

## DECIZIA NR.9182

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de A.J.F.P.-Inspectie Fiscala prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SC X .

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , societatea contestand partial actul administrativ fiscal si anume TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei si de data depunerii contestatiei la A.J.F.P.-Inspectie Fiscala, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. -Serviciul de solutionare a contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de SC X .

I.SC X, reprezentata legal prin administrator, formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice si Raportului de inspectie fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a actelor contestate in ceea ce priveste suma solicitata la rambursare prin decontul de TVA.

1.Cu privire la situatia de fapt si documentele relevante referitoare la dreptul de deducere a TVA aferenta facturii si a situatiei de lucrari emise de S.C. A. in temeiul Contractului de executie de lucrari, societatea contestatoare sustine ca:

In scopul implementarii proiectului „Construire teren acoperit activitati sportive si recreative, conform Contractului de Finantare si respectiv in baza: Invitatiei de Participare la licitatie publicata de catre Contestatoare, Ofertei S.C. A si Procesului verbal de deschidere a ofertelor, a Raportului de selectie a ofertelor, a Deciziei de aprobare a raportului de selectie si a anuntului de atribuire publicat pe site-ul oficial ,intre Contestatoare in calitate de Beneficiar si S.C. A in calitate de Executant s-a incheiat Contractul de executie de lucrari avand ca obiect prestatiile descrise in Oferta SC A si un pret pausal corespunzand listelor de cantitati si preturilor unitare descrise in Oferta a S.C. A.

Conform art. 3.3. si 13.1. din Contract, Situatiile de lucrari ca documente care atesta prestatiile S.C.A. periodice si care justifica platile partiale din pretul Contractului se emit tinand cont de preturile unitare cuprinse in oferta– Anexa la Contract.

Contestatoarea subliniaza faptul ca, in ceea ce priveste pretul tranzactiei incheiat intre Contestatoare si S.C. A. in forma Contractului, acesta este rezultatul unei proceduri concursuale la care au avut acces orice operatori economici si la care au participat efectiv mai multi operatori economici facand trimitere la Anexa nr. 3 astfel incat pretul cuprins in

Oferta S.C. A reprezinta un pret de piata.

Totodata, regularitatea Contractului, inclusiv cu privire la modul de intocmire a ofertei S.C. A anexata Contractului a fost confirmata si de catre OJFIR prin avizarea dosarului de achizitie privind lucrarile ce fac obiectul Contractului conform fisei de verificare a dosarelor de achizitie si celelalte documente ce compun Anexa nr. 5 la prezenta Contestatie.

In baza Contractului, pe perioada supusa verificarii vizata de Cererea de rambursare de TVA formulate de catre Contestatoare, S.C. A a emis facturile atasate ca Anexele 6.1. – 6.12. la prezenta Contestatie (inclusiv dovezile de plata a acestor facturi), si anume:

-Factura reprezentand avans acordat in temeiul Contractului, achitata integral conform OP.

-Factura de regularizare a avansului achitat, in concordanta cu prevederile art.134 alin.7 din Codul fiscal , in forma Situatiei de lucrari, cu mentiunea ca in cuprinsul situatiei de lucrari figureaza aceleasi preturi unitare aferente capitolelor de deviz ca si in oferta SC A inclusiv in cazul manoperei asa cum prevad si art.3.2 si 13.1 din contract.

Societatea contestatoare arata ca facturile in baza carora s-a solicitat rambursarea TVA au fost inregistrate atat in contabilitatea sa cat si in contabilitatea SC A.

In situatia in baza careia s-a emis factura sunt descrise tipul si cantitatile de lucrari executate de societatea prestatoare.Sustine ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat niciun tip de expertiza tehnica pentru a verifica stadiul fizic lucrarilor si masura in care situatia din teren corespunde celei descrise in Situatia de lucrari; manopera facturata corespunde cu pretul contractului asa cum a fost liber stabilit de catre parti.

Societatea contestatoare arata ca organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la SC A unde a fost incheiat Procesul verbal de control.

Societatea contestatoare arata ca TVA este aferenta manoperei, valoare cu care este depasita valoarea fondului de salarii si a contributiilor efectiv platite de catre S.C. A., respinsa la deductibilitate in temeiul art. Art. 134<sup>1</sup>, art 134<sup>2</sup>, Art. 145 si art. 146 din Codul Fiscal coroborate cu art. 11 din Codul Fiscal si respectiv art. 6 din Codul de Procedura Fiscala;sustine ca in cuprinsul actelor administrative fiscale contestate nu se face nicio referire cu privire la relevanta art. 125<sup>1</sup> pct. 5 si art. 137 din Codul Fiscal referitoare la definitia si modul de stabilire a bazei de impozitare in prezenta cauza sau cu privire la situatiile limitativ reglementate de legiuitor in care ulterior semnarii unui Contract si agrearii unui pret al prestatiei intre parti poate exista o diminuare a bazei de impozitare pentru TVA conform art. 138 din Codul Fiscal.

In drept, societatea contestatoare isi intemeiaza contestatia pe prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.125<sup>1</sup>, art.137, art.145, art.146, art.155 , prevederile Directivei nr.2006/112/CE, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si sustine ca:

-indiferent de modul de formare a pretului stabilit de catre parti cata vreme acesta este platit efectiv, beneficiarul bunului si respectiv al serviciului prestat detine un drept de deducere a TVA pentru exercitarea caruia singura conditie aplicabila este prezentarea unei facturi intocmite conform art. 155 din Codul Fiscal;

-baza de impozitare pentru TVA (si implicit limita deductibilitatii TVA pentru cel care datoreaza taxa) este reprezentata de pretul prestatiei stabilita in mod liber de catre partile contractante prin procesul de ofertare si negociere a ofertei si nu poate fi alterata decat in cazurile limitativ si expres prevazute de art. 137 alin. 1 lit. a si art. 138 din Codul Fiscal.

Societatea contestatoare sustine ca nici considerentele cu privire la pretinsul caracter nereal al operatiunilor pentru care se cere rambursarea TVA nu pot fi retinute

avand in vedere faptul ca organele fiscale nu au facut masuratori ale lucrarilor din teren astfel incat realmente organul fiscal nu avea capacitatea de a stabili caracterul real sau ireal al prestatii constatate prin Situatiile de lucrari care au stat la baza emiterii facturii. Or, a afirma ca o prestatie nu exista sau nu este reala din punct de vedere fiscal doar pentru ca ea a fost facturata la o valoare mai mare decat costul realizarii sale nu are niciun fundament logic sau juridic si incalca prevederile exprese ale Codului Fiscal si ale Directivei nr. 2006/112/CE asa cum au fost citate si explicate mai sus precum si prevederile art. 1867 din Codul Civil in raport cu care odata stabilit pretul pausal al unei antreprize de lucrari, acesta nu poate fi modificat indiferent de evolutia costurilor de realizare sau a altor conditii ale prestatii asumate de catre Antreprenor.

Societatea contestatoare sustine ca modul in care sunt tratate prestatiiile S.C. A in baza Contractului este in contradictie cu Ghidul Solicitantului si Instructiunile emise de catre Autoritatea de Management care stabilesc faptul ca in cadrul implementarii de proiecte finantate; Contractele de achizitie nu pot fi modificate in ceea ce priveste valoarea lor totala sau preturile unitare oferite si aprobate.

Totodata societatea contestatoare considera ca actele administrativ fiscale sunt nelegale intrucat pentru a stabili masurile dispuse organul fiscal a aplicat abuziv art.11 alin.(1) din Codul fiscal iar in cauza in speta nu sunt indeplinite conditiile exprese prevazute de acest articol respectiv organul de inspectie fiscala nu poate dovedi ca tranzactia in cauza nu are scop economic .Dimpotriva, ce poate fi mai rational pentru un prestator de servicii decat aceea de a obtine un profit cat mai mare din activitatea desfasurata.; prin stabilirea pretului unitar al manoperei peste costul de productie nu se poate afirma ca se evita o impozitare.Dimpotriva prin agreearea de catre parti a unor preturi unitare de manopera peste costul lor la antreprenor nu s-a produs niciun prejudiciu bugetului public intrucat pe baza principiului proportionalitatii TVA perceputa calculata la valoarea din Contract este mai mare decat cel calculat la valoarea costului manoperei si deci bugetul este avantajat de prima baza de impozitare intrucat aceasta presupune colectarea unei sume mai mari; cheltuind o suma mai mica pentru asigurarea manoperei si incasand un pret mai mare pentru aceasta, SCA a inregistrat si un venit impozabil suplimentar, aspect care inlatura orice dubiu cu privire la o posibila incercare de a evita o impozitare din partea societatii contestatoare si/sau a SCA.

Societatea contestatoare considera ca, in realitate, fata de ansamblul de reglementari explicitate mai sus, sub rezerva ca factura aferenta serviciilor vizate sa fi fost achitata Contestatoarea (si orice contribuabil aflat intr-o situatie similara) detine dreptul de a deduce TVA cel tarziu din momentul la care a achitat factura in cauza, o alta cerinta in scopul deducerii TVA fiind de natura sa adauge la lege si respectiv sa incalce principiul neutralitatii taxei asa cum este reglementat prin actele normative analizate mai sus.

2.In ceea ce priveste situatia de fapt si documentele relevante cu privire la dreptul a TVA aferenta cheltuielilor ocazionate de achizitionarea, utilizarea si intretinerea autovehiculului cu numar de inmatriculare., societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Autoturismul achizitionat este utilizat exclusiv in scopul desfasurarii activitatii economice respectiv in scopul efectuarii deplasarilor la autoritatile fiscale, la service sau, tinand cont de lipsa oricarui mijloc de transport in comun pana la sediul societatii pentru transportul angajatilor de la resedinta acestora la locul de munca si retur.

Societatea sustine ca documentele relevante in baza carora cele prezentate mai sus au fost expuse in cadrul Contestatiei, avand ca obiect Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala.

Fata de cele prezentata societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei si anularea partiala a actului administrativ fiscal contestat cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala si totodata respinsa la rambursare.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie fiscala, din TVA solicitata la rambursare de SC X prin decontul de TVA au aprobat la rambursare TVA si au respins la rambursare TVA.

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala si totodata respinsa la rambursare ,contestata de societate, rezulta urmatoarele:

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la SCA avand ca obiect verificarea relatiilor comerciale intre cele doua societatii, intocmind in acest sens procesul verbal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC A si-a desfasurat activitatea cu un numar de 12 angajati, pentru care in perioada ianuarie 2015-martie 2015 a inregistrat un fond de salarii... la care au fost calculate contributiile...

In situatia de lucrari aferenta facturii emisa de SC A , prestatorul a cuprins manopera si contributiile sociale aferente pentru care a facturat TVA .Organele de inspectie fiscala au constatat ca diferenta intre valoarea manoperei inscrisa in situatia de lucrari cu contributiile sociale aferente si valoarea fondului de salarii si contributiile sociale aferente inregistrata in contabilitatea SCA.

Astfel, organele de inspectie fiscala, au constatat ca din valoarea serviciilor incluse in factura, nu se justifica ca fiind reala si legala diferenta de manopera cuprinsa in situatia de lucrari atasata acestei facturi pentru care s-a calculat TVA.

In temeiul prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, serviciile cu manopera mai sus prezentate au fost reincadrate din punct de vedere economic; tranzactiile inregistrate de SC X referitoare la factura emisa de SC A nu sunt sustinute in totalitate cu documente legale care sa asigure recunoasterea realizarii efective a acestora, neindeplinind conditia de document justificativ.

Organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art.11 alin.(1),art.134<sup>1</sup> alin.(1) si (7), art.134<sup>2</sup> Alin.(1) , art.145 alin.(1), art.146 alin.(1) , din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au considerat ca societatea contestatoare nu are dreptul de deducere TVA aferenta diferentei de manopera raportata la fondul de salarii, pe care prestatarul nu o justifica cu documente.

In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, din Raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

SC X a dedus TVA in baza facturii emisa deP , reprezentand abonament parcare.

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca mijlocul de transport detinut de societate este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, organele de inspectie fiscala au limitat dreptul de deducere a TVA la 50% iar in conformitate cu prevederile art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.45<sup>1</sup> alin.(1) din H.G. nr.44/2004 , au respins la deductibilitate TVA.

III. Luand in considerare constatările fiscale, susținerile societății contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Verificarea s-a efectuat în vederea soluționării cererii de rambursare a TVA conform Decontului de TVA, cu control anticipat, prin care s-a solicitat la rambursare TVA.

Perioada verificată: 01.01.2015-31.03.2015

1. În ceea ce privește TVA respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, contestată de societate, **D.G.R.F.P. -Serviciul de Soluționare Contestată este investită să se pronunțe dacă SC X poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în factura emisă de SC A, în baza Contractului de execuție de lucrări.**

În fapt, în vederea implementării proiectului „teren acoperit activități sportive și recreative, conform Contractului de Finanțare, SC X în calitate de beneficiar a încheiat cu S.C. A în calitate de executant, Contractul de execuție de lucrări, având ca obiect conform pct.2:

„Obiectul prezentului contract este: achiziția de lucrări pentru amenajarea terenului, achiziție lucrări pentru asigurarea utilitatilor, achiziție lucrări de construcții și instalații, achiziție de echipamente cu montaj și lucrări montaj, achiziție de echipamente fără montaj.

Executantul se obligă să execute următoarele:

-lucrări de amenajarea terenului, lucrări pentru asigurarea utilitatilor, lucrări de construcții și instalații, procurarea de utilaje și echipamente tehnologice cu montaj, lucrări montaj utilaje, procurarea de utilaje și echipamente fără montaj.

-la obiectivul „Construire teren acoperit activități sportive și recreative” în conformitate cu caietele de sarcini, prevederile proiectului tehnic, detaliilor de execuție și listele cu cantități de lucrări prezentate în cadrul ofertei ce a stat la baza semnării contractului, precum și a standardelor și prescripțiilor tehnice în construcții, în vigoare.”

Potrivit pct.3.2 din Contract „Valoarea contractului este de... la care se adaugă TVA conform ofertei ce a stat la baza semnării contractului.

Oferta ce a stat la baza semnării contractului va fi luată în considerare pentru decontarea lucrărilor executate și bunurilor livrate. Preturile unitare din cadrul ofertei vor fi folosite și pentru evaluarea eventualelor lucrări suplimentare sau a lucrărilor/cantităților la care s-a renunțat în timpul derulării proiectului.”

În baza Contractului de execuție de lucrări, SC A a emis către SC X pe perioada ianuarie -martie 2015, factura reprezentând avans conform contract.

SC A, prin factura emisă către SC X, stornează avansul facturat conform facturii și înscrie contravaloarea prestației conform 'Situatției de lucrări conform contract'.

În centralizatorul Situatției de lucrări anexa la factura sunt enumerate următoarele lucrări: Arhitectură; Rezistența infrastructură, suprastructură; Instalații sanitare-canalizare interioare; Instalații termice interioare; Instalații electrice interioare;

Urmare a verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că facturile mai sus enumerate au fost înregistrate în evidențele contabile ale SC X; în baza facturilor mai sus enunțate societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, pe care a declarat-o în deconturile de TVA precum și declarația informativă formular 394.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, referitor la serviciile prestate de SC A,



organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la prestatorul de servicii, intocmind Procesul verbal inregistrat.

Urmare a controlului incrucisat desfasurat la SC A , organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

Pe perioada ianuarie-martie 2015, SC A a desfasurat activitatea cu un numar de 12 angajati, a inregistrat un fond de salarii pentru care au fost calculate contributiile sociale de natura salariala ;

In situatia de lucrari aferenta facturii emisa de SC A , prestatorul a cuprins manopera si contributiile sociale aferente pentru care a facturat TVA.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat o diferenta de manopera rezultata intre suma totala reprezentand contravaloarea manopera si contributiile sociale inscrise in situatia de lucrari si suma reprezentand fondul de salarii si contributiile sociale aferente salariilor acordate personalului angajat pe perioada verificata, inregistrata in contabilitatea SC X, care nu se justifica ca fiind reala si legala.

Organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunea, in temeiul prevederilor art.11 din Codul fiscal si art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare considerat si au respins la deductibilitate TVA aferenta diferentei de manopera cuprinsa in situatia de lucrari si incrisa in factura emisa de SC A, inregistrata in evidentele contabile ale SC X, in conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup> alin.(1) si (7), art.134<sup>2</sup> Alin.(1) , art.145 alin.(1), art.146 alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata , referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca factura in baza careia da dedus TVA a fost emisa in baza Situatiei de lucrari conform Contractului de executie de lucrari, Ofertei S.C. A, pret pausal.

Conform art. 3.3. si 13.1. din Contract, Situatiile de lucrari ca documente care atesta prestatiile S.C. X periodice si care justifica platile partiale din pretul Contractului se emit tinand cont de preturile unitare cuprinse in oferta – Anexa la Contract.

Societatea contestatoare arata ca facturile in baza carora s-a solicitat rambursarea TVA au fost inregistrate atat in contabilitatea sa cat si in contabilitatea SC X.In situatia in baza careia s-a emis factura sunt descrise tipul si cantitatile de lucrari executate de societatea prestatoare.Sustine ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat niciun tip de expertiza tehnica pentru a verifica stadiul fizic lucrarilor si masura in care situatia din teren corespunde celei descrise in Situatie de lucrari , manopera facturata corespunde cu pretul contractului asa cum a fost liber stabilit de catre parti.

Societatea contestatoare arata ca organele de inspectie fiscala au efectuat un control incrucisat la SC A unde a fost incheiat Procesul verbal de control.

Societatea contestatoare isi intemeiaza contestatia pe prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.125<sup>1</sup>, art.137, art.145, art.146, art.155 , prevederile Directivei nr.2006/112/CE, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si sustine ca:

-indiferent de modul de formare a pretului stabilit de catre parti cata vreme acesta este platit efectiv, beneficiarul bunului si respectiv al serviciului prestat detine un drept de deducere a TVA pentru exercitarea caruia singura conditie aplicabila este prezentarea unei facturi intocmite conform art. 155 din Codul Fiscal;

-baza de impozitare pentru TVA (si implicit limita deductibilitatii TVA pentru cel care datoreaza taxa) este reprezentata de pretul prestatiei, stabilita in mod liber de catre partile contractante prin procesul de ofertare si negociere a ofertei si nu poate fi alterata decat in cazurile limitativ si expres prevazute de art. 137 alin. 1 lit. a si art. 138 din Codul Fiscal.

Societatea contestatoare sustine ca modul in care sunt tratate prestatiile S.C. A in baza Contractului este in contradictie cu Ghidul Solicitantului si Instructiunile emise de catre Autoritatea de Management care stabilesc faptul ca in cadrul implementarii de proiecte finantate, Contractele de achizitie nu pot fi modificate in ceea ce priveste valoarea lor totala sau preturile unitare ofertate si aprobate.

In cauza in speta sunt aplicabile si prevederile art.134, art.134 ^1 , art.134^2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.134

*“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.”*

-art.134^1

*“(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.[...]”*

*(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt **serviciile de construcții-montaj**, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”*

-art.134^2

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

Condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA sunt cele prevăzute la art.145-147^1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificările si completările ulterioare si anume:

-art.145

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

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

*a) operațiuni taxabile;”*

-art.146

*“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

-art.147^1

*“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”*

La pct.45 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, dat in aplicarea art.145 din Cod , se

prevade:

*“(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite condițiile și formalitățile prevăzute la art. 145 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.”*

Din prevederile legale invocate se retin urmatoarele:

Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei. Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator; faptul generator pentru livrarile de bunuri si prestarile de servicii intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Prin exceptie legiuitorul a prevazut ca prestarile de servicii, cum sunt serviciile de constructii montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau dupa caz in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata datorata sau achitata, pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate sau care urmeaza sa-i fie prestate de o alta persoana impozabila, orice persoana impozabila trebuie sa justifice acest drept cu factura care cuprinde informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii este conditionat si de prestarea efectiva a acestora, de necesitatea si utilizarea serviciilor in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta facturilor de achizitii de bunuri si servicii, emise de o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei in raport de prevederile legale enuntate se retin urmatoarele:

SC X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in baza facturii de avans respectiv facturii si Situatiei de lucrari emise de catre SC A, in baza Contractul de executie de lucrari;

La dosarul contestatiei se afla Contractul de executie lucrari incheiat intre SC A in calitate de executant si SC X in calitate de beneficiar care are ca obiect: "Achizia de lucrari pentru amenajarea terenului, achizitia de lucrari pentru asigurarea utilitatilor, achizitie lucrari de constructii si instalatii, achizitie de echipamente cu montaj si lucrari montaj, achizitie de echipamente fara montaj" la obiectivul "Construire teren acoperit activitati sportive si recreative. Durata contractului este de 12 luni de la data semnarii contractului.

In oferta, anexata la contract, sunt prezentate lucrarile si bunurile, defalcate pe mai multe capitole; este prezentat centralizatorul cheltuielilor pe obiectiv, a cheltuielilor pe categorii de lucrari, pe obiecte, devize intocmite pe fiecare obiect in care sunt enumerate cheltuielile directe cu materiale, manopera, utilaj si transport, contributiile sociale precum si cheltuielile indirecte cu cota de profit.

Oferta prezentata de societatea prestatoare este acceptata de societatea beneficiara, acesta purtand semnatura reprezentantului legal al SC X si stampila acestei societati.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca facturile emise de cu S.C. X in baza Contractul de executie de lucrari, catre SC X reprezentand contravaloare avans respectiv contravaloare "situatie de lucrari conform contract", au fost prezentate in original si au fost intocmite in conformitate cu prevederile art.155 alin.(19)



din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Factura de a fost achitate prin banca, dupa cum rezulta din ordinul de plata existent in copie la dosarul contestatiei.

Situatia de lucrari anexata facturii a fost acceptata de beneficiarul SC X; in situatia de lucrari, existenta in copie la dosarul contestatiei sunt enumerate cheltuielile directe privind materiale, manopera, utilaj, transport, contributi sociale, cheltuielile indirecte pe fiecare lucrare in parte , asa cum sunt prezentate in oferta ,anexa la Contractul de executie de lucrari , incheiat intre parti.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca SC X a inregistrat in evidentele contabile facturile emise de SC A , a dedus TVA pe care l-a inregistrat in deconturile de TVA si a declarat operatiunile in cauza in Declaratia informativa formular 394.

Totodata, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca societatea prestatoare SC A a inregistrat in evidentele contabile facturile emise catre SC X, a colectat TVA aferenta pe care l-a declarat in deconturi de TVA si Declaratia informativa formular 394.

Se retine astfel ca , in cauza in speta conditiile de forma sunt indeplinite; organele de inspectie fiscala prin prezentul act administrativ fiscal nu fac nicio mentiune cu privire la neindeplinirea conditiilor de forma.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta bazei impozabile reprezentand diferenta de manopera si contributi facturate de SC A , pe motiv ca acesta diferenta de manopera nu se justifica in conditiile in care , urmare a controlului incrucisat realizat de organele de inspectie fiscala la SC A, s-a constatat ca in perioada ianuarie- martie 2015, prestatorul de servicii a inregistrat in evidentele contabile fond de salarii si contributi aferente in conditiile in care a facturat catre SC X manopera si contributiile sociale aferente.

In Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere se specifica faptul ca echipa de inspectie fiscala a efectuat un control incrucisat la SC A avand ca obiect verificarea relatiilor comerciale intre cele doua societati, intocmindu-se in acest sens procesul verbal.

Din procesul verbal rezulta ca SC A si-a desfasurat activitatea cu un numar de 12 angajati pentru care in perioada ianuarie 2015- martie 2015 a inregistrat un fond de salarii pentru care au fost calculate contributi sociale de natura salariala iar in situatia de lucrari aferenta facturii emisa de SC A, prestatorul cuprinde manopera si contributi sociale aferente.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca, organele de inspectie fiscala nu au efectuat niciun tip de expertiza tehnica pentru a verifica stadiul fizic lucrarilor si masura in care situatia din teren corespunde celei descrise in Situatie de lucrari; manopera facturata corespunde cu pretul contractului asa cum a fost liber stabilit de catre parti.

In documentele existente la dosarul contestatiei, organele de inspectie fiscala nu fac nicio mentiune cu privire stadiul fizic al lucrarilor, nu rezulta ca organele de inspectie fiscala au efectuat o cercetare la fata locului prin care sa stabileasca realitatea operatiunilor descrise in situatia de lucrari in baza careia a fost emisa factura .

Dupa cum am mai aratat si mai sus, la dosarul contestatiei, se afla situatia de lucrari care au stat la baza emiterii facturii de catre SCA; situatia de lucrari este acceptata de beneficiarul X; totodata, acestea poarta si semnatura si stampila unui diriginte de santier autorizat;

In ceea ce priveste valoarea contractului si totodata a lucrarilor descrise in Situatie de lucrari care au stat al baza emiterii facturii , acestea sunt prezentate in Contractul de

executie lucrari si Oferta, incheiate intre partile contractante si acceptate de acestea, dupa cum am aratat si mai sus.

Potrivit art.1851 din Legea nr.287/2009 privind Codul civil:

*“(1) Prin contractul de antrepriză, antreprenorul se obligă ca, pe riscul său, să execute o anumită lucrare, materială ori intelectuală, sau să presteze un anumit serviciu pentru beneficiar, în schimbul unui preț.*

*(2) Dispozițiile prezentei secțiuni sunt aplicabile, în mod corespunzător, și antreprizei pentru lucrări de construcții, dacă sunt compatibile cu regulile particulare prevăzute pentru acest contract.”*

Iar la art.1867 din același act normativ se prevede:

*“(1) Atunci când contractul este încheiat pentru un preț global, beneficiarul trebuie să plătească prețul convenit și nu poate cere o diminuare a acestuia, motivând că lucrarea sau serviciul a necesitat mai puțină muncă ori a costat mai puțin decât s-a prevăzut.*

*(2) Tot astfel, antreprenorul nu poate pretinde o creștere a prețului pentru motive opuse celor menționate la alin. (1).*

*(3) Prețul forfetar rămâne neschimbat, cu toate că s-au adus modificări cu privire la condițiile de executare inițial prevăzute, dacă părțile nu au convenit altfel.”*

În actele administrativ fiscale contestate organele de inspectie fiscala nu face nicio referire la pretul negociat si acceptat de parti, conform Contractului de executie lucrari si Ofertei, existente in copie la dosarul contestatiei.

În contestatia formulata societatea contestatoare arata ca baza de impozitare pentru TVA este reprezentata de pretul prestatiei stabilita in mod liber de catre partile contractante prin procesul de ofertare si negociere a ofertei si nu poate fi alterata decat in cazurile limitativ si expres prevazute de art. 137 alin.(1) lit. a si art. 138 din Codul Fiscal.

Mentionam ca la dosarul contestatiei, societatea contestatoare a prezentat documente referitoare la operatiunile derulate cu prestatorul SC A.

În referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca tranzactiile inregistrate de SC X referitoare la factura emisa de SC A nu sunt sustinute in totalitate cu documente.

În conditiile in care din documentele existente la dosarul contestatiei nu se poate stabili daca lucrarile inscrise in Situatiile de lucrari, care au stat la baza emiterii de catre SC A a facturii au fost prestate efectiv de societatea prestatoare conform prevederilor contractuale si acestea sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la deductibilitatea TVA aferenta bazei impozabile reprezentand diferenta de manopera si contributi rezultata intre fondul de salarii si contributi aferente, inregistrata de SC A in evidentele contabile pe perioada ianuarie-martie 2015 si suma totala reprezentand manopera si contributiile sociale facturate de SC A catre SC X, conform Contractului de executie lucrari si Ofertei.

În masura sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina, sa utilizeze toate informatiile si documentele, sa constate legalitatea si realitatea operatiunii in speta, in raport de prevederile legislatiei fiscala in domeniul TVA, luand in considerare toate aspectele relevante legate de impozitarea acestei operatiuni, sunt organele de inspectie fiscala.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

La art.49 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscală se prevede:

*“(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

*(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de cercetări la fața locului;*

*e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.”*

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ se stipulează:

*“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

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

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

*(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

*e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în*

*minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*

*f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;”*

La art.64 și art. 65 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală se prevede:

-art.64

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

-art. 65

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

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

Astfel, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să examineze din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile, respectiv să efectueze cercetare la fața locului, să stabilească dacă SC A dispunea de forța de muncă și utilajele necesare realizării lucrărilor înscrise în Contractului de execuție lucrări și facturate către SC X precum și să stabilească dacă în cauză în speta este îndeplinită condiția esențială de fond și astfel să analizeze operațiunile în cauză și să determine baza impozabilă privind TVA în raport de documentele prezentate de societate și prevederile legale aplicabile în speta pe perioada verificată.

Astfel în speta, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

*“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,*

și prevederile Ordinului 2909/2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

*“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor*

aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

În consecința, se va desființa parțial Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală cu privire la suma reprezentând taxa pe valoare adăugată respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obiect, având în vedere precizările din prezenta decizie, documentele prezentate de societate precum și alte informații, în raport de prevederile legale aplicabile pe perioada verificată.

2. Referitor la TVA respinsă la deductibilitate de organele de inspecție fiscală, contestată de societate, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii este investită să se pronunțe asupra deductibilității TVA aferente achiziției unui abonament de parcare al autoturismului în condițiile în care legiuitorul, pe perioada verificată a prevăzut limitări ale dreptului de deducere a TVA aferente acestor achiziții, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

În fapt, SCX a achiziționat în luna ianuarie 2015 a achiziționat un abonament parcare autoturism iar în baza facturii emisă de SCP a dedus TVA.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că mijlocul de transport deținut de societate este utilizat exclusiv în scopul activității economice, organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere a TVA la 50% iar în conformitate cu prevederile art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct.45<sup>1</sup> alin.(1) din H.G. nr.44/2004, au respins la deductibilitate TVA.

În contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere societatea contestatoare susține că autoturismul este utilizat exclusiv în scopul desfășurării activității economice respectiv în scopul efectuării deplasărilor la autoritățile fiscale, la service sau, ținând cont de lipsa oricărui mijloc de transport în comun până la sediul societății, pentru transportul angajaților de la reședința acestora la locul de muncă și retur.

Societatea susține că documentele relevante în baza cărora cele prezentate mai sus au fost expuse în cadrul Contestatiei, având ca obiect Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală.

În cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 și art.147<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.145

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

a) operațiuni taxabile; [...]

-art.146



1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;[...]

-art.147<sup>1</sup>

(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Coroborat cu prevederile art.145<sup>1</sup> din același act normativ, în vigoare pe perioada verificată, care dispune:

“(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.”

La pct.45<sup>1</sup> din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, dat în aplicarea art.145<sup>1</sup> din Cod, se prevede:

“(1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către

dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.

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

Din interpretarea textelor de lege, se retine ca legiuitorul conditioneaza acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintelor de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta dreptului de deducere iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia.

Mai mult, pe perioada 01.01.2015-31.03.2015, art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal limiteaza la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activitatii economice.

Utilizarea in scopul activitatii economice a unui vehicul cuprinde, fara a se limita la 50% dreptul de deducere; deplasari în tara sau în strainatate la clienti/furnizori, pentru prospectarea pietei, deplasari la locatii unde se afla puncte de lucru, la banca, la vama, la oficiile postale, la autoritatile fiscale, utilizarea vehiculului de catre personalul de conducere în exercitarea atributiilor de serviciu, deplasari pentru interventie, service, reparatii, utilizarea vehiculelor de test-drive de catre dealerii auto.

In lege se prevede in mod clar ca este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezulta si din Hotararea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei orice persoana impozabila trebuie sa detina documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei si sa intocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel putin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Referitor la utilizarea vehiculelor pentru transportul angajatilor la si de la locul de munca , in normele de aplicare a art.145<sup>1</sup> din Cod se specifica in mod clar ca se considera ca vehiculul este utilizat în scopul activitatii economice atunci cand exista dificultati evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun fata de programul de lucru al persoanei impozabile.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca in cazul in care un vehicul care nu este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, acesta pe langa utilizarea in scopul activitatii economice este utilizat ocazional sau de o maniera continua si pentru uz personal, dreptul de deducere a taxei aferenta cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului si a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta se limiteaza la 50%.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei cu privire la acest capat de cerere se retin urmatoarele:

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente legale din care sa rezulte ca autoturismul in cauza este utilizat exclusiv in scopul desfasurarii activitatii economice.

La dosarul contestatiei societatea nu prezinta documente suplimentare , aceasta sustinand ca documentele relevante au fost expuse in cadrul Contestatiei, avand ca obiect Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala.

La dosarul contestatiei ce a avut ca obiect Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, societatea contestatoare a prezentat Decizia Asociatului Unic prin care asociatul unic decide ca autoturismul sa fie utilizat exclusiv in scopuri economice si o lista denumita "Foaie de parcurs" in care sunt enumerate diverse deplasari.

Foile de parcurs prezentate la dosarul contestatiei ce a avut ca obiect Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, nu au relevanta in cauza in speta , acestea fiind aferente altei perioade supusa verificarii.

Prin urmare documentele la care face referire societatea contestatoare in prezenta nu pot fi considerate ca fiind documente justificative din care sa rezulte exclusivitatea utilizarii acestui autoturism in scopurile economice ale societatii.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

De asemenea, 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(par.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(par.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(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate in sustinere si de contestatoare, 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.**

Se retine astfel ca ,este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii integrale a TVA in cauza in speta.

Avand in vedere ca societatea contestatoare nu a facut dovada ca cheltuielile legale de autoturism sunt destinate exclusiv desfasurarii activitatii economice a societatii se retine ca, autoturismul a fost utilizat si in scop personal iar organele de inspectie fiscala, in mod legal au acordat dreptul de deducere a TVA in limita a 50% asupra achizitiei abonamentului de parcare si au respins la deductibilitate TVA .

In cosecinta, in cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.216 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea

Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispune:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

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

si se va respinge contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA in conditiile in care argumentele si documentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala si se vor mentine ca legale constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la limitarea la 50% a dreptului de deducere a TVA aferenta achizitiei intracomunitare de autoturism si cheltuielile aferente acestuia.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii, în baza art. 216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificarile și completările ulterioare, se

#### DECIDE

1.Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscală, contestata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la TVA stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

Organul de inspectie fiscala, printr-o alta echipa, va determina situatia fiscala reala a contribuabilului cu privire la TVA si va emite un nou act administrativ fiscal potrivit legii; verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, avand in vedere precizarile din prezenta decizie precum si prevederile legale aplicabile in speta.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscală, cu privire la TVA.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.