



DECIZIA nr. 817/...2017

privind soluționarea contestației formulate de

SC X SRL din ...,

înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara

sub nr. .../...2017.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, cu adresa nr. .../...2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2017, asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul ... sub nr. ..., având cod unic de înregistrare fiscală ..., prin dna. M... M..., în calitate de administrator, reprezentată prin consultantul fiscal judiciar dl. P... B... D...

Contestația a fost depusă la DGRFP Timisoara - Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara, fiind înregistrată sub nr..../...2017.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma parțială de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal pentru SC X SRL, dl. P... B... D..., consultantul fiscal judiciar, posesor al carnetului de consultant fiscal nr..../2011, împuternicit de către administratorul societății în baza împuterniciri înregistrată la DGRFP Timisoara - Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara sub nr..../...2017, anexată în original la dosarul contestației, fiind respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Decizia de impunere nr. .../...2017, a fost comunicată petentei în data de 31.01.2017, potrivit celor menționate pe adresa nr..../...2017, prin care a fost transmis actul atacat (adresa fiind anexată în copie la dosarul contestației), iar contestația formulată de SC X SRL din ..., a fost înregistrată la DGRFP Timișoara - Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara sub nr..../...2017.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL ... invocă următoarele considerente:

Petenta face trimitere la Decizia de impunere nr. F-AR-25/26.01.2017, emisă de Agenția Națională de Administrare Fiscală Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, Administrația Județeană a Finanțelor Publice ..., Activitatea de Inspecție Fiscală, privind:

- suma de ... lei reprezentând obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru perioada fiscală 01.01.2011 - 31.12.2015;
- suma de ... lei reprezentând obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru perioada fiscală 01.01.2016 - 31.05.2016, precizând că OBIECTUL contestației îl constituie suma totală de ... lei reprezentând TVA aferentă perioadei 01.01.2016 - 31.05.2016.

Societatea contestatoare arată că a făcut obiectul unui control fiscal parțial privind rambursarea TVA cu control anticipat, pentru perioada fiscală 01.01.2011 - 31.05.2016. Prin Decizia de impunere nr. .../...2017, susținând că s-a stabilit o obligație de plată către bugetul consolidat al statului în cuantum de ... lei reprezentând obligațiile fiscale suplimentare TVA.

Petenta susține că, așa cum rezultă din cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organul de control, interpretând și aplicând greșit dispozițiile legale incidente în speță și fără a ține seama de actele prezentate în timpul verificării de reprezentantul petentei a stabilit în mod eronat în sarcina petentei suma ... lei reprezentând TVA.

I.1 Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă achiziției unui autoturism marca ...;

Contestatoarea apreciază ca nefondate unele constatări ale organelor fiscale întrucât starea de fapt reținută de organele de control nu corespunde realității și nici prevederilor legale naționale și europene, precum și jurisprudenței CJUE.

Petenta arată că are ca obiect principal de activitate, conform Codului CAEN: *“Comerț cu ridicata nespecializat de produse alimentare, băuturi și tutun”* și pentru realizarea obiectului de activitate distribuie siropuri achiziționate de la societatea Laurul SA, către lanțurile de supermarketuri.

Pentru realizarea activității comerciale, care în fapt este activitatea principală a societății, fapt reținut și de organele de inspecție fiscală, petenta are angajat un director adjunct care, conform fișei postului, este responsabil de prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților, în speță cu supermarketurile, fiind în fapt directorul de vânzări al firmei.

Toate aceste aspecte au fost reținute în cuprinsul raportului de inspecție fiscală întocmit de către organel de control fiscal, raport care este anexat contestației.

În data de 31 martie 2016, petenta achiziționează un autoturism marca ..., necesar activității economice, în speță, ca mașină de serviciu a directorului adjunct, care este responsabil de prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților, în speță cu supermarketurile, în sumă fără TVA de ... lei, cu TVA deductibilă de ... lei.

Societatea, în conformitate cu prevederile art. 298 alin.(3) lit).b din Legea 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 68 alin.(5) din H.G. nr.1/2016, care prevăd:

„(5) În cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. b)- f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive”,

a considerat suma de ... lei ca fiind deductibilă.

Organele de control fiscal fără să dovedească o situație abuzivă în sarcina petentei, astfel cum precizează prevederile legale menționate mai sus, prin Decizia de impunere nr. .../...2017, au stabilit că suma de ... lei reprezentând TVA aferentă achiziției autoturismului, este deductibilă în procent de 50%, adică suma de ... lei este nedeductibilă.

Petenta, în baza prevederilor legale menționate mai sus, a Deciziei I.C.C.J. nr.1281/20.03.2015, care statuează că prevederile fiscale naționale privind exercitarea dreptului de deducere a taxei nu pot fi făcute decât prin prisma legislației U.E. și a jurisprudenței C.J.U.E. în materie de TVA, potrivit cărora dreptul de deducere a TVA prevăzut la art. 167 și următoarele din Directiva T.VA. face parte din mecanismul TVA și principiul nu poate fi limitat, iar principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă achizițiilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile consideră că suma totală de ... lei este deductibilă și solicită să-i fie restituită în întregime de către autoritățile fiscale.

Conform alin.(5) pag. 15 din Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017, întocmit de către organele de control fiscal, rezultă că autoritatea fiscală a respins dreptul de deducere a taxei aferent achiziției autoturismului, deoarece, în opinia organelor de control, foile de parcurs întocmite de către petentă nu respectă prevederile punctului 68 alin.(2) din H.G. nr.1/2016, și astfel societatea nu a îndeplinit condițiile de formă necesare pentru exercitarea dreptului de deducere, abordare contrară prevederilor Directivei EU privind T.VA. și a jurisprudenței C.J.U.E. și a I.C.C.J., prevederi care au fost menționate mai sus.

Astfel, petenta consideră că organele de control au stabilit suma de ... lei reprezentând TVA suplimentară în baza unor prevederi legale generale, cu toate că pentru speța fiscală prezentată există reglementare fiscală specială (petenta face trimitere la punctul 68 alin.(5) din H.G. nr.1/2016).

Pentru argumentarea și justificarea celor susținute, petenta anexează, în copie, contestației, foile de parcurs aferente autoturismului achiziționat, necesar activității comerciale pe care o desfășoară societatea.

I.2 Referitor la TVA în sumă de ... lei aferentă achiziționării unei tablete

...

În data de 25 aprilie 2016, petenta achiziționează o tabletă ..., necesară activității economice, în speță, pentru gestionarea online a stocurilor de produse, a vânzărilor pe care le realizează petenta, în sumă fără TVA de ... lei, cu TVA deductibilă de ... lei.

Petenta, în conformitate cu prevederile art. 297 alin.(4) lit.a din Legea 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 67 alin.(1) din H.G. nr. 1/2016, care prevăd:

“(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art.297 alin.(4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.”, a considerat suma de ... lei ca fiind deductibilă.

Petenta reține că organele de control fiscal, prin Decizia de impunere nr. .../...2017, consideră că suma de ... lei reprezentând TVA este nedeductibilă pentru că nu a fost efectuată în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Contestatoarea susține că argumentarea generală a organelor fiscale, prin care justifică limitarea dreptului de deducere a taxei, motivând că această achiziție nu este legată în mod direct de o livrare cu taxă, contravine jurisprudenței C.J.U.E., în speță, contravine Hotărârii CJUE din data de 29 octombrie 2009, Skateverket împotriva AB SKF, C-29108, ECLI: EU:C:2009:665, care precizează, citez:

“59. Un drept de deducere este, cu toate acestea, de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere atunci când costul bunurilor/serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă ca atare elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care acesta le furnizează. Astfel, aceste costuri au o legătură directă și imediată cu asamblul activității economice a persoanei impozabile.”

Astfel, petenta consideră că potrivit prevederilor legale menționate mai sus, are dreptul la rambursarea din partea autorităților fiscale, a sumei de ... lei aferentă achiziției unei tablete ..., taxă care a fost achitată furnizorului respectiv.

I.3. Referitor la TVA în sumă de ... lei aferent achiziționării combustibil pentru funcționarea autoturismului marca ...;

În cursul lunii mai 2016, petenta achiziționează combustibil pentru funcționarea autoturismului marca ..., necesar activității economice, în speță, ca mașină de serviciu a directorului adjunct, singurul cu atribuții comerciale care se ocupă direct de vânzările pe care le realizează petenta, în sumă fără TVA de ... lei, cu TVA deductibilă de ... lei.

Petenta, în conformitate cu prevederile art.298 alin.(3) li.b) din Legea 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 68 alin.(5) din H.G. nr. 1/2016, care prevăd:

“(5) În cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive”,

a considerat suma de ... lei ca fiind deductibilă.

Contestatoarea reține că organele de control fiscal fără să dovedească o situație abuzivă în sarcina petentei, astfel cum precizează prevederile legale menționate mai sus, prin Decizia de impunere nr. .../...2017, au stabilit că suma de ... lei reprezentând TVA aferentă achiziției combustibilului pentru autoturism, este deductibilă în procent de 50%, adică suma de ... lei este nedeductibilă.

Petenta, în baza prevederilor menționate mai sus, a Deciziei I.C.C.J. nr.1281/20.03.2015, care statuează că prevederile fiscale naționale privind exercitarea dreptului de deducere a taxei nu pot fi făcute decât prin prisma legislației U.E. și a jurisprudenței C.J.U.E. în materie de TVA, potrivit cărora dreptul de deducere a TVA prevăzut la art. 167 și următoarele din Directiva TVA, face parte din mecanismul TVA și principiul nu poate fi limitat, iar principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă achiziției să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile consideră că suma totală de ... lei este deductibilă și solicită să-i fie restituită în întregime de către autoritățile fiscale.

Autoritatea fiscală a respins dreptul de deducere a taxei aferentă combustibilului necesar autoturismului, deoarece, în opinia organelor de control, foile de parcurs întocmite de către petentă nu respectă prevederile punctului 68 alin.(2) din H.G. nr.1/2016, și astfel societatea nu a îndeplinit condițiile de formă necesare pentru exercitarea dreptului de deducere, abordare contrară prevederilor Directivei EU privind TVA și a jurisprudenței C.J.U.E. și a I.C.C.J., prevederi care au fost menționate mai sus.

Astfel, petenta consideră că organele de control au stabilit obligații suplimentare în baza unor prevederi legale generale, cu toate că pentru speța fiscală prezentată există reglementare fiscală specială (petenta face trimitere la punctul 68 alin.(5) din H.G. nr.1/2016).

Pentru argumentarea și justificarea celor susținute, petenta anexează, în copie, la contestație, foile de parcurs aferente autoturismului utilizat, necesar activității comerciale pe care o desfășoară societatea, precum și Contractul de muncă al directorului adjunct, Fișa postului pentru directorul adjunct, Autorizația de circulație provizorie, Dovada înlocuitoare a ... și Factura BDTVA nr. .../...2016.

Ca urmare a celor susținute, petenta solicită anularea în parte a deciziei de impunere și emiterea unei noi decizii de impunere care să reflecte situația fiscală reală și corectă, conformă cu dispozițiile legale invocate în cuprinsul contestației.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, au constatat următoarele:

Societatea a făcut obiectul unei inspecții fiscale privind rambursarea TVA pentru perioada 01.01.2011 – 31.05.2016.

Prin Decizia de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017 au fost stabilite obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei, reprezentând:

... lei - obligații fiscale principale de regularizat, respectiv taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă perioadei 01.01.2011 - 31.12.2015 (soluționată cu control ulterior);

... lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară și respinsă la rambursare aferentă perioadei 01.01.2016 - 31.05.2016 (soluționată cu control anticipat).

Prin contestația formulată se solicită anularea în parte a Deciziei de impunere nr. .../...2017, respectiv pentru obligațiile suplimentare stabilite de către organele de inspecție fiscală pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară și respinsă la rambursare aferentă perioadei 01.01.2016 -31.05.2016.

Având în vedere faptul că obiectul contestației îl constituie suma parțială de ... lei (... lei + ... lei + ... lei) reprezentând TVA aferentă perioadei 01.01.2016 - 31.05.2016, în cele ce urmează vom reține doar constatările organelor de inspecție referitoare la aceste sume contestate, astfel :

II.1. Cu privire la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, TVA aferentă achizitiei autoturismului ...;

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna martie 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA în sumă de ... lei

(baza în sumă de ... lei) în baza facturii nr. .../...2016, emisă de S.C. B... D... S.R.L reprezentând un autoturism ”... ..”, achiziție pentru care societatea deduce TVA 100%, considerând că autoturismul pus la dispoziția dl. M... C... este utilizat exclusiv în scopul activității economice și sunt îndeplinite toate condițiile necesare pentru deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, în perioada 01.01.2016 - 31.03.2016, societatea a dedus TVA 100% și pentru achiziția unor servicii constând în reparații legate de autoturismul marca ford cu numărul de înmatriculare ..., utilizat de asemenea de dl. M... C... (până la achiziționarea autoturismului menționat mai sus), în sumă totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.298 alin.(1) și (3) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.68 alin.(2)-(7) din HG nr.1/2016 privind normele de aplicare a Codului fiscal.

Pentru justificarea deducerii intergrale a TVA aferentă achiziției autoturismului menționat mai sus, societatea a prezentat o fotografie a kilometrajului autoturismului aflat la punctul de lucru al societății situat în B..., ... și foile de parcurs întocmite până la data de 27.06.2016.

Din analiza foilor de parcurs, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Pentru fiecare lună, societatea a întocmit o foaie de parcurs care conține numele șoferului, numărul autoturismului, data (ziua), numărul de kilometri avuți la bord, kilometri parcurși/zi și ruta, fără a conține informațiile prevăzute la punctul 68, alin.(2) din HG. 1/2016, respectiv scopul și locul deplasării.

De exemplu, foaia de parcurs întocmită pentru luna aprilie 2016 are înscrise următoarele informații: “23.04.2016 /10 km -...-sediu 23 km”, “25.04.2016/33 km sediu–Ploiesti-sediu 135 km”, “26.05.2016 /168 km sediu - Buc sediu 68 km”, “27.04.2016/236 km sediu–...-sediu 76 km”, “28.04.2016/312 km sediu-...-sediu 73 km”, “29.04.2016/385 km sediu - Buc - sediu 81 km “, total kilometri parcurși în luna aprilie 456 kilometri.

Pentru luna mai 2016, foaia de parcurs are înscrise următoarele informații: “02.05.2016 / 466 km sediu-...-sediu 11 km”, “04.05.2016/477 km sediu–...-sediu 52 km”, ”05.05.2016 /529 km sediu-...-sediu 35 km”, ”06.05.2016/564 km sediu–...-sediu 59 km”, “09.05.2016/623 km B...-... 595 km”, “10.05.2016/1218 km ...-... -... 220 km”, “11.05.2016/1438 km ...-Timisoara-...-GH 263 km”, “12.05.2016/1701 km ...-...-...-Buc 620 km”, “13.05.2016/ 2321 km sediu-...-sediu 23 km”, “16.05.2016/2344 km sediu-...-sediu 69 km”, “17.05.2016/2413 km sediu-...-sediu 92 km”, “18.05.2016/2505 km sediu-Buc –sediu 81 km”, “19.05.2016/2586 km sediu-Buc - sediu 78 km”, “20.05.2016/2664 km sediu-Buc -sediu 55 km”, etc, total kilometri parcurși în luna mai 2846 km.

Având în vedere cele prezentate anterior, echipa de inspecție fiscală nu a putut determina nici scopul și nici locul deplasării, informații care ar trebui să fie înscrise pe foaia de parcurs conform prevederilor pct.68 alin.(2) din H.G.nr.1/2016. Totodată neavând înscris exact locul deplasării (adresa), nu se poate determina cu exactitate numărul de kilometri parcurși în scopul activității economice, implicit dacă acest autoturism a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice a societății verificate sau ocazional și în alt scop, având în vedere faptul că autoturismul este utilizat de dl. M... C... (soțul dnei M... M... – administratorul societății verificate) anagajat pe

funcția de director respectiv asociat al S.C. X S.R.L, cu atât mai mult cu cât din modul de completare se poate observa că numărul de kilometri parcurși pe ruta “sediul-...-sediul” difera de la o zi la alta, fiind și diferențe de 81 kilometri pe ruta “sediul-...-sediul” (11 km în data de 02.05.2016 și 92 km în data de 17.05.2016).

De asemenea echipa de inspecție fiscală a încercat să verifice numărul de kilometri aferenți rutelor din afara municipiului B... înscrise pe foile de parcurs, utilizând aplicațiile existente pe internet constatând diferențe între kilometri trecuți în foile de parcurs și cele date de aplicațiile de pe internet, de exemplu pentru ruta B... - ... din data de 09.05.2016 societatea a înscris în foaia de parcurs 595 km în timp ce aplicațiile existente pe internet au calculat distanța pe ruta B..., ... (punctul de lucru) – ... ca fiind de 571 km, de unde rezultă o diferență de 24 km.

Pe lângă deficiențele legate de condițiile de formă menționate mai sus, în urma prezentării de către societate a foilor de parcurs și a deconturilor de cheltuieli, organele de inspecție fiscală au analizat documentele justificative anexate în paralel cu traseele indicate în foile de parcurs constatând faptul ca exista neconcordanțe între acestea. Pentru exemplificare, organele de inspecție fiscală au prezentat următoarele neconcordanțe constatate:

În foaia de parcurs întocmită pentru luna mai 2016, sunt menționate 6 bonuri fiscale reprezentând 6 alimentări care să justifice efectuarea numărului de kilometri înscriși în acest document, organele de inspecție fiscală au identificat doar 4 bonuri fiscale reprezentând achiziția de combustibil. Cele 4 documente aferente achiziției de combustibil, respectiv bonul fiscal nr.../...2016 în sumă de ... lei, bonul fiscal nr.../...2016 în suma de ... lei, bonul fiscal nr.../...2016 în sumă de ... lei și bonul fiscal nr.../...2016 în sumă de ... lei, au fost achitate fie cu cardul aparținând doamnei M... M..., fie cu cardul domnului B... G....

Având în vedere toate neconcordanțele prezentate mai sus, precum și neîndeplinirea condițiilor de formă menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat fără urmă de îndoială faptul că autoturismele ... (...) și ... nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice fiind utilizat și în alte scopuri și de către alte persoane.

Urmare a celor prezentate mai sus, echipa de inspecție a respins de la rambursare 50% din TVA dedusă de societate pentru achiziționarea autoturismului, respectiv suma de ... lei (... lei x 50%) și TVA în sumă de ... lei (... lei x 50 %) reprezentând 50% din TVA dedusă pentru achiziția unor servicii legate de utilizarea autoturismelor menționate mai sus, situația acestora fiind prezentată în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală.

În concluzie, pentru perioada 01.01.2016 - 31.03.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă de ... lei (... lei + ... lei).

II.2. Cu privire la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, TVA aferentă achiziției unei tablete ...;

Organele de inspecție fiscală au constat că în luna aprilie 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA în sumă de ... lei (baza impozabilă în sumă de ... lei) în baza facturii nr.../...2016, emisă de S.C. A... R... S.R.L

reprezentând o tabletă ..., achiziție care nu a fost efectuată în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Drept urmare organele de inspecție fiscală au constatat faptul că au fost încălcate prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, suma de ... lei, reprezentând TVA dedus eronat, fiind respinsă la rambursare.

II.3. Cu privire la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, TVA aferentă achiziției de combustibil;

Organele de inspecție fiscală au constat că în luna mai 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA în sumă de ... lei aferentă achiziției de combustibil pentru autoturismul marca ..., achiziție pentru care societatea deduce TVA 100%, considerând că autoturismul este utilizat exclusiv în scopul activității economice și sunt îndeplinite toate condițiile necesare pentru deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală).

În drept, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.298 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.68 alin.(2) din HG nr.1/2016 privind normele de aplicare a Codului fiscal.

Din documentele prezentate de societate și analizate de echipa de inspecție fiscală (constatări descrise și în celelalte subcapitole), respectiv a foilor de parcurs s-a constatat faptul că societate a dedus TVA 100% pentru autoturisme care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice a societății verificate încălcând astfel prevederile art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct.68 alin.(2) din H.G. nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare, și drept urmare au stabilit TVA suplimentară și au respins de la rambursare 50% din TVA dedusă de societate pentru achiziția de combustibil, respectiv suma de ... lei (... lei x 50%).

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

SC X SRL, cu sediul în ..., , înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul ... sub nr. ..., având cod unic de înregistrare fiscală ..., prin dna. M... M..., în calitate de administrator, reprezentată prin consultantul fiscal judiciar dl. P... B... D..., posesor al carnetului de consultant fiscal nr.../2011, împuternicit de către administratorul societății în baza împuterniciri înregistrată la DGRFP Timisoara - Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara sub nr. .../...2017, anexată în original la dosarul contestației.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma parțială de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, .

III.1. Referitor capetele de cerere privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare în sumă de ... lei (... lei + ... lei), cauza supusă soluționării este dacă petenta beneficiază integral sau limitat la 50 % a dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției autoturismului ... și a combustibilului pentru funcționarea acestui autoturism, în condițiile în care petenta nu a făcut dovada că autoturismul este utilizat exclusiv în scopul activității economice.

În fapt, SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei) aferentă achiziției autoturismului ... și a combustibilului pentru funcționarea acestui autoturism.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.298 alin.(1) - (3) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, se arată:

“ART. 298 - Limitări speciale ale dreptului de deducere

(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) 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.”

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

(...) b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;”

Potrivit prevederilor pct.68 alin.(2)-(7) din HG nr.1/2016 privind normele de aplicare a Codului fiscal :

“(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 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. 297 și 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 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.”

(...)(5) În cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei, utilizarea acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive (...).

(6) În scopul aplicării art. 298 alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercitarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 298 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

(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 conțină 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.”

Din prevederile legale sus-citate rezultă că pentru achiziția autoturismelor și a combustibilului necesar funcționării acestora, a fost limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată 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, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea integrală a deducerii taxei pe valoarea adăugată și 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.

Având în vedere:

- starea de fapt constată de organele de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală,
- faptul că petenta nu a depus documente din care să rezulte că îndeplinește condițiile legale privind deductibilitatea TVA în cotă de 100% perioada, deși excepțiile sunt de strict interpretare și,

mai mult, textul din Codul fiscal și Normele de aplicare a Codului fiscal condiționează încadrarea în excepție, prin trimitere la caracterul exclusiv al utilizării autoturismelor în scopul activității economice,

- organul fiscal a acordat petentei exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cota de 50% pentru autoturismul ... și a combustibilului pentru funcționarea acestui autoturism.

Prin urmare pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției autoturismului și achizițiilor în legătură cu autoturismul petentei, aceasta avea obligația justificării acestui drept prin deținerea documentelor prevăzute de lege pentru deducerea taxei și prin întocmirea foilor de parcurs care să conțină cel puțin informațiile enumerate în norma legală, respectiv: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum, carburant pe kilometru parcurs, iar susținerile petentei sunt lipsite de substanță legală în condițiile în care legiuitorul a prevăzut la pct.68 alin.(2) - (7) din HG nr.1/2016 privind normele de aplicare a Codului fiscal, raportat chiar la jurisprudența europeană, că este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, precum și că în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs din care să reiasă foarte clar utilizarea vehiculului în scopul activității economice.

Învederăm faptul că în urma verificării efectuate organele de inspecție fiscală s-a constatat că societatea nu se încadrează în niciuna din excepțiile prevăzute la art. 298 alin.(3) din Codului fiscal.

Mai mult, conform documentelor justificative prezentate de societate, autoturismul mai sus menționat este utilizat de către dl. M... C... care, conform Contractului individual de muncă nr. .../...2012 are funcția de director general adjunct, fiind angajat cu timp parțial de 2 ore/zi respectiv 10 ore/săptămână. Atribuțiile și responsabilitățile legate de activitatea desfășurată sunt evidențiate în fișa postului nr..../...2012, fiind aduse la cunoștința salariatului în aceeași zi.

Din analiza fișei postului rezultă că atât atribuțiile generale cât și cele specifice la care se face referire, sunt atribuții de conducere, de control, de analiză și nu de execuție.

În acest sens trebuie reținute atribuțiile generale și specifice conform fișei postului din care rezultă gestionarea întregii activități a firmei și a întregului personal nu doar a celor din departamentul vânzări și achiziții:

TRIBUȚII GENERALE:

-organizează, îndrumă, conduce, controlează activitățile economice, sociale și de altă natură a societății

TRIBUȚII SPECIFICE:

- delegă autoritatea sa cadrelor de conducere aflate pe nivele ierarhice imediat inferioare în cazul deciziilor de rutină;

- ia decizii strategice și tactice;

- conlucrează ierarhic cu oficiul juridic în vederea rezolvării problemelor și lucrărilor curente în acest domeniu și ia deciziile ce se impun;

- ia măsuri corespunzătoare pentru derularea logică a activităților de producție, personal - salarizare, comercial și financiar - contabil, prin directorii acestor compartimente;
- asigură condiții corespunzătoare de muncă în vederea prevenirii accidentelor de muncă și a îmbolnăvirilor profesionale;
- semnează în numele societății contractul colectiv de muncă;
- angajează personal pentru societate în conformitate cu cerințele existente;
- acorda recompense și stabilește sancțiuni disciplinare, după caz;
- face propuneri cu privire la încadrarea și eliberarea din funcție a personalului de conducere;
- urmărește derularea programului de asigurare, pregătire, perfecționare și specializare a forței de muncă corelat cu cerințele existente;
- angajează, prin semnătură, societatea în relațiile cu terții în limitele competențelor regulamentului de organizare și funcționare;
- emite decizii de recuperare a pagubelor aduse societății;
- analizează propunerile de înnoire a producției și stabilește schimbarea profilului de fabricație;
- decide cu privire la toate măsurile necesare pentru asigurarea unui cadru normal de desfășurare a procesului de producție;
- aprobă toate documentele financiar-contabile pentru care este necesară aprobarea;
- aprobă eșalonarea concediilor de odihnă a personalului de conducere.

De asemenea, și din responsabilitățile incluse în fișa postului rezultă că dl. M... C... are responsabilități pe lângă cele de vânzare și achiziții și altele legate de întreaga activitate a firmei. Exemplificăm în acest sens următoarele:

- răspunde în fața Adunării Generale a Acționarilor și a Comisiei de cenzori în legătură cu activitatea de management și marketing a societății comerciale;
- răspunde împreună cu toți factorii decizionali asupra derulării în bune condiții a tuturor activităților, lucrărilor, operațiilor funcționale și operaționale;
- răspunde de funcționarea societății pe baza rentabilității maxime;
- răspunde de modul cum fiecare persoana subordonată își duce la îndeplinire sarcinile din fișa postului;
- răspunde de îndeplinirea tuturor sarcinilor trasate sau stabilite de AGA;
- analizează componentele mediului de afaceri;
- aplica instrumentele de promovare a imaginii firmei;
- întreține echipamentele de calcul, echipamentele periferice și auxiliare, autovehiculul din dotare;
- răspunde de utilizarea rațională și de menținere în stare de funcționare a mijlocului de transport din dotare;
- este direct răspunzător în cazul unui accident de muncă survenit ca urmare a nerespectării atribuțiilor de mai sus și a tuturor prevederilor legale în vigoare.

Astfel, învederăm faptul că directorul general adjunct are mai degrabă atribuții de administrare, de analiză și control decât de vânzări și achiziții care sunt funcții de execuție, ori prevederile art.298 lit. b)-f) privind excepțiile de la limitarea specială a dreptului de deducere se referă printre altele la **“vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții”**.

Deși în contestație se arată că dl. M... C... este responsabil de prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților, în speță a supermarketurilor, fiind în fapt directorul de vânzări al firmei, din analiza fișei postului nu rezultă acest lucru, ci rezultă că pe lângă alte atribuții are în coordonare și echipa care desfășoară aceasta activitate.

Acest fapt a fost constatat de echipa de inspecție fiscală care, cu ocazia verificării, a identificat state de salarii (statul de salarii aferent lunii mai 2016) în care se regăsesc angajați cu funcția de agenți de vânzări (L... L... - R..., M... M..., S... A... C...) sau agenți comeciali (C... F), precum și documente justificative întocmite de aceștia (foi de parcurs).

De asemenea, pe lângă atribuțiile de vânzări și achiziții, directorului general adjunct M... C... îi revin o serie de alte atribuții și responsabilități, cum ar fi cele de management, de producție, sociale și de alta natură ale societății. Reținem și că pentru îndeplinirea acestora, timpul de lucru este limitat la 2 ore pe zi.

Analizând documentele justificative și contabile puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală nu au constatat că directorul general adjunct nu și-ar fi îndeplinit vreuna din atribuțiile și responsabilitățile pentru care a fost angajat și remunerat în toata perioada supusă verificării, iar unele dintre acestea impun deplasarea între sediul secundar din B... (unde se află și domiciliul directorului general adjunct) și sediul social din loc. ...,, aspect ce reiese și din foaia de parcurs aferentă lunii mai 2016 (perioada 9 - 12.05.2016), în care este consemnată ruta B...-...-B....

În concluzie, față de cele arătate mai sus, directorul general adjunct M... C... nu poate fi considerat agent de vânzări sau achiziții și ca atare nu este o persoană a căror atribuții privind utilizarea autoturismului marca s-ar încadra la excepțiile prevăzute art.298 alin.(3) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare respectiv “vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții”, iar despre celelalte excepții prevăzute de art.298 alin. (3) ale aceluiași act normativ nici nu poate fi vorba, având în vedere că prin structura autoturismului, acesta nu este un vehicul de tip utilitar de transport marfă.

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal au constatat că nu se pot aplica regulile generale prevăzute la art.298 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea având în vedere prevederile art.298 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 68 alin. (2) din H.G. nr. 1 din 2016 privind normele de aplicare a Codului fiscal, învedereăm faptul că pentru a se putea justifica dacă vehiculele sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice în vederea deducerii integrale a TVA, 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.

Prin urmare motivul pentru care legiuitorul a impus îndeplinirea acestor condiții de forma (de completare a foilor de parcurs) este exact pentru a determina dacă un vehicul este utilizat exclusiv în scopul activității economice sau nu. Cu alte cuvinte îndeplinirea unor condiții de formă se impun pentru a se putea stabili situația de fond. Acesta este și motivul pentru care organele de inspecție fiscală în mod corect au analizat existența pe foile de parcurs a informațiilor minime prevăzute de normele legale constatând ***lipsa de pe acestea a scopului și locului exact al deplasării***, ceea ce face imposibilă stabilirea faptului că autovehiculul a fost utilizat exclusiv pentru activitatea economică a societății.

Astfel, potrivit pct. 68 alin. (1) din H.G. 1/2016, 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.

Cu alte cuvinte, din documentele care atestă modul de utilizare al vehiculelor ar trebui să rezulte în mod clar și fără echivoc că a fost utilizat pentru efectuarea de activități mai sus enumerate. Din acest motiv, precizarea pe foile de parcurs a unor informații minimale și clare referitor la destinații privind “scopul și locul deplasării” erau strict și imperios necesare. Cu toate acestea, pe foile de parcurs aceste informații lipsesc.

Spre exemplu, foaia de parcurs întocmită pentru luna mai 2016 are înscrise informațiile privind locul deplasării sub forma:

“02.05.2016... sediu-...-sediu 11 km” ;

“04.05.2016...sediu-...-sediu 52 km”;

“05.05.2016 sediu-...-sediu 35 km”;

“06.05.2016 sediu-...-sediu 59 km”;

“09.05.2016 ... - ... 595 km”;

“10.05.2016..... -... -... 220 km”;

“11.05.2016.....-... -...-GH 263 km”,

“12.05.2016..... -...-...-Buc 620 km”;

“13.05.2016... sediu-Buc -sediu 23 km”;

“16.05.2016... sediu-...-sediu 69 km”;

“17.05.2016.. sediu-...-sediu 92 km”;

“18.05.2016... km sediu-...-sediu 81 km”;

“19.05.2016...sediu-...-sediu 78 km”;

“20.05.2016 sediu-Buc -sediu 55 km”,

iar după cum se poate observa, pe foaia de parcurs este înscrisă o rută generală a deplasării și nu locul deplasării și nici scopul acestei deplasări, informații care ar trebui să fie înscrise conform prevederilor pct.68 alin.(2) din H.G. nr.1/2016.

De asemenea, din modul de completare a foii de parcurs, se poate observa că numărul de kilometri parcurși pe ruta “sediu-...-sediu” diferă de la o zi la alta, fiind și diferențe de 81 kilometri pe ruta “sediu-...-sediu “ (11 km în data de 02.05.2016 și 92

km în data de 17.05.2016), nu se poate determina cu exactitate nici numărul de kilometri parcurși.

Astfel, neavând înscris exact locul deplasării (adresa destinației) și nici scopul deplasării (din care să reiasă că este efectuată în scopul activității economice a societății), nu se poate determina dacă acest autoturism a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice a societății verificate sau ocazional și în alt scop.

Cu atât mai mult nu același lucru se poate spune și despre foile de parcurs întocmite de către ceilalți angajați ai societății, cum ar fi spre exemplu:

- agentul de vânzări S... C...: de pe foaia de parcus a acestuia, întocmită pentru luna septembrie 2015 se poate observa ca pentru îndeplinirea atribuțiilor de serviciu acesta s-a deplasat în cursul lunii la nu mai puțin de 22 de societăți comerciale diferite de pe raza jud. Prahova, Dâmbovița, Ilfov și mun. București. Dovada că agentul de vânzări S... C... s-a deplasat la un loc fix, identificabil este incontestabilă pe aceasta foaie de parcurs, fiind confirmată prin ștampila aplicată de către fiecare din cele 22 de societăți la care a ajuns în luna septembrie 2015.

Prin urmare toate cheltuielile legate de utilizarea și întreținerea autovehiculelor utilizate de către acești agenți de vânzări au fost considerate de către organele de inspecție fiscală ca fiind integral deductibile din punct de vedere fiscal.

De asemenea, trebuie invocat și faptul că, obligatia de a demonstra 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, este exclusiv în sarcina persoanei impozabile.

În ceea ce privește invocarea de către petentă a pct. 68 alin. (5) din H.G. nr. 1 din 2016, prin care se precizează că pentru autovehiculele utilizate de agenții de vânzări nu se limitează dreptul de deducere al TVA fiind aplicabile regulile generale, cu excepția situației în care organele de inspecție pot demonstra existența unei practici abuzive, învedereăm că nu este cazul să se demonstreze acest lucru deoarece acest punct se refera la autovehiculele utilizare de agenții de vânzări sau achiziții prevăzute la excepția de la art.298 alin.(3) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ori așa cum am arătat anterior, domnul M... C... nu este angajat ca și agent de vânzări și nici nu are atribuții de agent de vânzări, ci de conducător a întregii activități a societății.

Spre deosebire de afirmația societății că: *“directorul adjunct este singurul cu atribuții comerciale care se ocupa direct de vânzările pe care le realizeaza subscrisa”* organele de inspecție fiscală au anexat la dosarul contestației un Extras revisal editat de către organele de inspecție fiscală la data de 15.01.2017 cu ocazia verificării, de unde rezultă că M... C... ocupa funcția de *“Director general adjunct societate comercial”*. În același extras se poate constata că posturile cu atribuții de vânzare sunt ocupate de alți salariați, din care amintim:

- agenți de vânzări: L... L...-R..., M... M..., Ș... A... C...;
- agenți comeciali: C... F...,

iar pe parcursul perioadei verificate (01.01.2011-31.05.2016), aceste posturi au fost ocupate și de alte persoane, dar exemplele nominale prezentate mai sus, se referă doar la funcțiile active pentru perioada contestată.

Cu toate acestea, trebuie precizat și faptul că anterior achiziției, directorul general adjunct M... C... a utilizat autoturismul ... cu numărul de înmatriculare Modul de utilizare a acestuia precum și tratamentul fiscal aplicat de societate a fost identic, respectiv TVA aferentă utilizării acestuia a fost dedusă integral. Organele de inspecție fiscală au limitat și la acesta dreptul de deducere la 50% pentru TVA aferentă întreținerii și utilizării lui, astfel cum se poate constata în cap. III din Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2017 cuprinzând constatările aferente perioadei 01.01.2011 - 31.12.2015, din aceleași motive, respectiv inexistența pe foile de parcurs a unor informații minime impuse de lege cum ar fi “scopul și locul deplasării”, precum și ca urmare a identificării unor neconcordanțe în completarea acestora. Trebuie subliniat faptul că TVA suplimentară aferentă întreținerii și utilizării autoturismului ... cu numărul de înmatriculare ... nu a fost contestată de societate cu toate că prevederile legale aplicate și interpretarea organelor de inspecție fiscală nu au diferit de cele care se regăsesc în constatările aferente perioadei 01.01.2016 - 31.05.2016.

Facem această precizare deoarece utilizatorul celor două autoturisme este același director general adjunct, având aceleași atribuții și responsabilități, acest aspect fiind prezentat pentru a arăta un anumit comportament ale aceluiași utilizator pentru vehiculele puse la dispoziția sa.

Referitor la susținerea petentei că :

- în baza Deciziei I.C.C.J. nr. 1281 / 20.03.2015, care statuează că prevederile fiscale naționale privind exercitarea dreptului de deducere a taxei nu pot fi făcute decât prin prisma legislației U.E. și a jurisprudenței C.J.U.E. în materie de TVA, potrivit cărora dreptul de deducere a TVA prevăzut la art. 167 și următoarele din Directiva TVA, face parte din mecanismul TVA și principiul nu poate fi limitat, iar principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă achiziției să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile;

- autoritatea fiscală a respins dreptul de deducere a taxei aferentă combustibilului necesar autoturismului, deoarece, în opinia organelor de control, foile de parcurs întocmite de către petentă nu respectă prevederile punctului 68 alin.(2) din H.G. nr.1/2016, și astfel societatea nu a îndeplinit condițiile de formă necesare pentru exercitarea dreptului de deducere, abordare contrară prevederilor Directivei EU privind TVA și a jurisprudenței C.J.U.E. și a I.C.C.J., prevederi care au fost menționate mai sus,

acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte acquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv

Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;

- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;

- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

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

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

Nu poate fi reținută nici motivația că, dispozițiile legale sunt în contradicție cu legislația U.E. în vigoare, în condițiile în care instituția fiscală, prin obiectul său de activitate, nu are competența materială de a se pronunța asupra legalității, oportunității, necesității ori constituționalității legislației pe care o aplică sau asupra intențiilor legiuitorului. În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par.29 din hotărâre).

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate

condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

În aceste condiții, societatea în mod eronat a dedus integral taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției autoturismului marca, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de combustibil necesar utilizării autoturismului, în condițiile în care petenta ***nu a prezentat informațiile minime prevăzute de normele legale pentru a face dovada scopului și locului exact al deplasării acestui autoturism, ceea ce a făcut imposibilă stabilirea faptului că autovehiculul a fost utilizat exclusiv pentru activitatea economică a societății***, iar obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată este să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

De asemenea trebuie subliniat faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

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

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică

juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei, iar în situația în care petenta pretinde acordarea integrală a dreptului de deducere a TVA, are obligația legală de a justifica acest drept, respectiv de a prezenta documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs cu elementele minimale prevăzute de legislația în cauză citată mai sus, respectiv: “...*cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs*”.

De asemenea obligativitatea eliberării foilor de parcurs la momentul deplasării vehiculelor decurge din Hotărârea nr. 1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG nr.195/2002 privind circulația pe drumurile publice, anexa 1 art.27 alin.2 lit.b:

“Proprietarul de autovehicul sau remorcă, cu domiciliul sau reședința în România, este obligat să elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehicule care se deplasează în cursă.”,

iar petenta avea obligația eliberării foilor de parcurs la momentul deplasării vehiculului în cursă.

Mai mult, documentele prezentate, respectiv foile de parcurs nu pot determina realitatea celor afirmate în contestație cu privire la utilizarea exclusivă a autoturismului în cauză de către directorul general adjunct a petentei pentru deplasările în interes de serviciu, în condițiile în care din analiza acestora se constată că nu au niciun element de identificare a unității emitente și nici o ștampilă de confirmare a destinației, conținând doar elementele arătate mai sus.

Ca urmare, foile de parcurs prezentate nu conțin informații privind scopul și locul deplasării care să justifice utilizarea vehiculului exclusiv în scopul activității sale economice.

Pe cale de consecință susținerea petentei că s-a făcut dovada faptului că acest autoturism a fost utilizat exclusiv în scopul activității sale economice, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei fiind o simplă afirmație pro-cauza, câtă vreme nu este justificată cu foi de parcurs și alte documente justificative întocmite în condițiile legii, așa cum se prevede în mod expres la pct. 45¹ alin. (2) teza finală din Normele metodologice date în baza art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal.

De altfel, în mod constant atât Tribunalul ..., cât și Curtea de Apel Timișoara au statuat asupra acestui mod de interpretare al normelor legale fiscale, stabilind în mod definitiv că **limitarea specială a dreptului de deducere** prevăzută de art. 145¹ din Codul fiscal, articol nou introdus de legiuitor prin O.U.G. nr. 34/2009 **vizează tocmai acele autoturisme folosite în interesul activității taxabile**, cu excepțiile anume enumerate în textul articolului, a se vedea soluția pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în Dosarul nr.3630/108/2011.

Având în vedere că în susținerea contestației nu se depun documente noi prin care să se confirme susținerile petentei, nefiind dovedită utilizarea exclusivă a vehiculului în scopul activității economice, fiind astfel incidente prevederile referitoare la limitarea TVA la 50% din valoarea acesteia, cum corect a reținut organul de inspecție fiscală pentru achiziția autoturismului marca și pentru combustibilul necesar funcționării acestuia, stabilind suplimentar o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă în sumă de ... lei reprezentând:

... lei - reprezentând 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției

autoturismului marca;
... lei - reprezentând 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de combustibil necesar utilizării autoturismului marca ...,
astfel că în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere referitor la suma de **... lei** reprezentând:

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare;

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

III.2. Referitor capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă petenta beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției unei tablete ..., în condițiile în care nu a făcut dovada că a fost utilizată în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna aprilie 2016, societatea a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA în sumă de ... lei (baza impozabilă în sumă de ... lei) în baza facturii nr..../...2016, emisă de S.C. A... R... S.R.L reprezentând o tabletă ..., și întrucât achiziție care nu a fost efectuată în folosul operațiunilor taxabile ale societății, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că au fost încălcate prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, suma de ... lei, reprezentând TVA dedusă eronat, fiind respinsă la rambursare.

Prin contestația formulată, petenta susține că tableta ... „*este utilizată pentru gestionarea on-line a stocurilor de produse, a vânzărilor pe care le realizează societatea*”.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, care arată:

“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; ”

Din analiza documentelor justificative și contabile, prezentate atât organelor de inspecție fiscală, cât și existente la dosarul contestației, nu au fost identificate documente din care să rezulte că acest obiect de inventar constând într-o tabletă ... a fost predat spre utilizare vreunui salariat în scopul utilizării pentru gestionarea on-line a stocurilor de produse, a vânzărilor .

De asemenea, nu au fost identificate nici achiziții de programe de gestiune și aplicații specifice care să justifice utilizarea acestei tablete pentru scopul prezentat de

societate în contestație, respectiv pentru gestionarea on-line a stocurilor de produse, a vânzărilor pe care le realizează societatea, nefiind prezentate nicio aplicație android instalată gratuit pe această tabletă sau măcar eventuale situații privind urmărirea gestiunii și a vânzării realizate cu tableta ... achiziționată în baza facturii nr..../...2016, emisă de S.C. A... R... S.R.L.

Cu atât mai mult, trebuie reținut și faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că în aceeași luna aprilie 2016, S.C. X S.R.L. a mai efectuat o achiziție a unei Tablete ... de la S.C. F... R... S.A, în baza facturii nr. .../...2016, în suma de ... lei, cu TVA în sumă de ... lei dedusă de societate, pentru care organele de inspecție fiscală nu au respins dreptul de deducere.

În consecință, față de prevederile legale și având în vedere că argumentele privind starea de fapt și de drept, nu sunt de natură a stabili o situație contrară față de cea constatată de către organele de inspecție fiscală, se reține faptul că, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit o obligație suplimentară de natura TVA în suma de ... lei aferentă achiziției unei tablete ... Tab, deoarece aceasta achiziție nu a fost efectuată în folosul operațiunilor sale taxabile fiind încălcate prevederile art.297 alin.(4) lit.a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel că în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2017, pentru suma parțială de ... lei reprezentând:

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare;

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare;

... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;
- AJFP ... – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2,
cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul ... sau Tribunalul ..., în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...