

DECIZIA NR. 1401/2020
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L., din mun. X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 19007/06.10.2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 4612/05.10.2020, înregistrată la D.G.R.F.P. X sub nr. 19007/06.10.2020, cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. JX3/2018, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Mihai Eminescu, nr. 24B, jud. X.

Contestația, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 4612/17.09.2020, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. **F-X/24.07.2020**, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.07.2020 și **are ca obiect TVA suplimentară în sumă totală de X lei, din care X1 lei reprezintă TVA respinsă la rambursare.**

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/24.07.2020, respectiv data de **03.08.2020**, potrivit adresei de înaintare anexate în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la Oficiul poștal, respectiv **17.09.2020**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe plicul cu care a fost transmisă contestația.

Contestația este formulată prin reprezentant legal și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice X, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, jud. X, prin reprezentant legal.

I. S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/24.07.2020, emisă de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care a fost stabilită TVA suplimentară în sumă de X2 lei și a fost respinsă la rambursare TVA în sumă de X1 lei.

În motivarea contestațiilor societatea aduce următoarele argumente:

- Furnizarea de produse alimentare la punctul de lucru din X, str. Nicolae Bălcescu, nr. 25, în incinta Pieței Agroalimentare este însoțită de servicii conexe suficiente care permit servirea alimentelor calde către client imediat după preparare;
- Activitatea de servire a mesei se desfășoară în spațiul special amenajat de societate, prin dotare cu mese și scaune pentru servirea mesei și a produselor pregătite, și servirea de băuturi, în incinta spațiului, conform contractelor încheiate cu SC NT SRL, G Olimpiu Andrei și cu , SA;
- Societatea furnizează alimente calde preparate și servite într-un cadru adecvat care permite servirea alimentelor, dotat cu mese și scaune, pune la dispoziție veselă și asigură servicii de consiliere client cu privire la compoziția meniului, curățare și debarasare mese. Servirea clienților la mese este efectuată de administratorul societății și de personalul avut la dispoziție, conform atribuțiilor specificate în Fișa Postului;

– Angajații au la dispoziție vestiar pentru echipare cu echipament de protecție și igienă, dotat cu chiuvetă, dulap, raft, cuier, condiție cerută și de Direcția Sanitar Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor X;

– Societatea pune la dispoziția clienților un sortiment diversificat de alimente calde păstrate în vitrine cu mese calde special amenajate. Clientul are posibilitatea de a se informa și de a alege ce dorește, fiind servit pe terasa special amenajată în acest scop, și are acces la grup sanitar;

– Societatea are în patrimoniu obiecte de inventar precum: tăvi inox, oliviere, tacâmuri inox, echipamente de protecție (halate, tricouri, mănuși), recipiente, coș debarasare mese, scrumiere, etc., care sunt puse la dispoziția clienților.

Petenta consideră că serviciile conexe sunt suficiente și că îndeplinește condițiile pentru aplicarea cotei reduse de TVA 5%, prevăzută la art. 291 alin. (3) lit. e) din Legea 227/2015 privind Codului Fiscal.

Referitor la consumul de combustibil și de piese de schimb pentru reparații auto, societatea menționează că a folosit autoutilitara special izolată pentru transport alimente pentru activitatea societății și pentru aprovizionare cu materii prime, exclusiv în scopul desfășurării activității, conform foilor de parcurs și că sunt respectate prevederile art. 297 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/24.07.2020, emisă urmare a cererii de rambursare nr. INTERNT207527190-2020/22.04.2020, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală, au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. o TVA suplimentară de plată în sumă de X2 lei și au respins la rambursare TVA în sumă de X1 lei, perioada verificată fiind 01.09.2019-31.03.2020.

S.C. X S.R.L. are ca obiect principal de activitate declarat „Fabricarea produselor din carne (inclusiv din carne de pasăre)”- cod CAEN 1013, iar în perioada verificată a obținut venituri din vânzarea pe bază de factură de produse rezultate din prelucrarea cărnii (mușchi vită, salam, ciolan afumat, jumeri, cotlet haiducesc, slănină afumată, cârnați, mici, etc.) ca urmare a preparării acestora în carmangeria proprie, prestări de servicii de restaurant sau catering și vânzări de alimente.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/24.07.2020, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/24.07.2020 contestate, acțiunea de inspecție fiscală parțială a vizat verificarea soldului negativ de TVA solicitat la rambursare cu decontul de TVA nr. INTERNT207527190-2020/22.04.2020, în sumă de X1 lei și s-a efectuat în perioada 02.07.2020-16.07.2020.

În urma verificărilor efectuate, inspectorii cu atribuții de control au constatat următoarele deficiențe:

1) Din analiza documentelor puse la dispoziția organelor de control și a explicațiilor scrise date de reprezentantul legal al societății, s-a reținut faptul că vânzările de alimente de la punctul de lucru situat în X, str. Nicolae Bălcescu, nr. 25, în incinta Pieței Agroalimentare, jud. X, nu sunt însoțite de servicii conexe suficiente, condiție obligatorie pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5%, prevăzută la titlul VIII „Taxa pe valoarea adăugată”, art. 291 alin. (3) lit. e) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3659/2018 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare unitară a prevederilor art. 291 alin. (2) lit. e) și alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În fundamentarea acestei concluzii, organele de control au ținut cont de următoarele aspecte:

- Pentru spațiile deținute, societatea a prezentat contractele de închiriere încheiate

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

cu SC PIEȚE TÂRGURI ȘI OBOARE X SRL (CUIX) din data de 10.08.2018 (pentru folosire teren în suprafață de 19 mp), 17.08.2018 (pentru folosire teren în suprafață de 28 mp) și din data de 20.12.2018 (pentru folosire teren în suprafață de 14 mp), cu actele adiționale aferente, obiectul contractelor fiind folosirea terenurilor „în incinta pieței, în vederea desfășurării activității comerciale cu profil alimentar, conform schiței anexate” și Contractul de închiriere din data de 03.02.2020 al cărui obiect este „folosirea terenului, în suprafață de 47,00 mp, situat în X, str. N. Bălcescu, nr. 25, în incinta pieței, în vederea amplasării unui chioșc în care se va desfășura activitate comercială cu profil de alimentație publică tip fast food-restaurant-terasă, conform schiței anexate”, a cărui durată începe la data de 20.02.2020 până la 19.02.2022. Din analiza contractelor a rezultat că posibilitatea de a amplasa un chioșc a luat naștere începând cu data de 20.02.2020;

- Societatea nu deține mobilier care să faciliteze consumul de produse alimentare și care să permită ca serviciile furnizate de societate să fie predominante din punct de vedere calitativ. A fost prezentat Contractul de împrumut de folosință (comodat) nr. 0224319/29.05.2019 încheiat cu UB SA cu anexe aferente și avizele nr. 3005782484/12.06.2019 și nr. 3005763381/31.05.2019 în care sunt înscrise 12 mese și 48 scaune. În contract se precizează că este permisă utilizarea bunurilor doar pentru expunerea, stocarea sau vânzarea, produselor comercializate de UB SA;
- societatea nu are personal angajat de specialitate care să asigure servirea (ospătari) și care să asigure serviciile conexe suficiente pentru consumul alimentelor în regim de restaurant. Conform bazei de date Revisal, societatea are un număr mediu de 5 angajați, cu funcții de ajutor preparare alimente, bucătar, lucrători bucătărie, șofer, muncitor necalificat ambalare, director, din care, conform Notei explicative din data de 13.07.2020, la punctul de lucru din Piața Agroalimentară lucrează 2 angajați și administratorul;
- societatea achiziționează predominant veselă, recipiente/tacâmuri de unică folosință, specifice vânzărilor la pachet;
- pentru vânzările la punctul de lucru din incinta Pieței Agroalimentare, societatea aplică doar cota de TVA de 5% și nu are meniuri definite prin casa de marcat pentru vânzarea la pachet;
- conform explicațiilor scrise date de reprezentantul legal al societății, pregătirea produsului final cald se limitează, în esență, la acțiuni standardizate, gătirea mâncării se efectuează la o altă adresă, într-o altă locație decât cea de servire, fiind transportată pentru consum cu autofurgoneta;
- livrarea felurilor de mâncare reprezintă elementul predominant al operațiunilor, serviciile conexe fiind în plan secund. Nu sunt justificate serviciile de consultanță privind alegerea alimentelor, consiliere privind compoziția și cantitatea, care reprezintă servicii care preced pregătirea și livrarea hranei și care trebuiesc efectuate de personal calificat;
- activitatea de servire a mesei se desfășoară în spații care nu dețin elemente necesare astfel încât să se asigure serviciile conexe specifice activității de restaurant, respectiv punerea la dispoziția clientului a unei infrastructuri care cuprinde atât o sală de restaurant cu climatizare și cu dependințe (vestiar, toaletă etc.), cât și mobilier și veselă;
- punerea la dispoziție a veselei și tacâmurilor de unică folosință precum și a recipientelor care mențin mâncarea caldă, îndeplinește în primul rând o funcție de ambalare. Ambalajele sunt parte integrantă a vânzării acestor produse, fiind o prestație accesorie livrării de hrană.

Date fiind cele constatate, organele de control au concluzionat că societatea trebuia de fapt să facă uz de prevederile art. 291 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și să aplice pentru livrările de alimente o cotă de TVA de 9%.

Urmare a inspecției fiscale, s-a stabilit că societatea a aplicat în mod incorect cota de TVA de 5%, considerând că a furnizat la punctul de lucru din X, str. Nicolae Bălcescu, nr. 25, în incinta Pieței Agroalimentare, servicii de restaurant și că în fapt trebuia să aplice prevederile art. 291 alin. (2) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv să colecteze TVA de 9%, drept pentru care a fost colectată o diferență de TVA în sumă totală de **X3 lei**.

2) Organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a dedus integral TVA aferentă achiziției de combustibil, piese schimb auto, anvelope și servicii de înlocuire anvelope, dar nu a demonstrat că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, pe foile de parcurs nefiind menționate locul și scopul deplasării, în conformitate cu prevederile pct. 68 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 1/2016, dat în aplicarea art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Urmare a celor constatate, echipa de control a concluzionat că societatea a dedus fără drept TVA în sumă totală de **X4 lei**, reprezentând 50% din TVA dedusă pentru achiziția combustibilului/pieselor de schimb (în sumă de X5 lei).

În urma controlului a fost determinată TVA suplimentară în sumă de X lei (X4 + X3 lei), aferentă unei baze impozabile de X6 lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

III.1. Referitor la TVA în sumă de X3 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. X, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de X3 lei, în condițiile în care din documentele la dosar nu rezultă o altă situație de fapt fiscală decât cea constatată de către organele de inspecție fiscală.

În speță se reține că organele de control din cadrul A.J.F.P. X au efectuat la S.C. X S.R.L. o inspecție fiscală parțială având ca obiect soluționarea cu control anticipat a solicitării de rambursare a soldului negativ al TVA, în sumă de X1 lei, exprimată prin decontul lunii martie 2020, înregistrat la A.J.F.P. X cu nr. INTERNT207527190-2020/22.04.2020.

Urmare a verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat deficiențe cu privire la cota de TVA aplicată de societate pentru livrările de alimente, în sensul că societatea a aplicat în mod eronat cota redusă de 5%.

În fapt, din analiza documentelor puse la dispoziția organelor de control și a explicațiilor scrise date de reprezentantul legal al societății, aceștia au reținut faptul că vânzările de alimente la punctul de lucru situat în X, str. Nicolae Bălcescu, nr. 25, în incinta Pieței Agroalimentare, jud. X, nu sunt însoțite de servicii conexe suficiente, condiție obligatorie pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% prevăzută la titlul VIII „Taxa pe valoarea adăugată”, art. 291 alin. (3) lit. e) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3659/2018 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare unitară a prevederilor art. 291 alin. (2) lit. e) și alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 291 alin. (3) lit. e), din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 18 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, aprobate prin HG 1/2016, conform cărora:

„art. 291 – **Cotele**

(3) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

[...]

e) serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea care se încadrează la codul NC 22 03 00 10;”

HG 1/2016

„18. (1) În sensul TVA, serviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoțită de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură este numai unul dintre elementele unui întreg în care predomină serviciile. Serviciile de restaurant constau în prestarea unor astfel de servicii în spațiile prestatorului, iar serviciile de catering constau în prestarea unor astfel de servicii în afara localurilor prestatorului.

(2) Furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nu, fie cu transport, fie fără, dar fără vreun alt serviciu conex, nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering în sensul alin. (1).”

În Anexa la Ordinul nr. 3659/2018 din 26 noiembrie 2018 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare unitară a prevederilor art. 291 alin. (2) lit. e) și alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, sunt prevăzute *Instrucțiuni de aplicare unitară a prevederilor art. 291 alin. (2) lit. e) și alin. (3) lit. e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal*, legiuitorul dispunând că:

„art. 2

(3) În conformitate cu prevederile pct. 18 alin. (1) din Normele metodologice, în sensul TVA, serviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoțită de servicii conexe suficiente, care să permită consumul imediat al acestora. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură este numai unul dintre elementele unui întreg în care predomină serviciile. Serviciile de restaurant constau în prestarea unor astfel de servicii în spațiile prestatorului, iar serviciile de catering constau în prestarea unor astfel de servicii în afara localurilor prestatorului.

(4) În conformitate cu prevederile pct. 18 alin. (2) din Normele metodologice, în sensul TVA, furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nu, fie cu transport, fie fără, dar fără vreun alt serviciu conex, nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering în sensul pct. 18 alin. (1) din Normele metodologice.

(5) Pentru încadrarea din punct de vedere al TVA a unei operațiuni ca livrare de bunuri sau prestare de servicii de restaurant sau catering trebuie efectuată o examinare calitativă a întregii operațiuni, din care să reiasă dacă elementele de prestare de servicii care precedă și însoțesc livrarea alimentelor sunt sau nu preponderente, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-497/09 Manfred Bog, C-499/09 CinemaxX Entertainment GmbH & Co. K, C-501/09 Lothar Lohmeyer și C-502/09 Fleischerei Nier GmbH & Co. KG.

(7) Elementele de prestare de servicii care însoțesc în mod normal o livrare de alimente și sunt accesorii acesteia, nefiind de natură a conduce la încadrarea operațiunilor ca prestări de servicii din punctul de vedere al TVA, includ: prezentarea alimentelor la raft, prepararea alimentelor, transportul alimentelor la destinația indicată de client, răcirea sau încălzirea alimentelor, ambalarea alimentelor, punerea la dispoziția clientului de tacâmuri de unică folosință, furnizarea de șervețele de hârtie, de muștar, ketchup, maioneză sau altele similare, furnizarea de cutii de gunoi, prezentarea generală a ofertei/meniului.

(8) Elementele de prestare de servicii care pot conduce la încadrarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant sau catering în sensul TVA trebuie să fie diferite de cele prevăzute la alin. (7). Astfel de elemente includ, fără a se limita la acestea: furnizarea unui cadru adecvat care permite consumul alimentelor, servirea alimentelor, furnizarea/punerea la dispoziție de personal de servire, de bucătari sau de personal pentru curățenie, punerea la dispoziție a veselei sau a tacâmurilor, punerea la dispoziție a unui mobilier adecvat consumului alimentelor, cum sunt mesele și scaunele, curățarea sau debarasarea meselor, consultanță individuală privind alegerea alimentelor, consilierea clienților cu privire la

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

compoziția și cantitatea mâncării pentru anumite evenimente. Punerea la dispoziție a unor elemente de mobilier într-o zonă a cărei destinație principală nu este facilitarea consumului de alimente nu constituie un element de natură a conduce la încadrarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant.

(9) În sensul alin. (3), prin spațiul/locația prestatorului se înțelege o locație deținută în proprietate, închiriată sau în folosința prestatorului de servicii de restaurant. Se consideră că prestatorul de servicii de restaurant deține folosința spațiului și în situația în care, conform contractului încheiat cu proprietarul, acesta din urmă acordă dreptul de acces la un spațiu comun mai multor beneficiari, percepând de la aceștia costurile de întreținere ale spațiului comun.

(10) Pentru încadrarea operațiunilor efectuate de o persoană impozabilă ca livrare de alimente sau prestare de servicii de restaurant sau catering nu are relevanță codul CAEN atribuit activității sale. De asemenea, complexitatea preparării mâncării nu are nicio influență asupra încadrării operațiunii.

(11) Punerea la dispoziția clienților a unor elemente de mobilier rudimentar, cum ar fi o tejghea sau mesele de bar, care nu permit clienților să ia loc, nu constituie decât prestații minore, accesorii livrării de alimente, care nu sunt de natură să conducă la calificarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant.

(12) În situația persoanelor impozabile care oferă clienților atât servicii de restaurant, cât și livrări de alimente "la pachet", pentru calificarea operațiunii drept livrare de alimente sau prestare de servicii de restaurant, este definitorie opțiunea clientului la momentul efectuării comenzii.

(13) În scopul încadrării unei operațiuni drept prestare de servicii de catering, mai multe combinații de operațiuni pot fi luate în considerare în funcție de dorințele clienților, de la simpla pregătire și livrare a felurilor de mâncare până la prestația completă, care cuprinde, în plus, punerea la dispoziție a veselei, a mobilierului, cum ar fi mese și scaune, prezentarea felurilor de mâncare, decorațiunile, punerea la dispoziție a personalului care se ocupă cu servirea și cu consilierea pentru alcătuirea meniului și, dacă este necesar, pentru alegerea băuturilor."

Potrivit acestor prevederi legale, cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea la draft. Referitor la încadrarea, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, a unei operațiuni drept livrare de bunuri sau prestare de servicii de restaurant/catering, potrivit pct. 18 alin. (1) din norme și art. 2 alin. (3) din OMFP nr. 3659/2018, în sensul TVA, serviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoțită de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură este numai unul dintre elementele unui întreg în care **predomină serviciile**.

Conform prevederilor art. 2 alin. (7) din OMFP nr. 3659/2018, elementele de prestare de servicii care însoțesc în mod normal o livrare de alimente și sunt accesorii acesteia, nefiind de natură a conduce la încadrarea operațiunilor ca prestări de servicii din punct de vedere al TVA includ: prezentarea alimentelor la raft, prepararea alimentelor, transportul alimentelor la destinația indicată de client, răcirea sau încălzirea alimentelor, ambalarea alimentelor, punerea la dispoziția clientului de tacâmuri de unică folosință, furnizarea de șervețele de hârtie, de muștar, ketchup, maioneză sau altele similare, furnizarea de cutii de gunoi, prezentarea generală a ofertei/meniului.

Iar, potrivit art. 2 alin. (8) din OMFP nr. 3659/2018, elementele de prestare de servicii care pot conduce la încadrarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant sau catering în sensul TVA trebuie să fie diferite de cele prevăzute la alin. (7). Astfel de elemente includ, fără a se limita la acestea: furnizarea unui cadru adecvat care permite consumul alimentelor, servirea alimentelor, furnizarea/punerea la dispoziție de personal de servire, de bucătari sau de personal pentru curățenie, punerea la dispoziție a veselei sau a tacâmurilor, punerea la dispoziție a unui mobilier adecvat consumului alimentelor, cum sunt mesele și scaunele, curățarea sau debarasarea meselor, consultantță individuală privind alegerea

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

alimentelor, consilierea clienților cu privire la compoziția și cantitatea mâncării pentru anumite evenimente. Legiuitorul precizează expres că punerea la dispoziție a unor elemente de mobilier într-o zonă a cărei destinație principală nu este facilitarea consumului de alimente nu constituie un element de natură a conduce la încadrarea operațiunii drept prestare de servicii de restaurant și că în situația în care clienții optează pentru preluarea alimentelor la pachet în momentul efectuării comenzii sau dacă mâncarea este transportată de personalul furnizorului la destinația indicată de client, fără alte servicii conexe, operațiunea reprezintă o livrare de alimente pentru care este aplicată cota de 9%.

Se reține deci, că pentru încadrarea din punct de vedere a TVA a unei operațiuni ca livrare de bunuri sau prestare de servicii de restaurant sau catering, trebuie efectuată o examinare calitativă a întregii operațiuni, din care să reiasă dacă elementele de prestare de servicii care precedă și însoțesc livrarea alimentelor sunt sau nu preponderente, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele conexe C-497/09 Manfred Bog, C-499/09 CinemaxX Entertainment GmbH & Co. K, C-501/09 Lothar Lohmeyer și C-502/09 Fleischerei Nier GmbH & Co. KG.

În speță, prin contestația formulată, societatea susține că activitatea de servire a mesei se desfășoară în spațiul special amenajat de societate, prin dotare cu mese și scaune pentru servirea mesei și a produselor pregătite, și servirea de băuturi în incinta spațiului, conform contractelor încheiate cu SC NT SRL, cu administratorul societății G Olimpiu Andrei (nr. 3/04.12.2018) și cu UB SA.

Referitor la această susținere a petentei organul de soluționare reține, în ce privește contractele cu SC NT SRL, că acestea nu vizează spațiul din X, str. Nicolae Bălcescu, nr. 25, în incinta Piaței Agroalimentare X, ci alte spații, respectiv:

- folosința unei suprafețe de 100 mp din imobilul situat în X, str. Mihai Eminescu, nr. 24 B (contract de comodat imobiliar nr. 1/16.04.2018) și punerea la dispoziție de utilaje care se află în incinta acestui spațiu conform actului adițional din 17.04.2018;

- folosința unei suprafețe de 100 mp din imobilul situat în X, str. Mihai Viteazu, nr. 28 (contract de comodat imobiliar nr. 2/05.10.2018) și punerea la dispoziție de utilaje/mobilier pensiune care se află în incinta acestui spațiu conform actului adițional din 08.10.2018.

Referitor la contractul de comodat nr. 3/04.12.2018, încheiat de societatea verificată cu administratorul/asociatul său unic, din care rezultă că acesta pune la dispoziția societății 6 mese și 24 scaune, organele de control precizează că nu a fost prezentat în timpul inspecției fiscale, deși au fost solicitate dovezi ale existenței mobilierului de restaurant), fiind prezentat numai cu ocazia formulării punctului de vedere al contribuabilului, și că nu s-a făcut dovada existenței acestora la punctul de lucru din X, Str. Nicolae Bălcescu, nr. 25, în incinta Pieței Agroalimentare, jud. X. De altfel, societatea a prezentat și contractul de de împrumut de folosință (comodat) nr. 0224319/29.05.2019 încheiat cu UB SA și avizele nr. 3005782484/12.06.2019 și nr. 3005763381/31.05.2019, în care sunt prevăzute ca materiale client 12 mese și 48 scaune, și care prevede la punctul 2.1 că „Folosirea bunurilor pentru expunerea, stocarea sau vânzarea oricăror altor produse, în afara produselor comercializate de UB SA, este interzisă”.

Totodată, din analiza documentelor la dosar, organul de soluționare reține că, în conformitate cu prevederile contractelor încheiate cu SC PIETE TÂRGURI ȘI OBOARE X SRL (CUIX), în perioada 01.09.2019- 31.12.2019, societatea a dispus de un teren de 47 mp în incinta pieței (un teren de 19 mp luat în chirie conform contractului de închiriere nr. 223 din data de 10.08.2018, valabil până la 19.08.2019, prelungit până la data de 19.02.2020 prin Actul adițional 2/16.08.2019, și un teren de 28 mp luat în chirie conform contractului de închiriere nr. 236 din data de 17.08.2018, valabil până la 19.08.2019, prelungit până la data de 19.02.2020 prin Actul adițional 1/16.08.2019), iar în perioada 01.01.2020-31.03.2020 de un teren de 61 mp (14 mp suplimentari luați în chirie conform contractului de închiriere nr. 489 din data de 20.12.2018, valabil până la 31.05.2020, prelungit până la data de 28.02.2021 prin

Actul adițional 1/22.05.2020, pentru terenul în suprafață de 47 mp fiind încheiat contractul de închiriere nr. 53 din 03.02.2020, în vigoare din 20.02.2020).

Astfel, se constată că suprafața de 47 mp/61 mp pe care trebuia amplasat containerul-chioșc deținut de petentă ca activ, nu putea acomoda și un număr de 18 mese și 72 de scaune și să permită și circulația printre mese. De altfel, în fotografiile anexate de petentă la contestație sunt prezentate un număr maxim de 8 mese, amplasate în aer liber, cu un acoperiș tip copertină, societatea nedeținând spații astfel încât să asigure servicii conexe suficiente activității specifice de restaurant, respectiv nu deține vestiare și nici toaletele, spațiile sanitare la care petenta face referire fiind, în fapt, toaletele publice aparținând pieței agroalimentare, iar vestiarul este accesibil doar angajaților proprii și nu clienților.

În ceea ce privește modul de servire a produselor alimentare, din documentele la dosar se reține că meniul este afișat pe geamul de unde se face servirea, comenzile se lansează și se preiau de clienți de la teșgheua chioșcului, la acest punct de lucru societatea neavând personal suficient pentru preluarea comenzii și servire la masă și nefăcând dovada existenței unor meniuri tipărite care să fie disponibile la mese.

De asemenea, conform documentelor la dosar, pregătirea produsului final cald se limitează, în esență, la acțiuni standardizate, gătitul se efectuează la o altă adresă, într-o altă locație decât cea de servire, respectiv la punctul de lucru din X, str. Mihai Viteazu nr. 28, mâncarea fiind transportată pentru consum cu autofurgoneta, astfel că nu sunt justificate serviciile de consultanță privind alegerea alimentelor, consiliere privind compoziția și cantitatea, care reprezintă servicii care sunt anterioare preparării și servirii hranei.

Or, așa cum a stabilit și CJUE în cauza C-497/09 Manfred Bog pct. 68 *„întrucât pregătirea produsului final cald se limitează, în esență, la acțiuni sumare și standardizate care, în cea mai mare parte a timpului, nu au loc la comanda unui anumit client, ci în mod constant sau la intervale regulate, în funcție de cererea previzibilă în general, pregătirea menționată nu constituie elementul preponderent al operațiunii în cauză și nu poate să confere, singură, caracter de prestare de servicii acestei operațiuni.”*

Petenta susține că furnizează servicii de consiliere client cu privire la compoziția meniului, respectiv faptul că servirea clienților la mese este efectuată de administratorul societății și personalul avut la dispoziție conform atribuțiilor specificate în Fișa Postului. Dar organul de soluționare nu poate reține această afirmație în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece din documentele la dosar rezultă că administratorul societății a fost până la data de 03.02.2020 angajat cu normă întreagă la altă societate comercială și a fost și șofer pe autovehiculul deținut de SC X SRL (conform foilor de parcurs anexate și care prevăd un interval zilnic de 8 ore). Referitor la ceilalți angajați de la acest punct de lucru, se reține că nu a fost prezentată fișa postului din care să rezulte atribuțiile în cauză, societatea nu are angajat personal de specialitate, ospătari, respectiv nu are personal calificat care să asigure servirea și serviciile conexe suficiente pentru consumul alimentelor în regim de restaurant. Astfel, conform bazei de date Revisal, societatea are un număr mediu de 5 angajați, cu funcții de ajutor preparare alimente, bucătar, lucrători bucătărie, șofer, muncitor necalificat ambalare, director, dintre care, conform Notei explicative din 13.07.2020, 2 angajați sunt distribuiți la punctul de lucru din Piața Agroalimentară. Aceste persoane ar fi putut eventual să asigure servirea la teșghea, ambalarea preparatelor pentru livrarea la pachet și curățarea spațiilor deținute de societate.

În speță se reține că în analiza efectuată în cauza C-497/09 Manfred Bog, CJUE a mai constatat că:

„69. Pe de altă parte, în ceea ce privește elementele de prestare de servicii caracteristice operațiunilor de alimentație publică, astfel cum reies din jurisprudența amintită la punctele 63-65 din prezenta hotărâre, trebuie să se constate că, în cadrul activităților din acțiunile principale din cauzele C-497/09 și C-501/09, nu există nici ospătar, nici o consiliere reală a clienților, nici servire propriu-zisă constând în special în transmiterea comenzilor la bucătărie, în prezentarea ulterioară a felurilor de mâncare și în servirea lor la masă clienților, nici săli închise și climatizate, consacrate special consumării alimentelor furnizate, nici vestiar, nici toalete și, în esență, nici veselă, nici mobilier, nici tacâmuri care să fie așezate.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

70. Astfel, elementele de prestare de servicii menționate de instanța de trimitere nu constau decât în existența unor elemente de mobilier rudimentare, respectiv a unor simple bufete pentru consumul produselor, fără nicio posibilitate de a lua loc, care permite unui număr limitat de clienți să consume produsele pe loc, în aer liber. Astfel de elemente de mobilier rudimentare nu presupun decât o intervenție umană neglijabilă. În aceste condiții, elementele menționate nu constituie decât prestații accesorii minime și nu sunt de natură să modifice caracterul predominant al prestației principale, respectiv cel de livrare de bunuri.”

Această situație este similară cu situația în care se află și SC X SRL, respectiv în speță nu există ospătar, nici o consiliere reală a clienților, nici servire propriu-zisă constând în special în transmiterea comenzilor la bucătărie, în prezentarea ulterioară a felurilor de mâncare și în servirea lor la masă clienților, nici săli închise și climatizate, consacrate special consumării alimentelor furnizate, nici vestiar, nici toalete și, în esență, nici veselă, nici tacâmuri care să fie așezate.

Așa cum a precizat legiuitorul în Ordinul nr. 3659/2018 „*prezentarea alimentelor la raft, prepararea alimentelor, transportul alimentelor la destinația indicată de client, răcirea sau încălzirea alimentelor, ambalarea alimentelor, punerea la dispoziția clientului de tacâmuri de unică folosință, furnizarea de șervețele de hârtie, de muștar, ketchup, maioneză sau altele similare, furnizarea de cutii de gunoi, prezentarea generală a ofertei/meniului, sunt considerate elementele de prestare de servicii care însoțesc în mod normal o livrare de alimente și sunt accesorii acesteia, nefiind de natură a conduce la încadrarea operațiunilor ca prestări de servicii din punctul de vedere al TVA*. Deci punerea la dispoziția clienților de veselă și tacâmuri de unică folosință, precum și a recipientelor care mențin mâncarea caldă, îndeplinește în primul rând o funcție de ambalare, iar prezentarea alimentelor la geam, în mese calde, ambalarea și punerea la dispoziție de oliviere, sunt considerate parte integrantă a livrării de produse, respectiv o prestație accesorie livrării de hrană.

Referitor la vesela și tacâmurile utilizate de petentă, organele de control menționează că societatea achiziționează cantități semnificative de veselă de plastic, respectiv recipiente pentru servirea alimentelor/tacâmuri de unică folosință, principalii furnizori fiind OTI D SRL, M SRL, cantitatea medie a achizițiilor pe o factura fiind între 100 și 200 buc sau seturi (cutie hamburgăr, bol supă, capac bol supă, seturi tacâmuri conținând cuțit, furculiță, lingură, șervețel), acest tip de veselă fiind specifică pentru livrarea alimentelor la pachet. Pentru exemplificare se precizează că în perioada supusă inspecției fiscale (7 luni), de la furnizorul OTI D SRL s-au înregistrat un număr de 23 facturi, iar de la M SRL un număr de 25 facturi, fiind evidentă achiziția substanțială de veselă de plastic specifică pentru livrarea alimentelor la pachet, pentru care nu se aplică cota redusă de TVA de 5 %.

Din analiza efectuată, organul de soluționare reține astfel că în speță prezența unor mese în aer liber reprezintă o prestație accesorie minimă aferentă livrării de alimente, și că este pertinentă concluzia echipei de control că la acest punct de lucru livrarea de bunuri are caracterul predominant, este prestația principală, nefiind predominantă prestarea de servicii.

Din analiza documentelor la dosar, organul de soluționare mai constată că societatea a emis factură cu aplicarea cotei de TVA de 9% numai pentru livrările de produse alimentare către societăți comerciale, instituții (meniul zilei, masă cina, masă prânz), nu și pentru livrările la domiciliu către persoanele fizice. În ceea ce privește răspunsul la Nota explicativă din data de 14.07.2020 (întrebarea nr. 6), unde reprezentantul societății precizează că au fost efectuate livrări la domiciliu și susține că acestea „*au fost servicii de catering, respectiv în afara spațiilor prestatorului, care pe lângă transport au cuprins și servicii conexe- servirea clienților la mese*”, se reține că societatea nu a făcut dovada că îndeplinește condiția privind serviciile conexe de servire, nici cu ocazia inspecției fiscale și nici în susținerea contestației. De altfel, așa cum am precizat anterior, societatea nu dispunea de personal suficient care să furnizeze și servicii la domiciliul clienților, în condițiile în care are un număr mediu de 5 angajați, iar personalul angajat trebuia să asigure funcționarea restaurantului cu bucătărie unde sunt preparate toate alimentele calde, din incinta Pensunii de pe str. Mihai Viteazu, nr. 28, a carmangeriei de pe str. Mihai Eminescu, nr. 24 B și a punctului de desfășurare din Piața

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Agroalimentară, a căror vânzări sunt analizate în speță.

Organul de soluționare mai reține că prin prevederi legale antecitate în speță, legiuitorul a stabilit că servirea alimentelor, a băuturilor nealcoolice și a berii la draft, reprezintă o prestare de servicii de restaurant numai dacă este însoțită de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora. De asemenea, legiuitorul a explicitat expres că în situația în care clienții optează pentru preluarea alimentelor la pachet în momentul efectuării comenzii, sau dacă mâncarea este transportată de personalul furnizorului la destinația indicată de client, fără alte servicii conexe, atunci operațiunea reprezintă o livrare de alimente pentru care este aplicată cota de 9%. Astfel, chiar dacă societatea deține mese și scaune pentru servirea imediată a mâncărilor, aceasta nu poate aplica cota redusă de TVA de 5% automat, pentru toate operațiunile desfășurate, *opțiunea clientului la momentul efectuării comenzii fiind definitivă*.

De asemenea, este esențial de menționat că în conformitate cu Nomenclatura combinată publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, codul NC 22 03 00 10 se referă la berea prezentată în recipiente cu un conținut de peste 10 l, deci berea la draft, la dozator, care este destinată consumului exclusiv în restaurante, necesitând instalații specifice de servire, iar în pozele prezentate de petentă sunt ilustrate persoane care consumă bere în recipiente sub formă de sticlă care au cod NC 2203 00 01, și ambalaje pentru acest tip de bere, care nu se încadrează la cota redusă și pentru care cota de TVA era de 9%. Dar așa cum rețin organele de control, petenta a aplicat cota de 5% pentru toate vânzările realizate la acest punct de lucru.

De asemenea, se reține că mare parte din perioada verificată (septembrie 2019-martie 2020) a cuprins lunile de iarnă, când consumul alimentelor în spații deschise, fără climatizare, este puțin probabil, fiind plauzibil că au fost preponderente vânzările la pachet sau livrările la domiciliu, dar așa cum au arătat organele de control, pentru vânzările la punctul de lucru din incinta Pieței Agroalimentare, societatea aplică numai cota de TVA de 5% și nu are meniuri definite prin casa de marcat pentru vânzarea la pachet.

Ca un aspect al lipsei de disciplină și aplicabilitate a prevederilor legale, echipa de control menționează că în perioada 19.03.2020-31.03.2020, perioadă în care a fost aplicabilă Ordonanța Militară nr. 1/17.03.2020, societatea a aplicat pentru vânzările de alimente de la punctul de lucru din X, str. Nicolae Bălcescu nr. 25, cota de TVA de 5 %, deși situația existentă la acel moment nu permitea ca alimentele să se comercializeze în sistem de restaurant, iar pentru vânzările la pachet petenta avea obligația să aplice TVA de 9%.

Referitor la fotografiile anexate de petentă la contestație, organul de soluționare constată că nu oferă informații veridice, reținându-se în principal că acestea nu sunt efectuate la aceeași dată, locația înglobează diferite faze de existență fără a fi precizată data realizării, acestea putând fi efectuate în afara perioadei supuse inspecției fiscale. De altfel, imaginile prezentate nu pot reprezenta o justificare pentru încadrarea tuturor vânzărilor efectuate la acest punct de lucru în categoria cotei de TVA de 5%, în condițiile în care spre exemplu societatea efectuează și livrări la domiciliu, clienții pot solicita preluarea la pachet a alimentelor, iar vânzarea de bere la sticlă nu se încadrează la cota de TVA de 5%.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, deoarece în urma examinării calitative a întregii operațiuni s-a constatat că elementele de prestare de servicii care precedă și însoțesc livrarea alimentelor nu sunt preponderente, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

11.1. 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;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății cu privire la TVA suplimentară în sumă de X3 lei.

III.2. Referitor la TVA în sumă de X4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă petenta beneficiază integral de dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției combustibilului și bunurilor/ serviciilor necesare exploatarei și funcționării autovehiculelor, în condițiile în care nu a făcut dovada că mijloacele de transport sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

În fapt, organele de control au constatat că, în perioada verificată, societatea a dedus integral TVA aferentă achiziției de combustibil, piese schimb auto, anvelope și servicii de înlocuit anvelope, dar nu a demonstrat că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, pe foile de parcurs nefiind menționate locul și scopul deplasării, în conformitate cu prevederile pct. 68 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 1/2016, dat în aplicarea art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Urmare a celor constatate, echipa de control a concluzionat că societatea a dedus fără drept TVA în sumă totală de X4 lei, reprezentând 50 % din TVA dedusă pentru achiziția combustibilului/pieselor de schimb (în sumă de X5 lei).

În drept, prevederile art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2016, coroborat cu Normele date în aplicarea acestuia și aprobate prin HG 1/2016, dispun că:

Codul fiscal:

„art. 298 Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

Normele date în aplicarea Legii 227/2015 aprobate prin HG 1/2016.

„68. (1) În aplicarea art. 298 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. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească**

foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(4) [...] Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta.”

Din prevederile legale sus-citate rezultă că pentru achiziția autoturismelor și pentru celelalte cheltuieli legate de vehiculele, a fost limitat la 50% dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice. Utilizarea numai în scopul activității economice a unui vehicul care dă dreptul la deducerea integrală a taxei, trebuie dovedită de către persoana impozabilă prin deținerea documentelor prevăzute de dispozițiile legale pentru deducerea taxei și prin întocmirea foii de parcurs care să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs. În caz contrar, dacă un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, fiind utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de utilizarea acestuia.

Referitor la consumul de combustibil și piesele de schimb pentru reparații auto, societatea menționează în contestație că a folosit autoutilitara, special izolată, pentru transport alimente și aprovizionare cu materii prime, exclusiv în scopul desfășurării activității conform foilor de parcurs.

În speță, însă, se reține că la control societatea a prezentat foi de parcurs în care nu sunt menționate locul și scopul deplasării, nefiind respectate dispozițiile pct. 68 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG 1/2016, dat în aplicarea art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Pe aceste foi de parcurs nu sunt menționate rutele, respectiv nu sunt indicate locațiile exacte, fiind precizat doar „X INTERN” sau „X-SÂMBĂȚA SUS”. Or, în aceste condiții, din cauza lipsei datelor, nu se poate determina cu exactitate că autovehiculul marca Peugeot a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice.

Organul de soluționare reține că motivul pentru care legiuitorul a impus îndeplinirea acestor condiții de formă este exact pentru a determina dacă un vehicul este utilizat exclusiv în scopul activității economice sau nu. Acesta este și motivul pentru care organele de inspecție fiscală în mod corect au analizat existența pe foile de parcurs a informațiilor minime prevăzute de normele legale, constatând lipsa de pe acestea a scopului și locului exact al deplasării, ceea ce face imposibilă stabilirea faptului că autovehiculul a fost utilizat exclusiv pentru activitatea economică a societății.

Totodată, se constată că pe unele foi de parcurs este înscris ca șofer dl G Andrei, administratorul societății, care era în acele perioade și angajat cu normă întreagă la altă societate comercială (de exemplu în foile de parcurs anexate la dosar este înscris că în perioada septembrie-noiembrie 2019 dl G Andrei ar fi parcurs în intervalul orar 8:00-16:00 curse în „X -intern”, pe trasee de aproximativ 100 km, dar în această perioadă el era angajat cu normă întreagă la SC NT SRL CUIX, având funcția de lucrător comercial.

Drept urmare, în condițiile în care din evidența fiscală a societății nu rezultă în folosul căror operațiuni economice a fost utilizat autovehiculul, în foile de parcurs nefiind precizat scopul și locul deplasării, fapt coroborat cu activitatea desfășurată în paralel de administratorul societății la SC NT SRL, iar societatea nu a probat nici în susținerea contestației utilizarea exclusivă a acestuia în scopul activității economice și că sunt îndeplinite toate condițiile pentru deducerea integrală a taxei, se reține că organele de control au

procedat corect refuzând la deducere 50% din taxa dedusă aferent achiziției de combustibil, piese schimb auto, anvelope și servicii de înlocuit anvelope.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, antecitat, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru TVA respinsă la deducere în sumă de X4 lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272 alin. (1) și (2), art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. X S.R.L.** împotriva **Deciziei de impunere** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice **nr. F-X/24.07.2020**, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la **TVA suplimentară în sumă de X lei, din care X1 lei reprezintă TVA respinsă la rambursare.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.