

DECIZIA nr. 57 din 02.02.2016 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL**, cu sediul in, Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr., înregistrată sub nr. de către Administrația Sector x a Finanțelor Publice cu privire la contestația **ABC SRL** formulată prin împuternicit în baza procurii speciale autentificate sub nr., înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.

Obiectul contestației, înregistrată la registratura organului fiscal sub nr. îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SY xxx/yy.dd.tt, emisă în baza raportului de inspectie fiscala nr. F-SY zzz/yy.dd.tt și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **OT lei**, din care:

- VT lei TVA stabilită suplimentar;
- VD lei dobânzi de întârziere aferente TVA rămasă de plată;
- VP lei penalități de întârziere aferente TVA rămasă de plată.

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 și având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector x a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială la ABC SRL pentru perioada 01.01.2013-28.02.2015, în vederea soluționării decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare nr.....

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-SY zzz/yy.dd.tt, iar in baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SY xxx/yy.dd.tt, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA de VT lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA în sumă de R lei și la stabilirea TVA rămasă de plată în sumă de P lei,

dobânzi de întârziere aferente în sumă de VD lei și penalități de întârziere aferente în sumă de VP lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită desființarea în întregime a actului atacat, aratând următoarele:

Societatea a efectuat un număr de 24 de livrări de bunuri (structuri metalice) la export, operațiune ce se încadrează în prevederile art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, având calitatea de exportator și beneficiind de scutire, ținând cont de definițiile de la art. 1 alin. (3) și art. 3 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 2.222/2006. Din aceste temeieri legale rezultă clar calitatea societății de furnizor care realizează livrarea către BZF, persoană nestabilită în România și care nu și-a desemnat reprezentant în România. Confecțiile metalice produse de societate au fost încărcate de aceasta în mijloace de transport auto pentru care s-au întocmit CMR-uri, fiecare CMR având în caseta 22 aferentă expeditorului semnătura și ștampila societății, iar precizarea organelor vamale că în caseta 2/8 din declarațiile vamale de export nu se regăsesc datele de identificare ale societății nu este definitorie în a concluziona că ABC SRL nu are calitatea de exportator.

În privința TVA deductibilă în sumă de V2 lei aferentă serviciilor facturate de FZR SRL, societatea susține că reținerile organelor de inspecție fiscală sunt neadevărate, dovadă fiind cele 5 (cinci) situații de lucrări anexate facturilor, care cuprind în detaliu toate informațiile necesare identificării serviciilor. Relațiile cu acest subantreprenor au avut la bază contractul de subantrepriză nr. 0711/CTB/11.07.2013, încheiat din cauza termenului scurt de finalizare a lucrărilor de construcție contractate cu beneficiarul BFX SA. Confirmarea executărilor lucrărilor este dată și de adresa de răspuns nr. drs1/2015, din care reiese că FZR SRL a executat lucrări de construcții și instalații la obiectiv, numărul și identificarea salariaților care au intrat în incintă regăsindu-se în registrul de poartă.

Societatea susține că în mod abuziv societății FZR SRL i-a fost transmisă o notă explicativă cu 5 întrebări și nu o cerere de informații așa cum prevede Codul de procedură fiscală, iar faptul că aceasta nu a răspuns, nu a depus declarația informativă 394, deconturi de TVA și alte declarații și a fost declarată inactivă nu poate fi imputat societății ulterior derulării tranzacțiilor.

Cu privire la TVA în sumă de V3 lei aferentă cheltuielilor auto societatea susține că specificul activității presupune deplasări zilnice în țară la clienți, furnizori, puncte de lucru și sunt efectuate de personalul societății pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu și pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă la diverse șantiere, iar pentru toate aceste activități nu este necesară întocmirea foilor de parcurs, utilizarea având scop economic.

De asemenea, pentru TVA în sumă de V4 lei, faptul că un salariat al societății își achiziționează o pereche de ochelari de vedere pentru buna desfășurare a activității societății și realizarea sarcinilor de serviciu, nu pentru uzul personal, nu constituie motiv pentru neacordarea dreptului de deducere.

Societatea ABC SRL contestă și modul de calcul al accesoriilor pe zile de întârziere pentru exportul de mărfuri, export demarat în perioada 22.10.2014-23.02.2015 și nu pe întreaga perioadă controlată și susține că anexează documente la contestație, dar fără a le nominaliza și opisa.

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

3.1. Referitor la TVA colectată în suma de V1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de scutirea de TVA pentru livrarile de bunuri pentru care transferul dreptului de proprietate către clientul din Finlanda a avut loc în România, iar bunurile au fost ulterior vândute și facturate de către acesta din urmă către parteneri din Norvegia, fiind ulterior exportate cu destinația Norvegia, în condițiile în care din documentele vamale de export nu reiese calitatea de exportator în scopul taxei a societății furnizoare din prima etapă a lanțului de comercializare.

În fapt, potrivit deciziei de impunere nr.F-SY xxx/yy.dd.tt si raportului de inspecție fiscală nr. F-SY zzz/yy.dd.tt organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de TVA colectată în sumă de V1 lei pentru livrările de bunuri – structuri metalice – efectuate de ABC SRL către clientul BZF din Finlanda în baza contractului cadru din 01.10.2014 și a comenzilor/acte adiționale, condiția de livrare fiind FCA Giurgiu.

În răspunsul administratorului la solicitarea de informații se arată că recepția bunurilor se face în fabrica din Giurgiu de către reprezentantul clientului, care trimite mașina pentru transport și care face și vămuirea în cadrul operațiunii de export.

Ulterior achiziției, BZF din Finlanda a livrat și expedit bunurile către propriul client din afara Comunității, respectiv în Norvegia și a întocmit formalitățile vamale de export în nume propriu prin intermediul unui comisionar vamal din România.

Livrarea de bunuri către clientul finlandez a fost facturată de ABC SRL în regim de scutire, prin aplicarea prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, pe considerentul că bunurile au fost ulterior exportate de client.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a aplicat eronat scutirea de TVA întrucât aceasta nu se acordă decât persoanei care are calitatea de exportator și care a întocmit declarațiile vamale în această calitate, motiv pentru care au colectat TVA pentru livrările de bunuri efectuate în sumă de V1 lei la valoarea bunurilor livrate de L lei.

În drept, potrivit art. 143 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

“Art. 143. - (1) **Sunt scutite de taxa:**

a) livrarile de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii de catre furnizor sau de alta persoana in contul sau;

b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui alt mijloc de transport de uz privat. Este scutită, de asemenea, și livrarea de bunuri care sunt transportate în bagajul personal al călătorilor care nu sunt stabiliți în Comunitate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: [...].

(3) Prin ordin al ministrului finantelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pentru operatiunile prevazute la alin. (1) si (2) si, dupa caz, procedura si conditiile care trebuie indeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa”.

Referitor la justificarea scutirii de TVA pentru exporturi, prin Instructiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza urmatoarele:

”Art. 1. – (3) În sensul prezentelor instrucțiuni:

d) prin furnizor se înțelege orice persoană impozabilă care realizează o livrare de bunuri în sensul art. 128 alin. (1) sau alin. (2) din Codul fiscal, respectiv **producătorul bunurilor sau proprietarul bunurilor ori comisionarul care acționează în nume propriu, dar în contul comitentului;**

f) în scopul aplicării prezentelor instrucțiuni, livrările de bunuri care sunt transportate din teritoriul comunitar, astfel cum este definit la art. 125² din Codul fiscal, în afara Comunității, chiar și cele prevăzute la lit. e), sunt denumite exporturi, iar **furnizorul menționat la lit. d) este denumit exportator.**

(9) **Scutirile** cu drept de deducere **sunt aplicate în măsura în care persoanele impozabile pot justifica scutirea cu documentele prevăzute de prezentele instrucțiuni.** Aplicarea regimului de taxare pentru operațiuni scutite cu drept de deducere de către persoanele impozabile nu va fi sancționată de organele de inspecție fiscală”.

”Art. 2. – (1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de furnizor sau de altă persoană în contul său. Prin persoană care expediază sau transportă bunuri în afara Comunității în contul furnizorului se înțelege orice persoană care face transportul. **Scutirea se aplică numai în situația în care, potrivit prevederilor contractuale dintre furnizor și cumpărător, transportul bunurilor în afara Comunității este în sarcina furnizorului,** care poate face transportul cu mijloace proprii sau poate apela la o altă persoană pentru efectuarea transportului.

(2) **Scutirea de taxă prevăzută la art. 143 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:**

a) **factura**, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție,

documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) **unul dintre următoarele documente:**

1. **certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export** sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau

2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, **certificat pe verso de biroul vamal de ieșire;**

c) documente din care să rezulte că transportul este realizat de furnizor ori în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare.

“Art. 3. – (1) Potrivit prevederilor art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunității de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său. **Astfel de livrări au loc în cadrul unor contracte prin care persoana obligată să transporte bunurile în afara Comunității este cumpărătorul nestabilit în România sau altă persoană în contul său.**

(2) **Scutirea de taxă pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (1) se justifică de furnizorul care realizează livrarea cu documentele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) și b) și cu documente din care să rezulte că transportul este realizat de client sau în numele său, cum sunt: documentul de transport, comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documentele de asigurare”.**

*Din dispozițiile legale precitate rezulta ca beneficiaza de scutirea de TVA livrarea de bunuri expediate sau transportate in afara Comunitatii (export) de catre cumparatorul care nu este stabilit in Romania sau de alta persoana in contul sau, persoana impozabila care realizeaza operatiunea de livrare (furnizorul) avand obligatia sa dovedeasca ca bunurile au parasit teritoriul comunitar **si sa justifice scutirea cu documentele eliberate pe numele sau de autoritatile vamale competente.***

În speta, se reține ca ABC SRL a vândut structuri metalice către clientul BZF sub condiția de livrare FCA Giurgiu, la fabrica furnizorului, ceea ce înseamnă că bunurile au fost puse livrate la momentul punerii lor la dispoziția transportatorului desemnat de client, moment ce determină și transferul dreptului de proprietate și a riscurilor aferente asupra bunurilor respective.

Mai departe bunurile respective au fost livrate de BZF unor parteneri din Norvegia, **societatea finlandeză fiind cea care a întocmit formalitățile de export**, după cum reiese din declarațiile vamale de export aflate în fotocopie la dosarul cauzei, în caseta ”expeditor/exportator” fiind înscrisă societatea BZF.

Din documentele existente la dosar reiese că societatea ABC SRL nu deține documentele justificative necesare justificării scutirii de TVA, așa cum sunt ele prevăzute în instrucțiunile anterior precizate, și anume:

- în declarațiile vamale existente în dosar sunt indicate alte facturi decât cele în care s-a consemnat livrarea bunurilor pentru care se solicită scutirea (spre

exemplu, în cazul facturii RMC 270/19.01.2015 prin care societate a livrat clientului cantitatea de 20639 kg structuri metalice au fost prezentate declarațiile vamale MRN - wwwq și MRN - wwwp emise la data de 20.01.2015 și în care sunt menționate facturile F1/19.01.2015 și F2/19.01.2015);

- declarațiile vamale nu conțin nicio mențiune cu privire la societatea ABC SRL, aceasta neapărând în aceste declarații ca exportator.

Astfel, se reține că orice scutire de TVA constituie o excepție de la regulile normale în materie de TVA și, în consecință, reglementările care instituie scutiri **sunt de stricta interpretare și aplicare**. Totodată, Curtea Europeană de Justiție a considerat ca întemeiat principiul potrivit căruia **sarcina probei privind dreptul la beneficiul unei derogări sau al unei scutiri fiscale revine părții care a solicitat beneficiul unui astfel de drept** și, în consecință, revine furnizorului de bunuri obligația să facă dovada îndeplinirii condițiilor de scutire (cazul C-184/05 Twoh, pct. 26). În acest sens, susținerea contestatoarei precum că prevederile art. 1 alin. (3) lit. d) și f) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006 îi atestă calitatea de exportator sunt neîntemeiate întrucât la momentul realizării exportului (spre exemplu, în 20.01.2015) societatea nu mai avea calitatea de furnizor, bunurile trecând deja în proprietatea unei alte persoane – clientul BZF.

Totodată, din jurisprudența comunitară reiese că scutirea exclusivă pentru exporturi se aplică exclusiv în cazul ultimei livrări de bunuri exportate și nu poate fi extinsă asupra livrării acestor bunuri într-o etapă anterioară a procesului de comercializare, iar extinderea scutirii asupra tuturor etapelor comerciale ale livrărilor de bunuri ar impune statelor membre să stabilească sisteme de supraveghere și control împovărătoare, incompatibile cu aplicarea corectă și directă a scutirii (cazul C-185/09 Velker, pct. 20-24).

Adresa BZF, prezentată oricum netradusă (s-a prezentat doar fila cu semnătura și ștampila traducătorului – fila 124 din dosar) nu aduce nicio informație în plus de natură să schimbe constatările inspecției fiscale întrucât nu infirmă condiția de livrare FCA Giurgiu pe relația contestatoare – client din Finlanda (relația acestuia din urmă cu beneficiarul din Norvegia nefăcând obiectul inspecției fiscale), iar faptul că nu a avut o persoană anume împuternicită pentru recepția bunurilor în România nu prezintă nicio relevanță întrucât în condiția de livrare FCA (franco cărauș/transportator) vânzătorul își îndeplinește obligațiile de livrare la momentul predării mărfii căraușului, ceea ce s-a și întâmplat. De altfel, contestatoarea însăși recunoaște în nota explicativă că, în fapt, "recepția se face în fabrică la Giurgiu de către reprezentantul Clientului; Clientul trimite mașina pentru transport; clientul face și vămuirea în cadrul operațiunilor de export" (fila 87 din dosarul cauzei).

În fine, cu privire la tratamentul fiscal al operațiunilor realizate de ABC SRL s-a pronunțat, într-o speță similară, și Direcția de legislație în domeniul TVA din Ministerul Finanțelor Publice prin adresa nr. în sensul că:

"În vederea analizării aplicabilității scutirii de TVA prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal trebuie avut în vedere faptul că art. 3 alin. (2) din Instrucțiunile [...] nu prevede posibilitatea justificării unei scutiri de taxă de către o

altă persoană decât cea care este înscrisă ca și exportator în documentele vamale de export”.

Fata de cele anterior retinute, solicitarea ABC SRL de aplicare a scutirii de taxa pentru livrarile de structuri metalice către clientul BZF, care mai apoi au fost exportate de acesta din urmă în nume propriu către clienți din afara Uniunii Europene este nejustificată cu documentația necesară acordării scutirii, contestația urmând a fi respinsă ca neintemeiată pentru TVA colectată aferentă acestor livrări în suma de V1 lei.

3.2. Referitor la TVA deductibilă în sumă de V2 lei

Cauza supusa solutionarii este daca persoana impozabila poate beneficia de dreptul de deducere a taxei aferentă serviciilor achizitionate, in conditiile in care aceasta nu face dovada ca aceasta corespunde unor prestatii efective in folosul operatiunilor taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății ABC SRL drept de deducere pentru TVA în sumă de V2 lei pentru achizițiile de servicii de la FZR SRL din facturile nr. K1/2013, nr. K2/2013 și nr. K3-5/2013, prin care s-au facturat 5 situații de lucrări în baza contractului nr. 0711/CIB/11.07.2013.

Deoarece societatea prestatoare nu a mai depus declarații fiscale și deconturi de TVA din luna martie 2013, a fost declarată inactivă din data de 18.06.2015 și nu funcționează la sediul social declarat, organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal și au reîncadrat tranzacțiile, ținând cont că din documentele prezentate nu s-au putut identifica perioada în care serviciile/lucrările au fost prestate efectiv, obiectul la care se referă și nici data aprobării acestora, iar prestatorul nu recunoaște tranzacțiile respective.

În drept, potrivit art. 11, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146, art. 155 și art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 11. – (1) **La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic** sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

“Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(4) **Pentru presterile de servicii decontate pe baza de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanța, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar”.**

“Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. [...]”.

“Art. 145. - (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; [...]."

"Art. 146. - (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) [...]."**

"Art. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;"

"Art. 156. - (1) Persoanele impozabile stabilite in Romania trebuie sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate in desfasurarea activitatii lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operatiune sau care se identifica drept persoane inregistrate in scopuri de TVA, conform prezentului titlu, **in scopul desfasurarii oricarei operatiuni, trebuie sa tina evidente pentru orice operatiune reglementata de prezentul titlu.**

[...]

(4) **Evidentele prevazute la alin. (1)-(3) trebuie intocmite si pastrate** astfel incat sa cuprinda informatiile, documentele si conturile, inclusiv registrul nontransferurilor si registrul bunurilor primite din alt stat membru, **in conformitate cu prevederile din norme".**

Conform pct. 79 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"79. (1) In sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoana impozabila va tine urmatoarele evidente si documente:

a) evidente contabile ale activitatii sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta si legate de activitatea sa economica, conform prevederilor pct. 76;

c) **facturile sau alte documente primite si legate de activitatea sa economica [...]."**

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

În speță, între contestatoarea ABC SRL în calitate de antreprenor/beneficiar și FZR SRL în calitate de subantreprenor/constructor a fost încheiat contractul de subantrepriză nr. ... din ... pentru executarea lucrării "supraînălțare clădire administrativă și extindere depozit" detaliată prin oferta constructorului/anexa 1 (structura – E1 euro, arhitectură – E2 euro, instalații sanitare – E3 euro și instalații încălzire – E4 euro, total fără TVA - ET euro, total fără cota AG – ETX euro). Conform contractului, lucrarea se execută în termen de 60 de zile de la semnarea contractului, părțile convenind că situațiile de lucrări aferente fiecărui stadiu fizic întocmite de constructor se confirmă de beneficiar în termen de cinci zile lucrătoare, părțile urmând să încheie proces-verbal de recepție finală la terminarea lucrării. Facturile se emit conform graficului de plăți din anexa nr. 2 la contract și a situației de lucrări confirmate de beneficiar ori a procesului-verbal de soluționare a obiecțiunilor beneficiarului, după caz.

În baza contractului FZR SRL a emis următoarele facturi: nr. K1/2013 "lucrări executate conform contract" (EK1 euro), nr. K2/2013 "lucrări executate conform contract" (EK2 euro), nr. K3/2013 "situația de lucrări nr. 1 parcare copertină" (EK3 euro), nr. K4/2013 "lucrări suplimentare subsol" (EK4 euro) și nr. K5/2013 "lucrări construcții conform contract – situație lucrări nr. 2" (EK5 euro).

Societatea a prezentat un număr de 5 situații de lucrări:

- situația de lucrări nr. 1 (coentralizator) în valoare de EK1 euro: obiectiv "supraînălțare clădire administrativă și extindere depozit" - lucrări: structură și arhitectură;
- situația de lucrări nr. 2 în valoare de EK2 euro: obiectiv "supraînălțare clădire administrativă etaj 3" - lucrări: plafon gips carton, șapă egalizare, instalații sanitare;
- situația de lucrări nr. 3 în valoare de EK3 euro: obiectiv "copertină parcare BFX SA" - lucrări: desfacere pavele, manipulare, remontare pavele, strat de nisip, săpătură manuală cu evacuare pământ, beton egalizare;
- situația de lucrări nr. 4 în valoare de EK4 euro: obiectiv "depozit M1-Unison" - lucrări: instalații sanitare, instalații încălzire;
- situația de lucrări nr. 5 în valoare de EK5 euro: obiectiv "supraînălțare clădire administrativă arhitectură - BFX SA" - lucrări: pereți și placări, inclusiv finisaje.

Din analiza documentației existente în dosarul cauzei se constată că situațiile de lucrări au un caracter general, **neconținând informații privind perioada executării lucrărilor și data confirmării lor de către beneficiar și nu sunt însoțite de procesul-verbal de recepție la terminarea lucrărilor** agreeat de părți prin contract.

Faptul că situațiile de lucrări invocate a fi întocmite de subantreprenorul FZR SRL și nu confirmă lucrări efective reiese și din aceea că ele **sunt extrase din situațiile de lucrări încheiate de contestatoare cu beneficiarul lucrărilor BFX SA, deși ar fi trebuit să fie anterioare acestora din urmă conform logicii execuției lucrărilor și consemnării lor în situațiile de lucrări pe filiera subantreprenor – antreprenor (contestatoarea) - beneficiar.** Spre exemplu,

situația de lucrări nr. 1 intitulată "supraînălțare clădire administrativă și extindere depozit – arhitectură" în valoare de EK1/x euro fără TVA, parte din centralizatorul situație de lucrări nr. 1 în valoare de EK1 euro (filele 52-53 din dosarul cauzei) reproduce identic părți din situația de lucrări nr. 1 întocmită de contestatoarea către beneficiar (filele 49 – 50). Astfel, în loc de număr curent 1 și următoarele din situația purtând ștampila FZR SRL sunt reproduse identic părțile 3-17 și 20-26 din propria-i situație a contestatoarei către beneficiarul său.

În privința adresei nr. drs1/2015 prin care beneficiarul confirmă că FZR SRL a executat lucrări de construcții și instalații la obiectiv, iar numărul și identificarea salariaților care au intrat în incintă se regăsesc în registrul de poartă, se reține că aceasta **nu confirmă nici volumul și structura, nici valoarea lucrărilor** înscrise în situațiile de lucrări întocmite de FZR SRL către contestatoarea ABC SRL. În plus, identificarea salariaților care au intrat în incintă trebuia dovedită de contestatoarea prin prezentarea listelor nominale cu personalul angajat în executarea lucrării, cu indicarea actului de identitate al fiecăruia, care trebuiau să fie în posesia contestatoarei conform obligației asumate de subantreprenor la art. 6.1 lit. f din contract.

Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au efectuat constatări cu privire la comportamentul fiscal al subantreprenorului se reține că acestea doar circumstanțiază constatările în legătură cu dovedirea prestațiilor efective.

În consecință, având în vedere că documentația prezentată nu dovedește prestarea efectivă a lucrărilor facturate de FZR SRL, situațiile de lucrări având caracter formal, urmează a se respinge capătul de cerere privind TVA deductibilă în suma de V2 lei.

3.3. Referitor la TVA deductibilă în sumă de V3 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept de deducere 100% pentru taxa aferenta cheltuielilor de reparatii și combustibil pentru un autoturism, in conditiile in care nu a făcut dovada utilizarii acestuia exclusiv in scop economic cu ajutorul foilor de parcurs care sa contina informatiile minime obligatorii prevazute de lege.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru 50% din TVA aferentă serviciilor de reparații și achiziției de combustibil pentru autoturismul Audi întrucât societatea nu a dovedit utilizarea exclusivă în scop economic conform art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal.

În drept, potrivit art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si 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 parcurși.**

(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 spetă, din răspunsul ABC SRL la nota explicativă (fila 89 din dosarul cauzei) reiese că a ajuns la cifra de afaceri declarată cu 3 persoane tesa care au circulat cu 3 mașini pentru care au fost încheiate 3 contracte de comodat. Ulterior, pe lângă aceste 3 mașini, s-a achiziționat și un Renault Trafic pentru transport muncitori – are 9 locuri și a făcut transport zilnic de la Giurgiu la șantierele din București și alte locații.

Societatea **pretinde** deducerea integrala de 100% pentru toate vehiculele, susținând că specificul activității presupune deplasări zilnice în țară la clienți, furnizori, puncte de lucru și sunt efectuate de personalul societății pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu și pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă la diverse șantiere, iar *pentru toate aceste activități nu este necesară întocmirea foilor de parcurs*, utilizarea având scop economic.

Această susținere a societății este vădit neîntemeiată întrucât pentru deductibilitatea 100% a TVA-ului, **legea fiscală prevede în mod expres ca utilizarea în scopuri economice să fie ”exclusivă”, orice utilizare în scop personal, chiar și pur ocazională, atrăgând deductibilitatea TVA-ului în procent de 50%**, ceea ce implică ca pentru autovehiculele supuse limitării speciale a dreptului de deducere persoana impozabilă să justifice deductibilitatea prin întocmirea foilor de parcurs, care să conțină toate informațiile necesare care să demonstreze utilizarea exclusivă în scopuri economice a autovehiculelor societății. De altfel, acesta este și sensul reglementării de către legiuitor a unei limitări ”speciale” a dreptului de deducere pentru anumite categorii de autovehicule, altminteri s-ar fi aplicat doar regulile generale de deducere a taxei de la art. 145-146 din Codul fiscal.

Cum societatea nu face dovada utilizării exclusive în scop economic cu foi de parcurs a unuia dintre autovehiculele deținute (din cele 4 la care face referire în nota explicativă) în mod evident pretenția acesteia de a beneficia de deducere 100% pentru TVA aferentă cheltuielilor legate de acest autovehicul este vădit neîntemeiată și contestația urmează a fi respinsă ca atare pentru TVA în sumă de V3 lei.

3.4. Referitor la TVA deductibilă în sumă de V4 lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de deducere pentru taxa aferentă achiziției efectuate în folosul personal al unuia dintre salariați.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere TVA în sumă de V4 lei aferentă achiziției unei perechi de ochelari de vedere întrucât nu are legătură cu activitatea economică a societății.

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

“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**”.

Conform acestei dispoziții legale este posibilă deducerea TVA doar pentru achizițiile efectuate de persoana impozabilă în folosul propriilor operațiuni taxabile, astfel că existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune din amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile, cu alte cuvinte ca achizițiile să fie considerate ca fiind efectuate în interesul activității economice (Hotărârea din Cauza C-118/11 Eon Aset Menidjmont, punctul 46).

Cum în speță este vorba de o pereche de ochelari de vedere, achiziția nu poate fi considerată ca fiind efectuată în scopul activității economice taxabile a societății, chiar și în situația în care ea a fost pentru un salariat, având în vedere că este vorba în mod evident de o cheltuială personală a salariatului, iar existența aptitudinilor medicale reprezintă o condiție necesară și firească pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu pentru orice salariat. Faptul că respectiva pereche de ochelari îl ajută pe salariat în îndeplinirea sarcinilor de serviciu nu transformă achiziția într-o achiziție în scop economic deductibilă, așa cum vădit eronat susține contestatoarea întrucât prin reducere la absurd orice cheltuieli personale ale salariaților (hrană, vestimentație etc.) ar putea fi considerate în scop economic, ceea ce excede atât litera și spiritul legii, cât și orice jurisprudență în materie.

Ca atare, se va respinge ca vădit neîntemeiată contestația și pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de V4 lei.

3.5. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de VD+VP lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente TVA rămasă de plată, în condițiile în care în sarcina sa s-au reținut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere contestată.

În fapt, în urma stabilirii diferenței suplimentare de TVA în sumă de VT lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA în sumă de R lei și la stabilirea TVA rămasă de plată în sumă de P lei, organele de inspecție fiscală au stabilit și accesoriile aferente pentru perioada 26.07.2013 – 08.07.2015 lei

reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de VD lei și penalități de întârziere în sumă de VP lei.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen **dobânzi și penalități de întârziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

Nivelul dobânzii de întârziere conform O.U.G. nr. 39/2010, în vigoare de la data de 1 iulie 2010 a fost stabilit la 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și a fost micșorat la 0,04% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 88/2010, începând cu data de 1 octombrie 2010 și la 0,03% pentru fiecare zi de întârziere prin O.U.G. nr. 8/2014, începând cu data de 1 martie 2014.

În privința penalităților de întârziere, art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată a fost modificat cu începere de la 1 iulie 2013 după cum urmează:

"Art. 120¹. - (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

Prin contestația formulată societatea contestă și modul de calcul al accesoriilor pe zile de întârziere pentru exportul de mărfuri, export demarat în perioada 22.10.2014-23.02.2015 și nu pe întreaga perioadă controlată.

Conform dispozițiilor legale anterior citate accesoriile se calculează începând cu ziua imediat următoare scadentei creanței fiscale pentru care sa stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv, societatea contestatoare ignorând faptul că în urma inspecției fiscale au fost stabilite și alte diferențe în afara taxei colectate pentru livrările de structuri metalice, respectiv pentru diferențele de TVA stabilite ca nedeductibile în urma inspecției fiscale, care au înregistrat scadențe începând cu data de 26.07.2013.

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora ABC SRL datorează diferența suplimentară de TVA, rezulta că aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11 alin. (1), art. 134¹ alin. (4), art. 134² alin. (1), art. 143 alin. (1) lit. b și alin. (3), art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (19) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45¹ alin. (1), alin. (2) și alin. (4) și pct. 79 alin. (1) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 1 alin. (3) lit. d) și f) și alin. (9), art. 2 alin. (2) lit. a) și b) și art. 3 alin. (2) din Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.222/2006, cu modificările și completările ulterioare și art. 119, art. 120, art. 120¹ și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-SY xxx/yy.dd.tt, emisă de Administrația Sector x a Finanțelor Publice pentru diferențele suplimentare de TVA și accesorii aferente în sumă de OT lei.

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