul N.... este reprezentantul societatii care asigura evidenta financiar-cotabila a SC X SRL.

Contrar prevederilor din contractul f.n./01.09.2011, SC D SRL nu a reprezentat societatea verificata in relatia cu organul de inspectie fiscala, pe durata prezentei inspectii fiscale.

Pe cale de consecinta echipa de inspectie fiscala a stabilit ca SCX SRL nu are drept de deducere pentru TVA in suma de ..... lei in baza art. 134<sup>1</sup>, alin. (1) si alin. (7), art.134<sup>2</sup>, alin. (1) si art. 145, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

3 Societatea a dedus TVA in suma de ..... lei in baza serviciilor aferente inchirierii unui autoturism marca Citroen C3 si a refacturarii asigurarilor RCA si CASCO de catre SC P SRL, in baza conventiei de punere la dispozitie a unui vehicul f.n./01.09.2011; conventia a fost incheiata pentru o perioada initiala de 12 luni; pentru punerea la dispozitie a vehiculului s-a stabilit tariful lunar de ..... lei+TVA.

Echipa de inspectie a stabilit ca societatea verificata nu face dovada necesitatii utilizarii acestui autoturism in vederea desfasurarii activitatii si a realizarii de operatiuni taxabile. Nu au fost prezentate echipei de inspectie fiscala ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente din care sa rezulte necesitatea utilizarii autoturismului in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

In consecinta a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de ..... lei in conformitate cu prevederile art. 145, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,.

4 Agentul economic a dedus TVA in suma de .... lei aferenta achizitiei de combustibil destinat utilizarii autovehiculului marca Citroen C3 pus la dispozitie de SC P SRL.

Echipe de inspectie fiscala a stabilit ca necesitatea utilizarii autoturismului Citroen C3 nu a fost dovedita de societate, prin neprezentarea de documente justificative-ordine de deplasare, foi de parcurs, etc., implicit nu se justifica necesitatea achizitiei de combustibil destinat utilizarii autoturismului la care s-a facut referire.

Avand in vedere ca dreptul de deducere a achizitiei de combustibil este limitat si de prevederile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare echipa de inspectie fiscala a stabilit ca nu are drept de deducere pentru TVA in suma de 1.478 lei in conformitate cu art. 145, alin. (1) si (2), art. 145<sup>1</sup>, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Echipe de inspectie fiscala a stabilit in perioada ianuarie 2011-iunie 2012 TVA pentru care societata nu are drept de deducere in suma de ..... lei. Avand in vedere faptul ca societatea a beneficiat de restituirea/compensarea TVA solicitata la rambursare prin decontul lunii iunie 2012, aceasta are obligatia achitarii TVA in suma de ..... lei. TVA solicitat la rambursare prin decontul lunii iunie 2012 a fost compensat/restituit prin Nota de compensare nr. ..../09.08.2012 (suma de ..... lei) si prin Nota de restituire nr. ..../28.09.2012 (suma de..... lei).

Pentru TVA de plata in suma de ..... lei echipa de inspectie fiscala a procedat la calculul de dobanzi in suma de .... lei, pentru perioada 25.10.2011-25.01.2012 si incepand cu data de 28.09.2012 pana la data de 25.06.2014, in conformitate cu prevederile O.G. 92/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea pentru TVA de plata in suma de .... lei echipa de inspectie fiscala a procedat la calculul de penalitati in suma de.... lei, in conformitate cu prevederile art. 120<sup>1</sup> din O.G. 92/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

Calculul dobanzilor si penalitatilor este redat in anexa nr. 1 la raportul de inspectie fiscala.

III Avand in vedere constatările organului de control, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării se rețin următoarele:

**1.Referitor la respingerea de la rambursare a TVA in suma de .... lei aferenta facturilor emise in baza contractului de administrare nr. .../27.09.2010 incheiat cu SC P SRL.**

:

**Cauza supusa solutionarii DGRFP - Serviciul de solutionare contestatii este de a stabili asupra deductibilitatii TVA in suma de ..... lei aferenta prestarii serviciilor de administrare efectuate de SC P SRL in conditiile in care din documentele prezentate de societate nu rezulta ca serviciile facturate au fost**

**efectiv prestate si ca au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile ale societatii.**

In fapt , in urma verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca societatea a dedus TVA in suma de ..... lei in baza achizitiilor de servicii de administrare facturate de catre SC P SRL CUI ....., cu sediul ....., in baza contractului de administrare nr. ..../27.09.2010

Prin contractul amintit, partile contractante: SC C SRL, in calitate de asociat unic al SC X SRL, denumit societate-mandanta si SC P SRL au stabilit ca obiect al contractului "In urma acordului de vointa incheiat intre parti, societatea-mandanta incredinteaza administratorului-mandatar, organizarea si gestionarea activitatii S.C. X S.R.L., **aceasta din urma reprezentand totodata societatea comerciala X S.R.L., in raporturile cu terti si purtand raspunderea pentru modul in care infaptuieste actele de administrare ale societatii comerciale X S.R.L., in schimbul unui tarif (...)**"; contractul a fost incheiat pe perioada nelimitata, potrivit prevederilor art. 3 din contract; tariful lunar prevazut la art. 4, alin. (1) din contract este de .... euro+TVA.

In data de 19.06.2014, echipa de inspectie fiscala a inaintat imputernicitului societatii, domnul N...., o nota explicativa pentru stabilirea starii de fapt fiscale si au fost solicitate documente justificative din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor de consultanta si management si modul cum acestea au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile

Agentul economic a prezentat echipei de inspectie fiscala ca documente justificative urmatoarele documente :

- Contractul de administrare nr. ..../27.09.2010;
- Fisa contului 401.65 analitic « P » pentru perioada ianuarie 2011-iunie 2012, din care rezulta un sold creditor la data de 30.06.2012 al furnizorului « P » in suma de .... lei;
- Inscrisurile denumite „Nota privind activitatile desfasurate de catre SC P SRL privind realizarea obligatiilor de serviciu pentru SC X SRL”, reprezentand anexe la facturile nr. ..../02.02.2011, nr. ..../02.03.2011, nr. ..../04.04.2011, nr. ..../03.05.2011, nr...../02.06.2011, nr. ..../04.07.2011, nr. ..../03.08.2011 si nr...../03.08.2011.

In notele prezentate in anexa la nota explicativa au fost mentionate ca si activitati desfasurate de SC P SRL: intocmirea de situatii catre investitori privind evolutia santierului, telefoane, faxuri, emailuri, corespondenta, intermedierea relatiei intre terti si investitor, intocmirea de rapoarte catre investitor cu observatii detaliate asupra implicatiilor aprobarilor, asupra progresului constructiilor, asupra situatiei aprobarilor pentru utilitati si asupra lucrarilor de constructii, asupra cheltuielilor de buget, promovare proiect, intalnire cu constructorul, dirigintele de santier si arhitectul pentru discutii privind santierul, etc. Sunt enumerate o serie de activitati fara a se preciza zilele/numarul de zile in care acestea s-au desfasurat, numarul de ore, tariful/ora, elemente necesare determinarii valorii facturate. De asemenea, **agentul economic nu a prezentat situatiile si rapoartele la care face referire in notele privind activitatile desfasurate de SC P SRL sau orice alte documente din care sa rezulte activitatile enumerate in note.**

Echipa de inspectie fiscala a mentionat in raportul de inspectie fiscala , cu privire la "intalniri saptamanale cu constructorul" si "supravegherea evolutiei lucrarilor pe



santier”, ca acestea nu pot fi justificate in conditiile in care in perioada respectiva (februarie 2011-august 2011) nu au fost facturate lucrari de constructii. In aceasta perioada au fost efectuate in principal lucrari de reparatii si amenajari interioare facturate de diversi furnizori. **Lucrarile de constructii au fost reluate in luna septembrie 2011** prin incheierea contractului de executie lucrari nr. .../14.09.2011 cu SC T SRL.

Urmare verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala nu a constatat implicarea SC P SRL in organizarea si gestionarea activitatii societatii verificate. **Din analiza documentelor puse la dispozitia echipei de inspectie, nu au fost identificate documente incheiate cu tertii care sa fi fost semnate prin reprezentant, respectiv SC P SRL. Documentele sunt semnate de administratorii societatii verificate si poarta stampila societatii verificate.**

Prin contestatia formulata societatea sustine ca nu este relevant faptul ca nu a fost facturate lucrari de constructii catre agentul economic verificat in perioada februarie 2011 - august 2011, intrucat organizarea si gestionarea activitatii a necesitat suficienta munca pentru reprezentantul SC P SRL si cei doi angajati ai sai. De asemenea contestatoarea a considerat ca, in fata organului de control, societatea a putut fi mai bine reprezentata de imputernicitul N....., care a conlucrat foarte bine cu mandatarul si cunostea aspectele esentiale ale acesteia.

In motivarea contestatiei constestatoarea adauga si urmatoarele aspecte:

- Contractul de administrare este un contract de management si nu de consultanta, motiv pentru care modul de raportare nu este similar ;
- A administra o firma inseamna a o conduce, a o gospodari din toate punctele de vedere sau numai atat cat se precizeaza in contractul dintre parti;
- Necesitatea acestui contract de administrare a fost justificat de faptul ca pana la 31.08.2011 contestatoarea nu a avut angajati, iar administratorul acesteia era in tara doar cateva zile pe luna;
- Conform prevederilor art 134<sup>1</sup>, alin. 7, mandatarul a emis nota privind activitatile de administrare efectuate lunar, care au fost acceptate de beneficiar;
- Au fost indeplinite conditiile prevazute la punctul 48 din Normele Metodologice ale Codului Fiscal respectiv :
  - justificarea prestarii efective a serviciilor s-a efectuat prin intocmirea si acceptarea de catre beneficiar a Notelor de activitati desfasurate de mandatar , anexate fiecărei facturi lunare , nefiind necesare rapoarte de lucru , etc..
  - Contractul intre parti exista si este anexat raportului de control fiscal;
  - necesitatea serviciilor de management a fost demonstrata mai sus , societatea neavand personal angajat de specialitate pana la data de 01.09.2011 iar administratorul societatii nu a fost prezent permanent pe santier

In speta , **pentru** anii 2010-2012 sunt aplicabile prevederile art. 134<sup>1</sup>alin (1) si alin (7) , art. 134<sup>2</sup>, art. 145, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare,:

ART. 134<sup>1</sup>

***Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii***

(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 beneficia*

ART. 134<sup>^2</sup>\*)

***Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii***

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

(2) *Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

a) *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

ART. 145\*)

***Sfera de aplicare a dreptului de deducere***

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

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

a) ***operațiuni taxabile;***

De asemenea , conform art. 94 alin (2) coroborat cu art 7alin (2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , precizeaza :

(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a **tuturor actelor și faptelor** rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale **cu informațiile proprii sau din alte surse;***

ART. 7

***Rolul activ***

(1) *Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunţate se retine ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta serviciilor achizitionate **daca acestea sunt efectuate si sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile .**

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta prestarilor de servicii de administrare , respectiv de management retin urmatoarele :

Potrivit art. 11 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal :

“ART. 11

*(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înţelesul prezentului cod, autorităţile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al tranzacţiei.*

Rezulta ca art. 11 alin (1) din Codul fiscal consacra , la nivel de lege, principiul **prevalentei economice asupra juridicului** , al realitatii economice , in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune ( tranzactie ) nu numai din punct de vedere juridic , ci si din punct de vedere **al scopului economic urmarit** de contribuabil . In acest spirit , o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reîncadrata din punct de vedere economic , in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel , simpla achizitie a unui serviciu pe numele persoanei impozabile , **nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului sau serviciului achizitionat.**

Nu in ultimul rand , principiul **prevalentei substantei asupra formei** constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara , care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care si principiul **luptei impotriva fraudei , a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.** Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa , pe langa conditiile de forma ( inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) , a conditiei de fond esentiale , **acea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie efectuate si sa fie destinate utilizarii operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare , conform dispozitiilor legale precizate , 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 operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin

obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere . In aceste conditii , pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate , intr-adevar , in folosul operatiunii taxabile , persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila , **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

De asemenea , conform art. 94 alin (2) coroborat cu art 7alin (2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus citat , organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ , fiind indreptatit sa obtina **si sa utilizeze** toate informatiile si documentele pe care le considera utile , in functie de fiecare caz in parte.

In contractul de administrare nr. .../27.09.2010 incheiat intre SC C SRL, in calitate de asociat unic al SC X SRL, denumit societate-mandanta si SC P SRL s-au stabilit urmatoarele :

- **Capitolul II” Obiectul contractului “**

*“In urma acordului de vointa incheiat intre parti, societatea-mandanta incredinteaza administratorului-mandatar, **organizarea si gestionarea activitatii S.C. X S.R.L., aceasta din urma reprezentand totodata societatea comerciala X S.R.L., in raporturile cu tertii si purtand raspunderea pentru modul in care infaptuieste actele de administrare ale societatii comerciale X S.R.L., in schimbul unui tarif (...)**”;*

- **CAPITOLUL IV Drepturile si obligatiile administratorului “ Pentru prestarea de servicii Administratorul va incasa lunar suma de .... euro+TVA (...).**

*Art.5.Administratorul are obligatiile prevazute de lege , in care sens este dator ;*

**(1 ) Reprezinta Societatea in fata tertilor ;**

*(2) Vizeaza bilantul contabil , in conformitate cu normele legale ;*

*(3) Angajeaza personalul Societatii, ... In conformitate cu prevederile legale privind contractele de munca si cu limitarile prevazute de actul constitutiv al SC NEW PROPERTIES SRL ...;*

*( 4) Hotarasc cu privire la activitatea Societatii ;*

*(5) Aplica hotararile asociatilor;*

.....

**(7) Administratorul mandatat are dreptul de a reprezenta cu puteri depline SC X SRL separat de ceilalti administratori ai societatii, conform Actului Constitutiv al SC X SRL ;**

**CAPITOLUL VI Obligatiile partilor in vederea dezvoltarii proiectului imobiliar pe terenurile proprietatea SC X SRL, proiect denumit “ANSAMBLUL REZIDENTIAL G”**

*VI.1 Obligatiile Administratorului :*

*VI.1.1 Faza de pre-construire :.....*

**Pentru intreaga perioada de pre-contract SC P SRL va pregati si va emite rapoarte catre C SRL care va furniza actualizari regulate asupra autorizatiilor , utilitatilor si costurilor , in timp ce va identifica problemele prezente, solutiile si recomandarile pentru orice decizie ce trebuie luata de catre C SRL .....**

**SC P SRL** va întocmi o evaluare detaliată independentă pentru lucrările de construcții pe baza schițelor și specificațiilor furnizate de arhitect, iar în cazul depășirii bugetului va oferi împreună cu arhitectul o listă cu economii pentru a fi analizată împreună cu C SRL ;

VI.1.2 Faza de construire..... **SC P SRL** va administra toate lucrările pe șantier și va raporta la C SRL . Raportul va cuprinde observații detaliate asupra implicațiilor aprobărilor, asupra progresului construcțiilor, asupra situației aprobărilor pentru utilități și asupra lucrărilor de construcții, asupra cheltuielilor de buget, asupra cheltuielilor finale estimate , asupra problemelor de sanatare și siguranță , și asupra problemelor ce tin de Inspectoratul de Stat și protocol .

**SC P SRL** își va asuma evaluarea financiară interimară a lucrărilor în vederea plăților pe parcurs către Antreprenor.

**SC P SRL va face raporturi privind** variațiile de cost și schimbările scontate ale sumei contractuale etc. ....”

**Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.**

Astfel organele de inspecție fiscală au solicitat petentei să prezinte **situațiile și rapoartele la care face referire în notele privind activitățile desfășurate de SC P SRL sau orice alte documente din care să rezulte activitățile enumerate în note** așa cum avea obligația **SC P SRL** prin contractul de administrare .

Prin contestație societatea susține că justificarea prestării efective a serviciilor s-a efectuat prin întocmirea și acceptarea de către beneficiar a Notelor de activități desfășurate de mandatar , anexate fiecărei facturi lunare , **și susține că nu sunt necesare rapoarte de lucru , sau alte situații detaliate etc., ori prin contractul de administrare se specifică în mod expres emiterea de rapoarte detaliate pe fiecare fază .**

În drept art. 106 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată , precizează :

" ART. 106

#### ***Obligația de colaborare a contribuabilului***

*(1) Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.*

La paragraf. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C -147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragraf. 23 și 24 din cazul C-110/94 INZO și paragraf. 24 din cazul C-268/83Rompelman, unde Curtea a stabilit **că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

In notele prezentate in anexa la facturi au fost mentionate ca si activitati desfasurate de SC P SRL: intocmirea de situatii catre investitori privind evolutia santierului, telefoane, faxuri, emailuri, corespondenta, intermedierea relatiei intre terti si investitor, intocmirea de rapoarte catre investitor cu observatii detaliate asupra implicatiilor aprobarilor, asupra progresului constructiilor, asupra situatiei aprobarilor pentru utilitati si asupra lucrarilor de constructii, asupra cheltuielilor de buget, promovare proiect, intalnire cu constructorul, dirigintele de santier si arhitectul pentru discutii privind santierul, etc. Sunt enumerate o serie de activitati fara **ca societatea sa prezinte nici cu ocazia controlului si nici anexat la contestatie situatiile si rapoartele la care face referire in notele privind activitatile desfasurate de SC P SRL sau orice alte documente din care sa rezulte activitatile enumerate in note** astfel incat societatea nu probeaza ca serviciile au fost realizate

Din analiza documentelor prezentate echipa de inspectie fiscala a stabilit legal ca :notele privind activitatile desfasurate de catre SC P SRL sunt emise formal cu inregistrarea a diverselor activitati , enuntate generic, ca in contract , fara posibilitatea identificarii activitatii prestate efectiv :

- societatea nu detine documentele necesare pentru justificarea realizarii in fapt a serviciilor incise in notele anexate la facturi iar echipa de inspectie fiscala a mentionat faptul ca in perioada de derulare a contractului incheiat cu SC P SRL contestatoarea nu a efectuat lucrari de investitii pentru ansamblul rezidential ci doar a realizat lucrari de reparatii si amenajari interioare facturate de diversi furnizori. Mai mult decat atat contestatoarea nu a pus la dispozitia organului de control documente justificative din care sa rezulte prestarea efectiva a serviciilor de administrare, modul in care acestea au contribuit la buna desfasurare a activitatii, la evolutia santierului, contrar sustinerilor contestatoarei, modul in care au ajutat la realizarea de operatiuni taxabile. Referitor la activitatile mentionate cu privire la "intalniri saptamanale cu constructorul" si "supravegherea evolutiei lucrarilor pe santier", acestea nu pot fi justificate in conditiile in care in perioada respectiva (februarie 2011-august 2011) nu au fost facturate lucrari de constructii. Lucrarile de constructii au fost reluate in luna septembrie 2011 prin incheierea contractului de executie lucrari nr. /14.09.2011 cu SC T SRL.

In drept deducerea de TVA nu se poate realiza in baza unor inregistrari formale , factura si nota privind activitatile desfasurate , ci doar in conditiile in care se demonstreaza ca prestarea de servicii a fost realizata asa cum s-a mentionat in capitolul privind obligatia administratorului in faza de preconstruire de a intocmi rapoarte detaliate care va furniza actualizari regulate asupra autorizatiilor , utilitatilor si costurilor , in timp ce va identifica problemele prezente, solutiile si recomandarile pentru orice decizie ce trebuie luata de catre C SRL ...etc ..

Contestatoarea sustine ca nu se precizeaza ca reprezentantul societatii P SRL va semna oriunde si oricand pentru mandant, motiv pentru care nu apar documente semnate de mandatar.

Ori in contractul de administrare se specifica faptul ca "(7) **Administratorul mandatat are dreptul de a reprezenta cu puteri depline SC X SRL separat de ceilalti administratori ai societatii**" iar echipa de inspectie nu a identificat documente incheiate cu tertii care sa fi fost semnate prin reprezentant, respectiv SC P SRL. Documentele sunt semnate de administratorii societatii verificate si poarta stampila

societatii verificate. Astfel sustinerile petentei nu pot fi luate in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei .

Pe cale de consecinta , din analiza documentelor existente la dosarul cauzei , din raspunsurile formulate de contribuabil si din prevederile legale mai sus mentionate se retine ca societatea nu face dovada ca serviciile facturate de **SC P SRL** au fost efectiv realizate , motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la stabilirea ca nedeductibila fiscal a TVA in suma de **..... lei lei** in temeiul prevederilor art. 134<sup>1</sup>alin (1) si alin (7) , art. 134<sup>2</sup>, art. 145, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

**2.Referitor la respingerea de la rambursare a TVA in suma de ..... lei** aferenta facturilor emise in baza contractului de prestari servicii fn /01.09.2011 incheiat cu SC D SRL.

**Cauza supusa solutionarii DGRFP - Serviciul de solutionare contestatii este de a stabili asupra deductibilitatii TVA in suma de ..... lei aferenta prestarii serviciilor de consultanta pentru afaceri si management efectuate de SCD SRL in conditiile in care din documentele prezentate de societate nu rezulta ca serviciile facturate au fost efectiv prestate si au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile ale societatii.**

In fapt societatea a dedus TVA in suma de ..... lei in baza achizitiilor de servicii consultanta de catre SC D SRL, CUI ..... cu sediul in ....., in baza contractului de prestari servicii f.n./01.09.2011; obiectul contractului il constituie "activitatea de consultant pentru afaceri si management prin reprezentarea beneficiarei de catre prestatoare in cadrul proiectului "G"-proiect care apartine S.C. X S.R.L.(...)"; contract a fost incheiat pentru o perioada de un an; pretul contractului este de .... EUR/luna+TVA.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, in data de 19.06.2014, echipa de inspectie fiscala a inaintat imputernicitului societatii, domnul N....., o nota explicativa. La intrebarea: "Cum s-a derulat contractul de prestari servicii f.n./01.09.2011 incheiat de SC X SRL CUI ..... cu SC D SRL CUI ....., in vederea realizarii de operatiuni taxabile? Raspunsul dumneavoastra trebuie sustinut de documente justificative."

Imputernicitul societatii a formulat in data de 25.06.2014 urmatorul raspuns:

"Acest contract a avut ca scop sa asigure controlul si supravegherea de specialitate in relatiile cu constructorii, proiectantii, furnizorii de materiale, beneficiarii constructiilor-conf. Contractelor incheiate de mandatar. Pentru activitatea prestata s-au intocmit facturile conf. Situatiei analitice si rapoarte de lucru-anexa."

Au prezentate in anexa la nota explicativa:

-Contractul de prestari servicii f.n./01.09.2011;

-Fisa contului 401.60 analitic « D », pentru perioada 01.01.2011-30.06.2012, din care rezulta un sold creditor la data de 30.06.2012 al furnizorului « D » in suma de..... lei;

-inscrisurile denumite „Nota privind activitatile desfasurate privind realizarea obligatiilor de serviciu pentru SC X SRL”, reprezentand anexe la facturile nr....., ....., ....., 500590, .....

Activitatile enumerate in notele prezentate ca anexe la facturile emise de SC D SRL se refera la: intalniri saptamanale cu constructorul si dirigintele de santier pentru

solutionarea problemelor curente aparute, intocmirea de situatii si rapoarte privind evolutia lucrarilor, vizite pe santier cu potentialii clienti, pregatirea planului de marketing, intalniri cu proprietarii caselor vandute, urmarirea derularii contractelor pentru utilitati, contractarea prestatorilor de servicii pentru intretinerea zonelor comune date in folosinta, executarea demersurilor in vederea prelungirii autorizatiei de constructii, telefoane, faxuri, emailuri, corespondenta, etc..Sunt enumerate o serie de activitati fara a se preciza zilele/numarul de zile in care acestea s-au desfasurat, numarul de ore, tariful/ora, orice alte elemente din care sa rezulte valoarea facturata. De asemenea, agentul economic nu a prezentat situatiile si rapoartele privind evolutia lucrarilor la care se face referire in notele, privind activitatile desfasurate de SC D SRL.

In urma verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala nu a constatat implicarea SC D SRL in organizarea si gestionarea activitatii societatii verificate. Desi la cap. IV –Obligatiile partilor din contractul f.n./01.09.2011 se stipuleaza: “(...) prestatoarea, va reprezenta beneficiara in relatiile cu constructorul, proiectantii, furnizorii, beneficiarii cumparatori si eventualii cumparatori, institutiile publice(...)”, **in urma analizei documentelor puse la dispozitia echipei de inspectie, nu au fost identificate documente incheiate cu tertii- furnizori sau clienti, din care sa rezulte implicarea societatii D SRL. Documentele sunt semnate de administratorii societatii verificate si poarta stampila societatii verificate.**

Mai mult decat atat in timpul inspectiei fiscale partiale SC X SRL a fost reprezentata prin imputernicit. Persoana desemnata sa reprezinte societatea pe durata inspectiei fiscale a fost domnul N..., in baza procurii f.n./13.06.2014. Mentionam ca domnul N... este reprezentantul societatii care asigura evidenta financiar-cotabila a SC X SRL.

Contrar prevederilor din contractul f.n./01.09.2011, SC D SRL nu a reprezentat societatea verificata in relatia cu organul de inspectie fiscala, pe durata prezentei inspectiei fiscale.

Pe cale de consecinta echipa de inspectie fiscala a stabilit ca SC X SRL nu are drept de deducere pentru TVA in suma de ..... lei in baza art. 134<sup>1</sup>, alin. (1) si alin. (7), art.134<sup>2</sup>, alin. (1) si art. 145, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,

Argumentele contestatoarei in vederea demonstrarii caracterului deductibil al TVA se refera la faptul ca SC D SRL nu a avut ca sarcina organizarea si gestionarea activitatii societatii verificate, mandatarul preluand functia de reprezentare de specialitate a beneficiarului, concretizand ceea ce a facut in notele privind activitatile prestate lunar, anexate fiecarui facturi si acceptate de beneficiar.

Contestatoarea mentioneaza ca nu s-au incheiat contracte cu tertii prin reprezentare intrucat reprezentantii D SRL trebuiau numai sa caute tertii, sa negocieze si sa pregateasca documentatia, care era ulterior studiata, insusita si semnata de catre administratorul contestatoarei. Reprezentatii D SRL nu au reprezentat societatea in timpul controlului, intrucat stiau ca administratorul contestatoarei obisnuieste sa numeasca un specialist in finante.



In speta , **pentru** anul 2011-2012 sunt aplicabile prevederile art. 134<sup>1</sup>alin (1) si alin (7) , art. 134<sup>2</sup>, art. 145, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare mai sus citate

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca prestarile de servicii de consultanta sunt considerate efectuate la data la care se emit situatii de lucrari ,rapoarte de lucru sau alte documente similare din care ***pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate, în funcție de prevederile contractuale*** astfel incat orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta serviciilor achizitionate **daca acestea sunt efectuate si sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile .**

De asemenea , conform art. 94 alin (2) coroborat cu art 7alin (2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus citat , organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ , fiind indreptatit sa obtina **si sa utilizeze** toate informatiile si documentele pe care le considera utile , in functie de fiecare caz in parte.

Totodata potrivit art. 11 alin (1) din Codul fiscal consacra , la nivel de lege, principiul ***prevalentei economicului asupra juridicului*** , al realitatii economice , in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune ( tranzactie ) nu numai din punct de vedere juridic , ci si din punct de vedere **al scopului economic urmarit** de contribuabil . In acest spirit , o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic , in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel , simpla achizitie a unui serviciu pe numele persoanei impozabile , **nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului sau serviciului achizitionat.**

Nu in ultimul rand , principiul **prevalentei substantei asupra formei** constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara , care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care si principiul **luptei impotriva fraudei , a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri.** Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa , pe langa conditiile de forma ( inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) , a conditiei de fond esentiale , **acea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie efectuate si sa fie destinate utilizarii operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare , conform dispozitiilor legale precizate , 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 operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere . In aceste conditii , pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate , intr-adevar , in folosul operatiunii taxabile , persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in

care este inregistrata taxa pe valoarea adaugata deductibila , **ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective.**

In contractul de prestari servicii incheiat intre SCX SRL in calitate de beneficiara si SC D SRL , in calitate de prestatoare , s-au stabilit urmatoarele :

- *Capitolul I* " **Obiectul contractului** "

"Obiectul prezentului contract il constituie activitatea de consultanta pentru afaceri si management prin reprezentarea beneficiarei de catre prestatoare in cadrul proiectului " G" -proiect care apartine SC X SRL , reprezentare ce se va realiza conform obligatiilor asumate la capitolul " obligatiile partilor ".,

- **CAPITOLUL IV OBLIGATIILE PARTILOR**

"Prestatoarea se obliga :

" -In realizarea obiectivului prezentului contract prestatoarea, **va reprezenta beneficiara in relatiile cu constructorul , proiectantii, furnizorii, beneficiarii , cumparatorii si eventualii cumparatori, institutiile publice, precum si cu alte persoane cu care proprietarul proiectului are relatii contractuale**

- Sa aduca la indeplinire obligatiile asumate prin prezentul contract cu buna credinta ;

- **Sa informeze beneficiara in legatura cu activitatea prestata in realizarea obiectivului contractului dar si cu evolutia proiectelor in cadrul carora o reprezinta**

- In exercitarea atributiilor sale prestatoarea , va face tot ce este necesar pentru buna desfasurare a santierului ce se afla in curs de desfasurare in cadrul proiectului G "

;

**Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.**

Astfel organele de inspectie fiscala au solicitat petentei sa prezinte **situatiile si rapoartele la care face referire in notele privind activitatile desfasurate de SC D SRL sau orice alte documente din care sa rezulte activitatile enumerate in note** asa cum avea obligatia SC D SRL prin contractul de *prestari servicii*

Prin contestatie societatea sustine ca justificarea prestarii efective a serviciilor s-a efectuat prin intocmirea si acceptarea de catre beneficiar a Notelor de activitati desfasurate .

In drept art. 106 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , precizeaza :

" *ART. 106*

### ***Obligația de colaborare a contribuabilului***

*(1) Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.*

La parag. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C -147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 INZO si paragr. 24 din cazul C-268/83Rompelman, unde Curtea a stabilit **ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.**

In drept art 65 din OG 92./2003 privind Codul de procedura fiscala specifica : :

#### ART. 65

##### ***Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

***(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.***

In cauza sunt incidente si prevederile art. 206, alin (1) , it c) si d) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit carora :

"ART. 206

##### ***Forma și conținutul contestației***

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

***c) motivele de fapt și de drept;***

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 450/2013 privind Codul de procedura fiscala , potrivit carora :

***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.***

Din dispozitiile legale invocate mai sus , se retine ca prin contestatie contribuabilul trebuie sa mentioneze atat motivele de drept si de fapt , precum si dovezile pe care se intemeiaza aceasta , organele de solutionare neputandu-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste un act administrativ fiscal.

Activitatile enumerate in notele prezentate ca anexe la facturile emise de SC D SRL se refera la: intalniri saptamanale cu constructorul si dirigintele de santier pentru solutionarea problemelor curente aparute, intocmirea de situatii si rapoarte privind evolutia lucrarilor, vizite pe santier cu potentialii clienti, pregatirea planului de marketing, intalniri cu proprietarii caselor vandute, urmarirea derularii contractelor pentru utilitati, contractarea prestatorilor de servicii pentru intretinerea zonelor comune date in folosinta, executarea demersurilor in vederea prelungirii autorizatiei de constructii, telefoane, faxuri, emailuri, corespondenta, etc..

In fapt au fost enumerate o serie de activitati fara a se preciza zilele/numarul de zile in care acestea s-au desfasurat, problemele curente aparute , **care a fost evolutia lucrarilor pe santier, care au fost potentialii clienti cu care s-a intalnit, planul de marketing la care se face referire in notele** privind activitatea desfasurata sau orice alte elemente din care sa rezulte activitatea concreta desfasurata si sa justifice valoarea facturata.

Mai mult in urma verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala nu a constatat implicarea SC D SRL in organizarea si gestionarea activitatii societatii verificate.

Desi la cap. IV –Obligatiile partilor din contractul f.n./01.09.2011 se stipuleaza: “(...) prestatoarea, va reprezenta beneficiara in relatiile cu constructorul, proiectantii, furnizorii, beneficiarii cumparatori si eventualii cumparatori, institutiile publice(...)”, **in urma analizei documentelor puse la dispozitia echipei de inspectie, nu au fost identificate documente incheiate cu tertii- furnizori sau clienti, din care sa rezulte implicarea societatii D SRL. Documentele sunt semnate de administratorii societatii verificate si poarta stampila societatii verificate.**

Mai mult decat atat in timpul inspectiei fiscale partiale SC X SRL a fost reprezentata prin imputernicit. Persoana desemnata sa reprezinte societatea pe durata inspectiei fiscale a fost domnul N..., in baza procurii f.n./13.06.2014. Mentionam ca domnul N.... este reprezentantul societatii care asigura evidenta financiar-cotabila a SC X SRL.

**Contrar prevederilor din contractul f.n./01.09.2011**, SC D SRL nu a reprezentat societatea verificata in relatia cu organul de inspectie fiscala, pe durata prezentei inspectiei fiscale iar motivul sustinut prin contestatie “ intrucat stiau ca administratorul contestatoarei obisnuieste sa numeasca un specialist in finante.” nu poate fi luat in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei .

Din analiza documentelor prezentate echipa de inspectie fiscala a stabilit legal ca :notele privind activitatile desfasurate de catre SC D SRL sunt emise formal cu inscrierea a diverselor activitati , enuntate generic, , fara posibilitatea identificarii activitatii prestate efectiv ;

De asemenea, societatea nu a prezentat nici cu ocazia controlului si nici anexat la contestatie situatiile si rapoartele privind evolutia lucrarilor la care se face referire in notele privind activitatile desfasurate de SC Deia SRL, planul de marketing , demersurile intreprinse pentru prelungirea autorizatiei de constructie , potentialii clienti cu care s-a intalnit etc

In drept deducerea de TVA nu se poate realiza in baza unor inscrisuri formale , factura si nota privind activitatile desfasurate , ci doar in conditiile in care se demonstreaza ca prestarea de servicii a fost realizata asa cum s-a mentionat in capitolul privind *obligatiile partilor respectiv :sa reprezinte beneficiara in relatiile cu constructorul , proiectantii, furnizorii, beneficiarii , cumparatorii si eventualii*

*cumparatori, institutiile publice, precum si cu alte persoane cu care proprietarul proiectului are relatii contractuale*

**“ Sa informeze beneficiara in legatura cu activitatea prestata in realizarea obiectivului contractului dar si cu evolutia proiectelor in cadrul carora o reprezinta”**

Ori , asa cum s-a consemnat echipa de inspectie, **nu au fost identificate documente incheiate cu tertii- furnizori sau clienti, din care sa rezulte implicarea societatii D SRL. Documentele sunt semnate de administratorii societatii verificate si poarta stampila societatii verificate.**

Astfel sustinerile ca nu s-au incheiat contracte cu tertii prin reprezentare intrucat reprezentantii SC D SRL trebuiau numai sa caute tertii, sa negocieze si sa pregateasca documentatia, care era ulterior studiata, insusita si semnata de catre administratorul contestatoarei petentei nu pot fi luate in considerare la solutionarea favorabila a contestatiei .

Pe cale de consecinta , din analiza documentelor existente la dosarul cauzei , din raspunsurile formulate de contribuabil si din prevederile legale mai sus mentionate se retine ca societatea nu face dovada ca serviciile facturate de **SC D SRL** au fost efectiv realizate , motiv pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la stabilirea ca nedeductibila fiscal a TVA in suma de **..... lei** .

Avand in vedere prevederile art. 65 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare , mai sus citat , se retine ca societatea are obligatia de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale cu documente iar organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei si in acest scop sa-si exercite rolul activ , fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de fiecare caz in parte si de limitarile prevazute de lege.

Fata de aspectele prezentate se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la neacordarea dreptului la deducere a TVA motivand in fapt si in drept decizia de impunere .

Avand in vedere cele de mai sus , intrucat contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt , afirmand o pretentie in procedura administrativa,**constatarea care se impune** , una naturala si de o implacabila logica juridica , **este aceea ca sarcina probei revine contestatarului** .

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

In sensul celor de mai sus s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie -Sectia de contencios administrativ si fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, in considerentele careia se precizeaza : "*motivarea contestatiei in procedura administrativa se poate face sub sanctiunea decaderii in termen de 30 de zile in care se poate si formula contestatia administrativa , iar nedepunerea motivelor in acest termen duce la respingerea contestatiei ca nemotivata* "

Se retine ca , prin contestatie societatea contestata Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ....../30.06.2014 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ....../30.06.2014. cu privire la suma referitor la TVA respinsa la rambursare in suma de .... lei aferenta prestarilor de servicii de la **SC P SRL**, si de la **SC D SRL** dar nu prezinta documente prin care sa combata cele stabilite de organele de inspectie fiscala , motiv pentru care in temeiul art. 216 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu pct 11.1 lit b) din OPANAF NR. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala potrivit carora :

*"11.1. Contestatiya poate fi respinsa ca:*

*b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in susținerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutiunii;* , contestatia formulata de **SC X SRL** **va fi respinsa ca nemotivata si nesustinuta de documente** pentru suma de .... lei ( ....+.... lei ) reprezentand TVA respinsa la rambursare.

3.Referitor la respingerea la rambursarea a **TVA in suma de..... lei** aferenta serviciilor de inchiriere a unui autoturism marca Citroen C3 si **TVA in suma de .... lei** aferenta achizitiei de combustibil destinat utilizarii autovehiculului marca Citroen C3 pus la dispozitie de SC P SRL.

**Cauza supusa solutionarii DGRFP .... prin Serviciul de solutionare a contestatiilor este de a stabili daca societatea avea drept de deducere a TVA in suma de .... lei aferenta serviciilor de inchiriere a unui autoturism si si TVA in suma de .... lei aferenta achizitiilor de combustibil pentru autoturismul inchiriat in conditiile in care, prin legislatie , s-a limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adugata la achizitia autoturismelor si la consumul de carburant .**

In fapt societatea a dedus TVA in suma de .... lei in baza serviciilor aferente inchirierii unui autoturism marca Citroen C3 si a refacturarii asigurarilor RCA si CASCO de catre SC P SRL, in baza conventiei de punere la dispozitie a unui vehicul f.n./01.09.2011;conventia a fost incheiata pentru o perioada initiala de 12 luni; pentru punerea la dispozitie a vehiculului s-a stabilit tariful lunar de .... lei+TVA.

Echipe de inspectie a stabilit ca societatea verificata nu face dovada necesitatii utilizarii acestui autoturism in vederea desfasurarii activitatii si a realizarii de operatiuni taxabile. Nu au fost prezentate echipei de inspectie fiscala ordine de deplasare, foi de parcurs sau orice alte documente din care sa rezulte utilizarea autoturismului in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

In consecinta a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de .... lei in conformitate cu prevederile art. 145, alin. (1) si (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,.

De asemenea petenta a dedus TVA in suma de ..... lei aferenta achizitiei de combustibil destinat utilizarii autovehiculului marca Citroen C3 pus la dispozitie de SC P SRL.

Echipele de inspectie fiscala au stabilit ca necesitatea utilizarii autoturismului Citroen C3 nu a fost dovedita de societate, prin neprezentarea de documente justificative-ordine de deplasare, foi de parcurs, etc., implicit nu se justifica necesitatea achizitiei de combustibil destinat utilizarii autoturismului la care s-a facut referire.

Avand in vedere ca dreptul de deducere a achizitiei de combustibil este limitat si de prevederile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare echipele de inspectie fiscala au stabilit ca nu are drept de deducere pentru TVA in suma de 1.478 lei in conformitate cu art. 145, alin. (1) si (2), art. 145<sup>1</sup>, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept pentru anul 2011 sunt aplicabile prevederile art. 145 alin (2) lit a coroborate cu art. 145<sup>1</sup> din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , care precizeaza :

#### ART. 145

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

*a) operațiuni taxabile;*

" ART 145<sup>1</sup>

#### ***Limitări speciale ale dreptului de deducere***

*(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 și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici 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."

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147<sup>1</sup>.

Referitor la regimul taxei pe valoarea adăugată aferentă contractelor de închiriere sunt incidente prevederile art. 129 alin 3 lit. a ) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2011, care specifică :

ART. 129

**Prestarea de servicii**

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

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

Având în vedere prevederile legale incidente în cauză se reține că transferul dreptului de folosință pe timpul contractului de închiriere este o prestare de servicii din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată astfel încât societățile pot deduce TVA aferentă chiriei lunare **cu condiția ca societatea să demonstreze cu documente justificative** (ordine de deplasare , foi de parcurs , ) folosirea exclusivă a autoturismului pentru operațiuni taxabile în conformitate cu regula generală de deducere de la art. 145 .

Având în vedere limitările speciale ale dreptului de deducere specificate în art 145<sup>1</sup> s-a reținut că în anul 2011 **nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil** destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea **sau în folosința persoanei impozabile**.

Prin contestație societatea susține că acest autoturism a fost folosit exclusiv de către personalul de conducere, fără șofer angajat și că au putut fi prezentate echipei de control documente de utilizare întrucât în fiecare cadru de conducere avea dreptul prin lege să utilizeze un autoturism fără foaie de parcurs, ori , susține petenta în acest caz s-a închiriat un singur autoturism pentru toți.

Sustinerile petentei nu pot fi luate în considerare întrucât folosirea exclusivă în folosul operațiilor taxabile a autoturismului închiriat trebuia demonstrată cu documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii și care să demonstreze că aceste cheltuieli nu sunt făcute în favoarea acționarilor sau în interesul personal al administratorilor.

Având în vedere prevederile legale enunțate cele menționate mai sus și limitările speciale din art 145<sup>1</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , aplicabil în 2011, se reține că societatea nu are drept de deducere pentru TVA aferentă închirierii autoturismului în suma de 2074 lei pentru anul 2011 precum și TVA aferent achiziției de combustibil în suma de ... lei , motiv pentru care urmează a se respinge contestația pentru TVA în suma de ..... lei și accesoriile aferente .



Pentru anul 2012, cu aplicare de la 01.01.2012, art. 145<sup>1</sup> din Legea 571/2003, privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , specifica :

"ART. 145<sup>1</sup>

***Limitări speciale ale dreptului de deducere***

*(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,..."*

*45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> 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 lubrifianți, 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. 145<sup>1</sup> 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 - 147<sup>1</sup> 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.*

*(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. **Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2).** Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.*

Astfel conform dispozițiilor legale precizate anterior , persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca in totalitate taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu inchirierea de vehiculele **cu conditia sa detina documentele legale pentru deducerea taxei si sa intocmeasca 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 cazul in care persoana impozabila aplica deducerea limitata de 50 % **nu trebuie sa faca dovada utilizarii vehicolului in scopul activitatii economice sau pentru uz personal cu foaia de parcurs .**

Echipa de inspectie fiscala a constatat **ca societatea nu detine documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei in totalitate** , respectiv societatea nu detine foi de parcurs din care sa rezulte ca autovehiculele au fost utilizate exclusiv pentru nevoile firmei motiv pentru care a respins deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta inchirierii autoturismului in totalitate ca si TVA aferenta achizitiei de combustibil

Contestatoarea face referire la faptul ca autoturismul a fost necesar conducerii, fiind utilizat pentru deplasari rapide acolo unde situatia o impunea. De asemenea sustine ca suportarea a 50% din acest fel de cheltuieli s-a aplicat doar dupa 01.07.2012.

Sustinerile petentei cu privire la deductibilitatea de 50% aplicata dupa data de 01.07.2012, nu pot fi luate in considerare intrucat potrivit OUG 125/27.12.2011 pentru modificarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, incepand cu luna ianuarie 2012 dreptul de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu vehiculele aflate in folosinta persoanei impozabile si achizitiilor de combustibil destinat utilizării autoturismelor se limiteaza la 50%. Prin OUG 125/27.12.2011, art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal s-a modificat, avand continutul enuntat mai sus

Sustinerile petentei nu pot fi luate in considerare intrucat asa cum se mentioneaza la pct 45 <sup>1</sup> alin 2 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citat este ***obligatia persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.***

In drept art 45 <sup>1</sup> alin 8 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal , , precizeaza :

***(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> 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. 145<sup>1</sup> 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***

Se retine ca incadrarea in categoria autovehicolelor pentru aplicarea sau nu a limitarii dreptului de deducere a taxei se face de catre persoana impozabila **tinand cont de prevederile din Codul fiscal( cu aplicabilitate de la 01.01.2012)** si prevederile normelor metodologice, iar organul fiscal este indreptatit sa aprecieze relevanta starii de fapt fiscale functie de documentele justificative prezentate de contribuabil. .

Organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea a dedus in totalitate TVA aferenta achizitiilor de combustibil fara ca aceasta sa detina documentele legale in conformitate cu regula generala de deducere de la art. 145 respectiv fara sa faca dovada ca autoturismele au fost folosite exclusiv in interesul activitatii economice, fara sa detine foi de parcurs din care sa rezulte **categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs .**

In drept art 65 din OG 92./2003 privind Codul de procedura fiscala

ART. 65

***Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale***

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

***(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.***

Societatea sustine ca acest autoturism a fost folosit exclusiv de catre personalul de conducere, fara sofer angajat si nu au putut fi prezentate echipei de control documente de utilizare intrucat in fiecare cadru de conducere avea dreptul prin lege sa utilizeze un autoturism fara foaie de parcurs, ori , sustine petenta in acest caz s-a inchiriat un singur autoturism pentru toti.

In cauza sunt incidente prevederile art. 206, alin (1) , it c) si d) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit carora :

"ART. 206

***Forma și conținutul contestației***

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

***c) motivele de fapt și de drept;***

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 450/2013 privind Codul de procedura fiscala , potrivit carora :

***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.***

Din dispozitiile legale invocate mai sus , se retine ca prin contestatie contribuabilul trebuie sa mentioneze atat motivele de drept si de fapt , precum si dovezile pe care se intemeiaza aceasta , organele de solutionare neputandu-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste un act administrativ fiscal.

Se retine ca societatea face referire la faptul ca autoturism a fost folosit exclusiv de catre personalul de conducere, fara sofer angajat si ca nu au putut fi prezentate echipei de control documente de utilizare intrucat in fiecare cadru de conducere avea dreptul prin lege sa utilizeze un autoturism fara foaie de parcurs, respectiv fara sa prezinte dovezile pe care se intemeiaza aceasta , nu a adus argumente suplimentare in sustinerea propriei cauze , argumentele prezentate , precum ca nu au putut fi prezentate echipei de control documente de utilizare intrucat in fiecare cadru de conducere avea dreptul prin lege sa utilizeze un autoturism fara foaie de parcurs, nefiind de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal pentru

anul 2011 , in temeiul acestor prevederi legale organul fiscal fiind indreptatit sa adopte solutia admisa de lege functie de documentele justificative prezentate.

Avand in vedere prevederile art 145<sup>1</sup> ,pentru anul 2012, si normele de aplicare a limitarilor dreptul de deducere TVA la 50% aferenta cheltuielilor cu inchirierea autoturismelor si cheltuielilor cu combustibilul aferent autoturismelor aflate in folosinta persoanelor impozabile care specifica ca in cazul in care societatea nu detine documente justificative privind utilizarea exclusiva in interesul activitatii economice a autoturismului ,respectiv foi de parcurs , se limiteaza dreptul de deducere TVA la 50% , motiv pentru care urmeaza a se admite contestatia pentru TVA in suma de .... lei aferenta cheltuielilor cu inchirierea autoturismelor (50%) pentru anul 2012 , dobanzi aferente TVA in suma de .... lei (...x 518zile x 0,04%)+(.....x116 zile x 0.03%), penalitati de intarziere aferente TVA in suma de ... lei (...X 15%) precum si pentru TVA in suma de .... lei aferenta cheltuielilor cu combustibilul (50%) pentru anul 2012( .... x50%) , dobanzi in suma de..... lei ( .... lei x518 zile x0.04%)+(.....x 116 zile x0.03%) si penalitati aferente in suma de .... lei ( ....x 15%).

4. Prin contestatie societatea solicita admiterea contestatiei pentru suma de ..... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar si respingerea contestatiei pentru suma de .... lei intrucat s-a produs o dubla inregistrare in cazul S SRL precum si refacerea calculului pentru dobanzi si penalitati in functie de propunerile societatii.

Avand in vedere cele mentionate de societate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru TVA in suma de ..... lei aferenta facturii nr. ..../31.12.2011 emisa de S SRL , inregistrata din eroare de petenta cu valoare dubla .

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 216 din O.G. 92/2003, republicata , privind Codul de procedura fiscala se :

## DECIDE

**1.Admiterea** contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..../30.06.2014 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..../30.06.2014 cu privire la suma de .... lei reprezentand :

- .... lei TVA stabilit suplimentar .
- ... lei dobanzi aferente TVA ;
- .... penalitati aferente TVA ;

**1 Respingerea ca nentemeiata a contestatiei impotriva** Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..../30.06.2014 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr..../30.06.2014 pentru suma de .... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar .

**2. Respingerea ca nemotivata** si nesustinuta de documente a contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..../30.06.2014 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. ..../30.06.2014 pentru suma de cu privire la suma de .... lei reprezentand:

- ..... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar ;
- ..... lei dobinzi aferente TVA ;
- .... lei penalitati de intarziere aferente TVA .

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ..... in termen de 6 luni de la comunicare in conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR GENERAL,**