

DECIZIA nr. 245 din 25.03.2015 privind
solutionarea contestatiei formulate de
ABC, cu sediul in jud. Ilfov,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. de catre Administratia Judeteană a Finantelor Publice Ilfov cu privire la contestatia ABC.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF xxx/yyy, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-IF fff/yyy prin care s-a stabilit in sarcina societatii o diferență suplimentară de TVA în suma totală de D lei, din care este contestată diferența în sumă de **C lei**.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC.

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC, in vederea efectuării controlului deconturilor de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare pentru perioada 01.07.2013-31.03.2014.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-IF fff/yyy, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF xxx/yyy, prin care s-au stabilit o diferenta suplimentara de TVA in suma de D lei și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de A lei

II. Prin contestatia formulata si inregistrata sub nr. ABC solicita anularea în parte a deciziei de impunere contestate pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de C lei, aratand urmatoarele:

Serviciile prestate de FZE sunt reale și au fost realizate în scopul obținerii de venituri, având ca obiect consultanță privind strategia de finanțare în vederea realizării proiectului imobiliar din str. G, nr. x, sector y, București.

Prestarea serviciilor este susținută de faptul că subscrisa a obținut finanțările necesare realizării proiectului și dovedită de rapoartele de activitate prezentate, în concordanță cu modalitatea de prestare a serviciilor prevăzută prin contract, respectiv prin mijloace la distanță (email).

Achizițiile de la FZI1 și FZI2 reprezintă piese de mobilier și decorațiuni interioare pentru amenajarea unor spații de prezentare a imobilelor, în strânsă legătură cu valorificarea proiectului imobiliar, reprezentând cheltuieli de promovare deductibile conform art. 21 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal.

Cheltuielile necesare pentru întreținerea autovehiculelor sunt deductibile 100% întrucât acestea sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice a societății, respectiv pentru transportul angajaților și colaboratorilor de la sediu ori alte adrese la șantierul proiectului imobiliar.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1. Referitor la TVA in suma de C1+2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru servicii de consultanță și achiziționare de mobilier, în condițiile în care rapoartele de activitate pentru serviciile facturate nu sunt însoțite de documentația corespunzătoare fiecărei activități înscrise în rapoarte, iar pentru bunuri nu s-a făcut dovada că au fost utilizate pentru amenajarea unui spațiu de prezentare destinat promovării proiectului imobiliar dezvoltat de societate.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de C1 lei pentru serviciile de consultanță în afaceri facturate de firma FZE din Olanda și pentru TVA în sumă de C2 lei pentru diverse achiziții de bunuri de la FZI1 și FZI2, pe motiv că ABC nu a justificat că serviciile au fost efectiv prestate și că achizițiile au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În drept, potrivit art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

a) operatiuni taxabile; [...].

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

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

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

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...].

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1) In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa din momentul in care aceasta persoana intentioneaza sa desfasoare o activitate economica**, cu conditia sa nu se depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluata in baza elementelor obiective, cum ar fi faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare initierii acestei activitati economice.** Deducerea se exercita prin inscrierea taxei deductibile in decontul de taxa prevazut la art. 156² din Codul fiscal, depus dupa inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal.

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte:

a) **bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;**

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal".

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. *A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA*, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, **din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.**

Dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA. In acest sens jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, 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 aceeaasi hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

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

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in

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

În speță, analizând documentația existentă în dosarul cauzei se rețin următoarele:

În cazul serviciilor facturate de firma FZE din Olanda, din contractul de consultanta reiese ca societatea contestatara (denumita "mandant" in contract) si-a desfasurat operatiunile de afaceri in Romania, acestea incluzand, dar fara a se limita, la dezvoltarea proiectului de cladiri rezidentiale situate in Bucuresti, str. G, nr. x, sector y, iar serviciile contractate au constat in consultanta cu privire la strategia de finantare a proiectului pe multiple planuri, consultanta in momentul acordurilor cu terte persoane, negocierea cu investitorii, consultanta si consiliere pentru intocmirea situatiilor financiare, sfaturi pentru supravegherea executarii proiectului. Serviciile urmau a fi furnizate, in principal, prin mijloace la distanta, iar in cazuri speciale si ori de cate ori natura lor impune serviciile pot fi efectuate in Romania, in special la sediul de afaceri al societatii. In contraprestatie pentru realizarea serviciilor de catre consultant, societatea va plati taxe orare in functie de timpul petrecut de consultant, precum si taxa administrativa de 7% adaugata onorariilor, in baza facturilor emise de catre consultant, care includ o specificatie a serviciilor furnizate, numarul de ore alocat, perioada de furnizare a acestora si documentele care confirma costurile suportate.

In ceea ce privește **rapoartele de activitate** considerate de SC ABC ca documente ce justifica prestarea efectiva a serviciilor, se retine ca acestea se prezintă sub forma unor tabele (3 pagini) **fără a însoțite de vreun document** din care sa rezulte in ce anume a constat consultanta cu privire la strategia de finantare a proiectului imobiliar si ce oferte indicative de finantare a primit consultantul de la banci, nu a prezentat rezumatul comparativ de ansamblu cu recomandarea consultantului pentru cea mai buna oferta primita de la banci, nu a prezentat niciun document din care sa reiasa vreo consultanta si asistenta in procesul de negociere a imprumuturilor bancare, cu tertii si cu evaluatorii, nu a prezentat studii de fezabilitate, analize si recomandari pentru decizii, analize asupra rapoartelor trimestriale si de contabilitate etc., **desi toate acestea sunt prevazute in contract la definirea serviciilor.**

Din tabele rezultă că au fost facturate deplasările consultanților în România (tarif H euro/deplasare), **dar nu au fost prezentate documente din care să reiasă, în concret, în ce anume a constat fiecare deplasare în parte și care au fost rezultatele** (recomandări, opinii, rapoarte etc.), precum și cheltuielile de deplasare ("flight ticket") ale consultanților, în condițiile în care

costurile de comunicare, cazare și transport ale consultanților erau acoperite de o taxă administrativă de 7% adăugată la onorarii și facturată distinct. De asemenea, **nu s-a prezentat nicio justificare a conținutului consultanței oferite prin "payment orders" ori "legal services" și nici rapoartele întocmite pentru fiecare lună în parte** (trecute în tabele sub formă de "CF report 6/2013" etc.).

Deși societatea reclamă că serviciile i-au fost furnizate în concordanță cu prevederile contractuale, respectiv prin mijloace la distanță, în dovedirea contestației **nu au fost prezentate email-urile** care să ateste această susținere, astfel că **neprezentarea conținutului acestor email-uri și a documentației corespunzătoare** (*rapoarte, analize, studii de fezabilitate, planuri de afaceri, bugete* etc.) atrage nedovedirea legăturii între consultanța contractată și facturată și proiectul imobiliar derulat de societate.

Cum **simpliciter insiruirea a unor informații într-un tabel nu poate constitui în sine o dovadă suficientă** că serviciile au fost și efectiv prestate, rezultă că societatea contestatoare nu a făcut dovada deductibilității TVA pentru serviciile de consultanță în cauză.

Referitor la achizițiile de bunuri de la FZI1 și FZI2, se reține că societatea contestatoare **nu a prezentat nicio dovadă din care să reiasă că bunurile respective au fost utilizate la amenajarea** unor spații de prezentare pentru promovarea proiectului imobiliar (decizia și proiectul de amenajare a spațiului, note de intrare-recepție a bunurilor, *proces-verbal de amenajare a spațiului, din care să reiasă locul amenajării și bunurile utilizate și care să permită organelor fiscale identificarea acestora printr-o cercetare la fața locului* etc.). În condițiile în care se susține că este vorba de mobilier și decorațiuni, deci de bunuri care **pot avea și o destinație/utilizare în scop personal** (pentru administratori ori salariați), simpla deținere a facturilor nu este suficientă, societatea contestatoare având obligația să aducă dovezi că bunurile sunt utilizate în scopul profesional reclamat, ceea ce nu este cazul în speță.

Prin urmare, în raport de documentele existente la dosarul cauzei, contestația ABC urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nedovedită pentru acest capăt de cerere.

3.2. Referitor la TVA în suma de C3 lei

Cauza supusa soluționării este dacă societatea are drept de deducere 100% pentru taxa aferentă cheltuielilor de întreținere auto, în condițiile în care nu face dovada utilizării autovehiculelor societății exclusiv în scop economic cu ajutorul foilor de parcurs care să conțină informațiile minime obligatorii prevăzute de lege.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru 50% din TVA aferentă cheltuielilor legate de autovehiculele societății conform art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹.

(6) **Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme”.**

În acest sens, pct. 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(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. 145¹ 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). [...]”.

În speta, ABC **pretinde** deducerea integrală de 100% pentru cheltuielile auto aferente pe motiv că acestea sunt utilizate exclusiv în interesul societății.

Se reține că 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 și pur ocazională, atrăgând deductibilitatea TVA-ului în procent de 50%**, ceea ce implică ca **foile de parcurs să conțină toate informațiile necesare care să demonstreze utilizarea exclusivă în scopuri economice a autovehiculelor societății**, astfel încât să se poată verifica că deplasările au fost făcute în interesul societății și că numărul de kilometri parcurși însumăți coincide cu kilometrajul autovehiculelor, excluzându-se orice utilizare în scop personal.

Astfel, simpla afirmație a utilizării autovehiculelor exclusiv în scopuri economice pentru societate este pro-causa și nedovedită, căta vreme nu este susținută de dovezi obiective și, în primul rând, de foi de parcurs complete și corect întocmite din care să reiasă cele afirmate și care să poată fi verificate, contestația SC ABC urmand a fi respinsă ca nedovedită pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 145 alin. (2), lit. a), art. 145¹ alin. (1), alin. (5) și alin. (6) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 alin. (1) și alin. (2) și pct. 45¹ alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare și art. 216 din O.G. nr.

92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE:

Respinge contestatia formulata de ABC impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-IF xxx/yyy, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Ilfov pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de **C lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.