



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 140/30.03.2015
privind solutionarea contestației depuse de SC X SRL, înregistrată la
DGRFP Timișoara sub nr. .../17.12.2015.

D.G.R.F.P. Timișoara, Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizat asupra contestației depuse SC X SRL, RO..., înregistrată la O.R.C. sub nr. ..., cu sediul în ..., jud. Timiș, reprezentată de KKE în calitate de administrator, prin împuternicit MO conform procurii speciale emisă de notar public CME, încheiere de autentificare nr. .../10.02.2010, anexată în duplicat la dosarul contestației.

Prin contestația înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../17.12.2015, SC X SRL contestă obligații fiscale suplimentare în quantum total de ... lei, reprezentând TVA fără drept de deducere stabilit prin decizia de impunere nr. .../01.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../04.11.2015.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003, Republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată petenta arată faptul că prin decizia de impunere nr. .../18.08.2014 organele de inspecție fiscală au admis doar în parte cererea de rambursare TVA, respectiv pentru suma de ... lei, din suma de ... lei solicitată prin decontul de TVA, apreciind că în mod eronat s-ar fi cerut rambursarea de TVA cu privire la:

1. suma de ... lei aferentă facturii .../24.03.2015 - taxa comisie închiriere linie CF ...;

2. suma de ... lei pentru bunuri și servicii achiziționate în spațiul intracomunitar.

Petenta consemnează faptul că raportul de inspecție fiscală nr. .../04.11.2015 și decizia de impunere nr. .../04.11.2015 sunt netemeinice și nelegale pentru urmatoarele considerente:

Se încadrează în prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, în condițiile în care taxa achitată în vederea constituirii comisiei pentru închirierea unei linii ferate este destinată utilizării liniei ferate în vederea efectuării de operațiuni taxabile. Linia ferată destinată închirierii este o linie industrială și poate fi utilizată pentru transportul și încărcarea mărfurilor cu ridicata, în cazul petentei - cereale. Procesul de constituire a comisiei în vederea închirierii liniei ferate precedea în mod evident operațiunea de închiriere a liniei ferate, moment de la care prin utilizarea liniei ferate se vor efectua operațiuni taxabile. Prin urmare organul de control a constatat greșit că taxa de ... lei, aferentă constituirii comisiei de închiriere a liniei CF din ..., este nedeductibilă, fiind îndeplinite prevederile art. 145 alin 2, lit a) din Codul fiscal.

În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pentru bunurile și serviciile achiziționate din spațiul intracomunitar, petenta susține că a respectat prevederile art. 146 alin. (1) lit. e), exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente achiziției intracomunitare de bunuri efectuându-se prin deținerea facturii sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1), mai mult decât atât invocând și prevederile art. 157 alin. 2).

Petenta menționează că taxa de ... lei nu provine dintr-o achiziție intracomunitară a unui vehicul rutier motorizat, motiv pentru care organul fiscal a diminuat în mod eronat taxa dedusă pentru bunuri și servicii, pentru care s-a aplicat taxarea inversă, în sumă de ... lei.

Totodata societatea petentă a întocmit și prezentat foi de parcurs pentru autovehiculul ..., foi de parcurs care conțin cel puțin informațiile menționate în Normele metodologice ale Codului Fiscal, fiind utilizat în scopul activităților economice specificate de Normele metodologice ale Codului Fiscal, autovehiculul fiind utilizat conform Normele metodologice ale Codului Fiscal de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu.

Astfel, societatea petentă consideră că îndeplinește condițiile imperative de rambursare TVA, suma solicitată are în spate facturi care îndeplinesc condiția de act justificativ privind deductibilitatea TVA, solicitând admiterea contestației așa cum a fost formulată în vederea aprobării cererii de rambursare TVA pentru suma de ... lei.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../01.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, din suma totală de ... lei reprezentând TVA solicitată la rambursare, a fost aprobată

la rambursare TVA în sumă de ... lei și respinsă la rambursare TVA în sumă de ... lei, avându-se în vedere următoarele aspecte deficiente:

a) în perioada verificată societatea petentă a dedus TVA aferentă unei achiziții efectuate de la Compania Națională “CFR” S.A., reprezentând “taxă comisie închiriere linie CF ...” (factura .../24.03.2015). Conform actelor prezentate, inspecția fiscală constată că unitatea nu desfășoară niciun fel de activitate din care să realizeze venituri în zona localității R. Serviciile achiziționate nu au legătură cu obiectul de activitate al SC X SRL, respectiv acestea nu au fost efectuate în folosul realizării de operațiuni taxabile, din punct de vedere al TVA. Prin deducerea taxei aferente acestei achiziții, au fost încălcate prevederile art. 145(2), lit. a) din Codul fiscal, fiind stabilită TVA fără drept de deducere în cuantum de ... lei;

b) în ceea ce privește achizițiile supuse limitărilor speciale a dreptului de deducere, prevazute de art. 145, indice 1 din Codul fiscal, s-a constatat că, pentru autovehicolul utilizat de administratorul KKE, unitatea, din proprie inițiativă deduce taxa în proporție de 50% pentru: achiziția (în leasing) a mașinii, combustibilului și a tututor celorlalte costuri (ex: întreținere, etc) angajate de la furnizori/prestatori interni. Ca aspect deficient se arată că în cazul achizițiilor de bunuri (ex: jante, anvelope) și a serviciilor (ex: reparații, montaj jante) efectuate din spațiul comunitar, unitatea aplică taxarea inversă, în conformitate cu art. 157, alin.(2), respectiv în condițiile art. 133, alin.(2) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fără a ține cont de prevederile referitoare la dreptul limitat (de 50%) la deducerea TVA, stabilit de art 145, indice 1, din actul normativ invocat.

Organele de inspecție constată că formularele “foilor de parcurs” întocmite de SC X SRL nu respectă prevederile legale stabilite de pct. 45¹ din Normele metodologice (aprobat prin HG 44/2004, cu modificări), date în aplicarea art. 145¹, alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, se constată că din modul de întocmire al foilor de parcurs, unitatea verificată nu face dovada utilizării exclusive a autovehicolului în scopul activității sale economice. Formularele nu au înscris “scopul” deplasărilor și “norma proprie” de consum. În plus, din “foile de parcurs” completate de unitate, nu se poate stabili nicio corelație între cantitățile de combustibil (benzina) înscrise în bonurile fiscale și facturile înregistrate în contabilitate, pe de-o parte și, numărul de kilometri “parcurși” care figurează în foile de parcurs întocmite de societate, pe de altă parte. De asemenea se precizează că unele din localitățile regăsite pe rutele înscrise în foile de parcurs nu pot fi corelate cu clienți, furnizori sau alți colaboratori ai societății verificate (spre ex. Localitati precum Bucuresti, Oradea, Deva, Craiova, Otelu Rosu, Orsova, etc.). Pentru aceste deplasări în țară societatea nu a prezentat nici alte documente justificative, cum ar fi ordine de deplasare. Totodată din datele înscrise în foile de parcurs sunt

înscrise deplasări din România în Austria și retur care nu pot fi corelate nici măcar cu perioadele în care au fost efectuate reparații în Austria la autovehiculul cu nr. ..., utilizat de reprezentantul legal al societății.

Inspekția fiscală a procedat la diminuarea TVA dedusă de SC X SRL, în procentul legal de 50%, fiind, astfel stabilită taxă fără drept de deducere în sumă de ... lei (pentru toate bunurile și servicii achiziționate din spațiul intracomunitar pentru autovehiculul cu nr. ..., iar unitatea a aplicat taxarea inversă pentru TVA în cuantum de ... lei).

III. Luând în considerare constatările organelor de inspekție fiscală, motivele invocate de contestator, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

SC X SRL, RO..., înregistrată la O.R.C. sub nr. ..., are sediul în ..., jud. Timiș.

Petenta contesta Decizia de impunere nr.../01.11.2015 și Raportul de Inspekție Fiscală nr.../04.11.2015.

Față de cele de mai sus se reține că, potrivit art.213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 213. - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."

Astfel, potrivit art.85 și art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art.109 - (1) Rezultatul inspekției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspekție fiscală, în care se prezintă constatările inspekției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspekție fiscală se întocmește la finalizarea inspekției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspekție fiscală cuprinde și opinia organului de inspekție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspekție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale."

Astfel, din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexa a acesteia.

Se retine ca impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.206 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Totodata, conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F nr.1181/2007, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

"CAP. 5- Discuția finală cu contribuabilul

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.

În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.

De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele

organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere.”

CAP. 7 - Anexe

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la Raportul de inspecție fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatărilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele sau situațiile se întocmesc ori de câte ori este necesară sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operațiuni și în toate cazurile în care se prezintă și se susțin constatările din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele și situațiile anexate la Raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul societății”.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din O.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../04.11.2015, D.G.R.F.P Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată de petentă împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. .../01.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la baza emiterii acesteia stând Raportul de inspecție fiscală nr. .../04.11.2015.

În fapt, contestația a fost formulată împotriva obligațiilor fiscale suplimentare în quantum total de ... lei, reprezentând TVA fără drept de deducere, stabilite prin decizia de impunere nr. .../01.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../04.11.2015.

Din raportul de inspecție fiscală nr. .../04.11.2015 ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Timiș, a efectuat inspecție fiscală la SC X SRL, pentru perioada 27.03.2013 – 31.07.2015, în vederea soluționării decontului de TVA cu opțiune de rambursare, în sumă totală de ... lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspecție fiscală nr. .../04.11.2015, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .../01.11.2015 s-au stabilit obligații fiscale de plată, din care societatea petentă contestă TVA respinsă la rambursare în suma totală de ... lei, respectiv:

- suma de ... lei aferentă facturii .../24.03.2015 - taxa comisie închiriere linie CF ...;

- suma de ... lei pentru bunuri și servicii achiziționate în spațiul intracomunitar.

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

Cauza supusa solutionarii este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor servicii, în condițiile în care societatea nu a demonstrat ca au fost efectuate în beneficiul său și în scopul realizării operațiunilor sale taxabile, iar în susținerea contestației nu aduce niciun argument și nu depune niciun document care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la suma contestată.

În fapt, SC X SRL a dedus TVA în suma de ... lei aferentă facturii nr. .../24.03.2015, reprezentând “ taxa comisie închiriere linie CF ...”.

Prin raportul de inspecție fiscală nr. .../04.11.2015, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu are dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției efectuate în sumă de ... lei, întrucât unitatea nu desfășoară niciun fel de activitate din care să realizeze venituri în zona localității R, iar serviciile achiziționate nu au legătură cu obiectul de activitate al SC X SRL, respectiv acestea nu au fost efectuate în folosul realizării de operațiuni taxabile, din punct de vedere al TVA, în conformitate cu art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În drept, prevederile art.126, art. 145 și art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

Codul fiscal:

"Art. 126. - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

[...]

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2)."

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

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

(2) *Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

a) operațiuni taxabile; [...]."

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

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau, sa dețină o factură care să cuprindă informațiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]."

Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite, cumulativ, următoarele condiții: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și sunt efectuate în beneficiul persoanei impozabile, iar operațiunile au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi ca bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze cu documente ca achizițiile de bunuri și servicii facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.

Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor servicii care nu sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și pentru operațiuni pentru care nu se justifică în ce au constat respectivele servicii.

Referitor la justificarea deductibilitatii TVA aferentă achizițiilor se rețin următoarele:

În primul rând, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot sa 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".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel,

contrar susținerilor contestatarei, simpla achiziție de către persoana impozabilă a unui serviciu, nu constituie și o prezumție a utilizării acestuia în scop economic.

În al doilea rând, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 JR, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este înerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe langa condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Cu alte cuvinte, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept, în cadrul controalelor fiscale ulterioare, persoanele impozabile având obligația de a prezenta dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere.

Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care legislația fiscală și jurisprudența obligă acea persoană să justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Se reține că prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal condiționează deductibilitatea TVA aferentă achiziției unor servicii de intenția persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile. În același timp, contractarea unor bunuri și servicii premergătoare și prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere, persoana impozabilă interesată având obligația să prezinte, la cererea organelor fiscale, dovezi obiective care să demonstreze utilizarea acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Din acest punct de vedere, condițiile și formalitățile ce se cer a fi îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art. 145-146 din Codul fiscal și se evaluează în raport de momentul exercitării acestui drept de către persoana impozabilă, inclusiv în ceea ce privește condiționarea exercitării acestui drept de momentul manifestării intenției în practică.

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit ca SC X SRL nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă unei achiziții efectuate de la Compania Națională "CFR" S.A., reprezentând "taxa comisie închiriere linie CF ..." (factura .../24.03.2015).

Conform celor reținute de organele de inspecție fiscală, unitatea nu desfășoară niciun fel de activitate din care să realizeze venituri în zona localității R, iar serviciile achiziționate nu au legatură cu obiectul de activitate al SC X SRL, respectiv acestea nu au fost efectuate în folosul realizării de operațiuni taxabile, din punct de vedere al TVA.

Față de aspectele mai sus prezentate, argumentele invocate de SC X SRL în susținerea contestației în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor privind exercitarea dreptului de deducere nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele considerente:

Simpla deținere a unei facturi de achiziție de către o societate comercială destinate utilizării în vederea efectuării de operațiuni taxabile nu este suficientă pentru a demonstra că fiind în beneficiul societății și are scopul de a realiza operațiuni taxabile, așa cum eronat susține contestatoarea, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, care condiționează în mod evident

deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege.

Așa cum s-a aratat anterior, jurisprudența comunitară în materie, obligă persoanele impozabile să prezinte, la solicitarea autorităților fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente și concludente, care să susțină intenția declarată (și subiectivă) a acestora de a utiliza achizițiile în scop economic, în vederea desfășurării de operațiuni taxabile.

Se reține faptul că, nici în susținerea contestației, societatea petentă nu depune niciun document care să contrazică aspectele constatate de inspecția fiscală, referitoare la necesitatea și oportunitatea efectuării acestor servicii.

Astfel, achiziția unor servicii în scop economic, pentru realizarea afacerii nu este suficientă pentru asigurarea deductibilității tuturor achizițiilor realizate, și nu orice decizie luată în materie de afaceri, chiar dacă urmărește un scop economic pentru societate, este considerată ca fiind realizată și în scop fiscal.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul ca petenta nu a prezentat dovezi obiective care să susțină intenția sa de a utiliza serviciile achiziționate în beneficiul sau și în scopul realizării de operațiuni taxabile, propriile afirmații nefiind de natura să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, ținând seama de art.213 din Codul de procedură fiscală - *“(1) în soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestației se face în limitele sesizării.*

(...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În aceasta situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora”, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, dedusă din factura .../24.03.2015 – taxa comisie închiriere linie CF stația Recaș.

În consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru suma de ... lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../04.11.2015.

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

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere 100% pentru taxa aferentă achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii

aferente autoturismului utilizat de societate, în condițiile în care nu face dovada utilizării autovehiculului societății exclusiv în scop economic.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru 50% din TVA aferentă achizițiilor de bunuri (ex: jante, anvelope) și a serviciilor (ex: reparații, montaj jante) efectuate din spațiul comunitar conform art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal.

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

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

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

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

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

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

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară

sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs .

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin.(3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). [...] ”.

În speță, petenta pretinde deducerea integrală de 100% pentru cheltuielile auto aferente autovehiculului cu nr. ..., pe motiv că acestea sunt utilizate exclusiv în interesul societății.

Se reține că pentru deductibilitatea 100% a TVA-ului, legea fiscală prevede în mod expres ca utilizarea în scopuri economice să fie ”exclusivă”, orice utilizare în scop personal, chiar și pur ocazională, atrăgând deductibilitatea TVA-ului în procent de 50%, ceea ce implică ca foile de parcurs să conțină toate informațiile necesare care să demonstreze utilizarea exclusivă în scopuri economice a autovehiculelor societății.

Din constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la modul de întocmire a foilor de parcurs, se reține că societatea petentă nu face dovada

utilizării exclusive a autovehiculului în scopul activității sale economice. Formularele nu au înscrise “scopul” deplasărilor și “norma proprie” de consum. În plus, din “foile de parcurs” completate de unitate, nu se poate stabili nicio corelație între cantitățile de combustibil (benzina) înscrise în bonurile fiscale și facturile înregistrate în contabilitate, pe de-o parte și, numărul de kilometri “parcurși” care figurează în foile de parcurs întocmite de societate, pe de altă parte. De asemenea localitățile regasite pe rutele înscrise în foile de parcurs nu au legătură cu clienți, furnizori sau alți colaboratori ai societății petente (spre ex. localități precum București, Oradea, Deva, Craiova, Oțelu Roșu, Orsova, etc.). Pentru aceste deplasări în țară societatea nu a prezentat alte documente justificative, cum ar fi ordine de deplasare. Totodată din datele înscrise în foile de parcurs reiese deplasări din România în Austria și retur care nu pot fi corelate nici măcar cu perioadele în care au fost efectuate reparații în Austria la autovehiculul cu nr. ..., utilizat de reprezentantul legal al societății.

Totodată se mai reține că societatea din proprie inițiativă, în evidența contabilă a limitat dreptul de deducere a TVA (50%) aferentă leasingului și combustibilului utilizat pentru autovehiculul cu nr. ..., deficiențele intervenind doar la achizițiile intracomunitare de bunuri (ex: jante, anvelope) și servicii (ex: reparații, montaj jante) aferente autoturismului cu numărul de înmatriculare ..., utilizat de societate.

Se reține faptul că, în susținerea contestației, societatea petentă nu depune niciun document care să contrazică aspectele constatate de inspecția fiscală, respectiv foile de parcurs din care să rezulte scopul deplasărilor, precizarea locului deplasării pentru a face posibilă determinarea numărului de kilometri parcurși înscrși în aceste foi, a scopului deplasării și precizarea utilizatorului autoturismului respectiv care să demonstreze că, într-adevăr, autovehiculul a fost și este utilizat exclusiv în scopul activității economice.

Ca urmare, susținerea contestatarului precum ca societatea a întocmit și prezentat foi de parcurs care conțin cel puțin informațiile menționate în Normele metodologice ale Codului Fiscal, fiind utilizat în scopul activităților economice, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, fiind o simplă afirmație pro-cauză, câtă vreme nu este justificată cu foi de parcurs întocmite, așa cum se prevede în mod expres la pct. 45¹ alin. (2) din Normele metodologice date în baza art. 145¹ alin. (6) din Codul fiscal.

Față de cele anterior reținute contestația formulată de SC X SRL, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de ... lei.

Având în vedere cele mai sus prezentate, urmează a se dispune respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. .../04.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție

Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../04.11.2015, care vizează suma totală de ... lei.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. .../ se

D E C I D E :

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SRL, împotriva obligațiilor fiscale suplimentare în cuantum total de ... lei, reprezentând TVA fără drept de deducere stabilit prin decizia de impunere nr. .../01.11.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../04.11.2015.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL;
- A.J.F.P. Timiș–A.I.F cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL

...