

**DECIZIA nr. 422 din 11.08.2017**  
privind solutionarea contestatiei formulată de **SC X SRL**,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR-REG x/05.07.2017

Directia Generală Regională a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizată de către Administratia Sector 6 a Finantelor Publice cu adresa nr. MBS6\_AIF x/04.07.2017, înregistrată la D.G.R.F.P.B sub nr. MBR-REG x/05.07.2017, cu privire la contestatia **SC X SRL**, cu sediul în str. DT, nr. , bl. TD, sc. , et. , ap. , sector 6, formulată prin împuternicit N V-C în baza împuternicirii înregistrată sub nr. MBR-REG x/25.07.2017.

Obiectul contestatiei, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. x/27.06.2017, completata cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR-REG x/25.07.2017, îl constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x/26.05.2017, emisă în baza în baza raportului de inspectie fiscală nr. F-S6 x/26.05.2017, comunicată cu adresa nr. x/30.05.2017, prin care s-a stabilit TVA suplimentară si respinsa la rambursare in suma de t lei.

Societatea contesta TVA suplimentară si respinsa la rambursare in suma de y lei.

Constatând că, în spetă, sunt întrunite conditiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) si art. 272 alin. (1) si alin. (2) lit. a) si d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generală Regională a Finantelor Publice Bucuresti este investită să solutioneze contestatia formulată de **SC X SRL**.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscală din cadrul Administratiei Sector 6 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscală partială privind TVA la Dabri Company SRL pentru perioada 01.01.2017-31.03.2017, în vederea solutionării DNOR nr. x/25.04.2017.

Constatările inspectiei au fost consemnate în raportul de inspectie fiscală nr. F-S6 x/26.05.2017, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x/26.05.2017, prin care s-au stabilit urmatoarele:

- TVA stabilita suplimentar în sumă de t lei;
- TVA respinsa la rambursare în sumă de t lei;
- TVA aprobata la rambursare în sumă de t lei.

Societatea contesta TVA suplimentară și respinsă la rambursare în suma de y lei.

**II.** Prin contestația formulată împotriva deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, X SRL aduce următoarele argumente:

- TVA în valoare de t lei reprezentând 50% din TVA aferentă achiziției autovehiculului Mercedes Trapo nu se încadrează în prevederile art.298 alin.1 din Codul fiscal, acesta fiind utilizat exclusiv în folosul activităților economice ale societății, respectiv cazarea turistilor la pensiunea turistică și punerea la dispoziția turistilor pentru vizitarea obiectivelor turistice din zona Târgu Cărbunesti, ceea ce impune utilizarea de vehicule cu grad ridicat de confort.

Deducerea s-a realizat în temeiul prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, fiind îndeplinită condiția de fond pentru deducere deoarece societatea a obținut venituri din exploatarea acestui vehicul (aprilie 2017).

Bonurile de combustibil înregistrate în evidențele societății corespund cu cele înscrise în foile de parcurs, din care reiese că acest bun este folosit integral pentru societate.

Autovehiculul este utilizat de administratorul societății pentru deplasări, atragerea clienților pentru pensiunea agroturistică etc, în vederea desfășurării activității.

- TVA în cuantum de t lei reprezentând 50% din TVA aferentă achiziției de piese de schimb pentru autovehiculul Mercedes Trapo exclusiv în folosul operațiunilor taxabile în temeiul prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, din aceleași considerente ca și la punctul precedent.

- TVA în cuantum de t lei aferentă facturilor emise de German Leasing SRL pentru închirierea autovehiculului Skoda a fost dedusă în temeiul art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, închirierea fiind destinată utilizării exclusiv în folosul operațiunilor taxabile pentru deplasarea în diverse zone geografice, întrucât celelalte autovehicule din patrimoniu au un grad ridicat de uzură, fiind utilizate la punctul de lucru al societății.

Utilizarea unui număr redus de zile nu poate conduce la îngradirea dreptului de deducere aferent achiziției unor servicii de închiriere, în domeniul TVA autoritățile fiscale având obligația de a ține cont de jurisprudența CJUE (cauza C-101/16).

În consecință, societatea solicită admiterea contestației, desființarea deciziei de impunere și rambursarea TVA în suma de y lei.

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

SC X SRL are ca obiect de activitate "Cultivarea arbuștilor fructiferi, capsunilor, nuciferilor și a altor pomi fructiferi" - cod CAEN 125.

### **3.1. Referitor la TVA în sumă de y1 lei**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere 100% pentru taxa aferentă achiziției unuia dintre autoturismele societății și a pieselor de schimb, în condițiile în care nu a făcut dovada utilizării acestuia*

*exclusiv în scop economic, iar argumentele și documentele depuse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.*

**În fapt**, potrivit constatarilor organelor de inspecție fiscală, în perioada supusă verificării, respectiv în perioada 01.03.2017-31.03.2017, SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de t lei aferentă achiziției unui autovehicul Mercedes Trapo, model V Class 250 TDI în baza facturilor nr. x/07.02.2017 (storno avans) – TVA (-) t lei și nr. x/07.02.2017 – TVA t lei și TVA în sumă de t lei aferentă facturilor de achiziție a pieselor de schimb și anvelopelor pentru utilizarea autovehiculului.

Din raportul de inspecție fiscală reiese că societatea deține în patrimoniu conform procesului verbal de inventariere nr.x/03.01.2017 și alte autovehicule: autoturism BMW; autoturism Mercedes ML 420 CDI; două dube VW T5 furgon; Iveco Daili; autoturism Mercedes trapo V Cass; autoutilitara VW Amarok.

Societatea a susținut în nota explicativă acordată în timpul inspecției fiscale că autovehiculul Mercedes-Benz este destinat utilizării exclusive în scopul activității economice, respectiv activității agroturistice, dovedita cu foaia de parcurs.

Totodată, potrivit afirmațiilor societății, celelalte vehicule deținute nu pot fi utilizate pentru activitatea agroturistică datorită gradului ridicat de uzură.

Având în vedere prevederile legii fiscale care reglementează strict exercitarea dreptului de deducere, inclusiv în situația în care autovehiculele sunt utilizate de o manieră continuă sau chiar ocazional pentru uz personal, neconcordanța între informațiile înscrise în foile de parcurs și datele înregistrate în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere doar pentru 50% din TVA dedusă pentru autovehicul și pentru piese de schimb și au stabilit o diferență suplimentară de TVA nedeductibilă de 50% în cuantum de t lei aferentă achiziției autovehiculului și t lei aferentă cheltuielilor cu utilizarea autovehiculului.

**În drept**, potrivit art.297 și art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016:

**”Art. 297 – (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile; (...).”**

**”Art. 298. - (1) Prin excepție de la prevederile art. 297 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.**

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

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

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

b) vehiculele utilizate de agentii de vânzări si de achizitii;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către scolile de soferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operational;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum si a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 si art. 299 - 301.

(5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabileste prin normele metodologice”.

Conform pct. 68 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

**”68. (2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului si cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 si la art. 299 - 301 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 clienti/furnizori, pentru prospectarea pietei, deplasări la locatii unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile postale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atributiilor de serviciu, deplasări pentru interventie, service, reparatii, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligatia persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii**, astfel cum rezultă si din hotărârea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si 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 **si să întocmească foaia de parcurs care trebuie să contină cel puțin următoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.****

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajatilor la si de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajatilor la si de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajatilor de la resedinta acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum si de la locul de muncă la resedinta angajatilor/locul convenit de comun acord. Prin angajati se înțelege salariatii, administratorii societăților,

directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora.

(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. 298 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. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 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 contină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 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. 298 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 constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală”.

În speță, societatea X SRL susține prin contestația formulată că a utilizat autovehiculul exclusiv în scopul activității economice prin faptul că a pus autovehiculul la dispoziția turistilor cazati pentru vizitarea obiectivelor turistice din zona Târgu Cărbunesti și invocă în susținere prevederile art. 298 alin. 1 și art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, fără să aducă nicio dovadă/probă în acest sens.

Sustinerea societății este vădit neîntemeiată întrucât pentru deductibilitatea 100% a TVA-ului, **legea fiscală prevede în mod expres ca utilizarea în scopuri economice să fie ”exclusivă”, orice utilizare în scop**

**personal, chiar si pur ocazională, atrăgând deductibilitatea TVA-ului în procent de 50%**, ceea ce implică ca pentru autovehiculele supuse limitării speciale a dreptului de deducere persoana impozabilă să justifice deductibilitatea prin întocmirea foilor de parcurs, care să contină toate informațiile necesare care să demonstreze utilizarea exclusivă în scopuri economice a autovehiculelor societății. De altfel, **acesta este si sensul reglementării de către legiuitor a unei limitări ”speciale” a dreptului de deducere** pentru anumite categorii de autovehicule, altminteri s-ar fi aplicat doar regulile generale de deducere a taxei de la art. 297 din Codul fiscal.

Potrivit constatarilor din raportul de de inspectie fiscala, raportat la sustinerile din contestatie privind utilizarea exclusiva in scopul activitatii de agroturism:

Din analiza informatiilor inscrise in foaia de parcurs prezentata, coroborate cu datele din inregistrate in fisa de cont (cont de cheltuieli 6022) rezulta ca alimentariile inscrise in foaia de parcurs intocmita pentru autovehiculul Mercedes Trapo, model V Class 250 TDI, serie sasiu WDF447813H3262461 utilizat de domnul PI , imputernicit al administratorului societatii nu corespund cu achizitiile de combustibil inregistrate in evidenta contabila, astfel:

- din foaia de parcurs reiese ca in data de 12.02.2017 si de 16.02.2017, autovehiculul Mercedes Trapo, model V Class 250 TDI, serie sasiu WDFx a fost alimentat, fara ca aceste achizitii sa fie inregistrate in evidenta contabila;

- in zilele de 07.03.2017, 20.03.2017, 27.03.2017 in evidenta contabila sunt inregistrate achizitii de combustibil, fara a fi inscrise in foaia de parcurs;

- insasi societatea a dedus TVA in cota de 50% aferenta achizitiilor de combustibil in luna martie 2017, ceea ce reprezinta o recunoastere a neutilizarii exclusive a mijlocului de transport in scopul activitatii economice, astfel incat nu sunt sustinute argumentele aduse de societate pentru deducerea integrala a TVA la achizitia mijlocului de transport.

Societatea contestatoare **omite cu desăvârșire faptul că, în lipsa foilor de parcurs care să dovedească utilizarea 100% în folosul activităților economice, legiuitorul a prevăzut în mod expres că deductibilitatea este recunoscută la nivelul de 50%** din TVA aferentă achizitiei/utilizării autovehiculelor respective. Mai mult, utilizarea concretă reclamată prin contestatie – *punerea la dispozitia turistilor cazati în pensiune* – **nu este dovedită de niciun fel, fiind o simplă susținere pro-cauza**, în condițiile în care nu a făcut dovada cazării de turisti și a obținerii de venituri din activitatea turistică cu facturile corespunzătoare în perioada verificată (01.2017-03.2017), nu a prezentat documentația/oferta turistică din care să reiasă că turistii puteau beneficia de autoturismul societății și în ce condiții – cu sau fără sofer, contracost sau cu titlu gratuit prin includere în pretul ofertei turistice, condițiile de predare-primire etc. și nu a prezentat documentele de predare-primire efectivă a autoturismului încheiate cu turistii. În acest sens, contractul pentru prestarea de servicii turistice nr. x/29.03.2017, cu valabilitate până la 30.04.2017 conține doar clauze cu caracter general, vag, de genul oferirii ”la comanda și în limita posibilităților” de servicii de transport la pensiunea agroturistică, ca pachet de 3 zile/persoană cu un pret pe persoană de 100 lei, fără TVA, fără ca aceasta să poată fi reținută ca o dovadă a utilizării exclusive a autoturismului în acest scop.

De asemenea, societatea **nu a prezentat nicio dovadă privind kilometrajul autovehiculului**, privind corelarea cantitatilor de achiziție a combustibilului cu cantitățile precizate în foile de parcurs, astfel încât să se poată

stabili că acesta nu a fost utilizat, nici măcar ocazional, în scop personal, având în vedere că orice utilizare personală, indiferent de intensitate ori durată, implică de facto neîndeplinirea condiției de "exclusivitate" a utilizării în scop economic a autoturismelor potrivit reglementărilor referitoare la limitarea specială a dreptului de deducere, atât înainte de data de 1 ianuarie 2016, cât și ulterior acestei date și până în prezent.

Simpla prezentare a unor foi de parcurs în care sunt înscrise diverse cantități de combustibil necorelate cu cantitățile de combustibil achiziționat nu dovedeste utilizarea în scop economic a autovehiculului, în mod evident pretenția acestuia de a beneficia de deducere 100% pentru TVA aferentă cheltuielilor legate de aceste autovehicule (piese de schimb, anvelope etc.) este vădit neîntemeiată și contestația urmează a fi respinsă ca atare pentru TVA în sumă de y1 lei (y12 lei+ y13 lei).

### 3.2. Referitor la TVA în sumă de y2 lei

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă închirierii unui autovehicul, în condițiile în care nu a justificat utilizarea bunului închiriat în scopul activității economice în vederea realizării de operațiuni taxabile*

**În fapt**, potrivit raportului de inspecție fiscală societatea X SRL a dedus TVA în sumă de y2 lei aferentă unui număr de trei facturi emise de German Leasing SRL în perioada ianuarie–martie 2017 în baza contractului de închiriere autoturism nr.x/26.01.2017 având ca obiect închirierea unui autovehicul.

Din raportul de inspecție fiscală reiese că societatea mai deține în patrimoniu un număr de șapte autovehicule (conform procesului verbal de inventariere nr.x/03.01.2017).

Potrivit explicațiilor societății, autovehiculul este destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile, respectiv activității agroturistice, dovedită cu foaia de parcurs, celelalte vehicule deținute nefiind utilizate pentru activitatea agroturistică datorită gradului ridicat de uzură.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA în sumă de y2 lei din cele trei facturi, motivată de nejustificarea închirierii unui alt mijloc de transport, în temeiul art. 297 alin. 4 lit. a) din Codul fiscal.

**În drept**, potrivit art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016:

**"Art. 297 – (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

a) **operațiuni taxabile; (...)"**.

În speță, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea X SRL nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de închiriere a unui autovehicul marca Skoda Superb conform facturilor nr.x/26.01.2017, nr.x/20.02.2017 și nr.x/20.03.2017 emise de German Leasing SRL în baza contractului de închiriere nr.x/26.01.2017.

Potrivit constatarilor din raportul de de inspectie fiscala, raportat la sustinerile contestatarei privind utilizarea autovehiculului inchiriat in folosul activitatii de agroturism:

- autovehiculul marca Skoda Superb TMBAHx inchiriat a fost utilizat de doamna PCA, administratorul societatii, o perioada de 14 zile in perioada ianuarie-martie 2017;

- societatea detine in patrimoniu 7 (sapte) mijloace de transport, din care 5 (cinci) au fost achizitionate in 2015 si 2016;

- din informatiile inscrise in foaia de parcurs intocmita pentru autovehicul, coroborate cu datele inregistrate in fisa contului de cheltuieli (6022) rezulta ca alimentariile inscrise in foaia de parcurs nu corespund cu achizitiile de combustibil inregistrate in evidenta contabila, dupa cum urmeaza:

- \* in luna ianuarie 2017: in coloana „cantitate alimentata” din foaia de parcurs nu este inscrise nicio alimentare, in timp ce in evidenta contabila au fost inregistrate achizitii de combustibil in data de 21.01.2017 si de 25.01.2017;

- \* in luna februarie 2017: in coloana „cantitate alimentata” din foaia de parcurs este inscrise o singura alimentare in data de 07.02.2017, iar in evidenta contabila au fost inregistrate achizitii de combustibil in data de 01.02.2017 si de 07.02.2017 (trei bonuri);

- \* in luna martie 2017: in foaia de parcurs nu este inscrise nicio alimentare, in timp ce in evidenta contabila au fost inregistrate achizitii de combustibil in data de 07.03, 20.03, 22.03, 27.03.2017;

- din explicatiile prezentate in punctul de vedere nr.x/23.05.2017 rezulta ca doamna PCA, in calitate de administrator utilizeaza si unul dintre cele doua autovehicule Mercedes Trapo aflate in proprietatea societatii;

- cea mai mare parte a atributiilor au fost delegate domnului PI, potrivit procurii.

Ca atare, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele X SRL in ceea ce priveste indeplinirea conditiilor privind exercitarea dreptului de deducere, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Simpla achizitie a unor servicii de catre o societate comerciala **nu este suficienta pentru a demonstra ca acestea sunt in beneficiul societatii si au scopul de a realiza operatiuni taxabile**, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 299 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ), pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art.297 din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...)**." Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere si in beneficiul persoanei impozabile**.



2. In al doilea rand, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie impune obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare.

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

De asemenea, la paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, 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.**

Cata vreme societatea avea cunostinta de caracterul nedeductibil al sumelor facturate de furnizor, sustinerile contestatarei privind dreptul de deducere a TVA aferenta acestora sunt *simple afirmatii pro-causa* ce nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

Prin urmare, în raport de constatările organelor de inspectie fiscală, organul de solutionare a contestatiei retine că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspectie fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, contrar prevederilor art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră *"contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricăror cereri adresate organului fiscal"*.

In acest sens, invocarea jurisprudentei CJUE in cazul C-101/16 (SC PC SRL) nu poate fi retinuta, intrucat acest caz vizeaza tranzactiile efectuate cu un operator economic declarat inactiv, ce nu se aplica spetei analizate.

Fată de cele anterior prezentate, contestatia societatii X SRL urmează a fi respinsă ca nesustenută si nedovedită cu documente din care să reiasă că au existat motive obiective, independente de vointa sa, care au determinat neutilizarea serviciilor de închiriere si a bunurilor achizitionate în folosul unor operatiuni taxabile si care să-i permită păstrarea dreptului de deducere a TVA în sumă de y2 lei conform jurisprudentei europene în materia păstrării dreptului de deducere.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.297si art.298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 68 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016:

## **DECIDE**

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC X SRL impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr. F-S6 x/26.05.2017 pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de y 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 Tribunalul Bucuresti.

