

DECIZIA nr. 112/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
SC x SRL,
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/11.07.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti - Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sector 3 a Finantelor Publice-Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Juridice cu adresele nr.x/11.07.2014, nr. x/21.10.2014 si nr. x/02.02.2015, inregistrate la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. x/11.07.2014, x/22.10.2014 si x/06.02.2015 asupra contestatiei formulata de **SC x SRL**, cu sediul in Bucuresti, x si sediul ales in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 3 a Finantelor Publice sub nr. x/20.06.2014 si precizat prin adresa inregistrata sub nr.x/30.07.2014, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-x/11.06.2014 emisă în baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-x/11.06.2014, comunicata in data de 13.06.2014, prin care s-a respins la rambursare TVA în sumă totală de x lei și s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

Societatea contesta TVA stabilita suplimentar in suma de x lei (x lei- x lei) si accesorii aferente TVA in suma de x lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 (1) si art. 209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **SC x SRL**.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea a prezentat urmatoarele argumente:

In perioada 06.04.2010-28.02.2013, organul de inspectie fiscala a stabilit TVA nedeductibila in suma de x lei si TVA colectata in suma de x lei.

Din totalul in suma de x lei reprezentand TVA nedeductibila, societatea arata ca este nedeductibila numai suma de x lei reprezentand cota de 50% din TVA aferenta pieselor de schimb (x lei-x lei), iar diferenta in suma de x lei reprezinta TVA deductibila astfel:

1. Suma de x lei reprezentand cota de 50% din TVA aferenta pieselor de schimb este deductibila in baza prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003, intrucat:

- autoturismul x achizitionat in baza contractului de leasing x/16.05.2011 a facut obiectul contractului de inchiriere nr.x/30.10.2012 cu SC x SRL, drept urmare limitarea dreptului de deducere pentru achizitiile cu piesele de schimb in suma de x lei nu se aplica;

- autoturismul x achizitionat in baza contractului de leasing nr.x/13.05.2011 a fost dat in exploatare domnului x, in baza mandatului obtinut sa indeplineasca atributiile administratorilor, fapt mentionat in nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala. Autoturismul a fost folosit in activitatea economica a societatii pentru care justifica cu foi de parcurs (anexa nr.4) drept urmare nu se aplica limitarea dreptului de deducere pentru TVA aferenta achizitiilor de piese schimb in suma de x lei.

In sustinere invoca prevederile art.145 din Codul fiscal.

2. Suma de x lei reprezinta TVA deductibila (tamplarie PVC comuna x, gard panou bordurat si sarma ghimpata, montaj gard lvesti-efectuate in 2011 si manopera uzinare tablou instalatie electrica efectuata in luna mai 2012) aratand urmatoarele:

- in perioada efectuării lucrărilor pentru repararea împrejuririi terenului, contestatara era prestatorul lucrărilor de intretinere vie aflata in proprietatea lui x si x in calitate de arendatori conform contractelor anexate;

- in vederea desfasurării lucrărilor de plantare vie in comuna Ivesti in baza contractului de prestari servicii nr.2/30.03.2011 s-au demarat lucrari de intretinere si reparatii la cladirea proprietate personala a lui x, pe care societatea o utilizeaza in baza contractului de comodat pentru activitatile de birou, depozitare, etc, si pe care a si cumparat-o;

- in calitate de prestator de servicii catre intreprinderea individuala x (CUI x) arata ca scopul imprejuririi a fost de asigurare si protejare a lucrărilor efectuate pe suprafata viticola si sunt evidentiata in contabilitate la contul investitii in curs, deoarece in prezent nu sunt finalizate.

3. Suma de x lei reprezinta TVA deductibila aferenta facturii nr.x/02.11.2011 de la SC x SRL pentru servicii de paza in baza contractului nr.x/02.03.2011 conform anexa 3 respecta prevederile art.146 din Legea nr.571/2003. Contestatara arata ca aceste servicii au fost facturate in baza proiectului privind Restructurarea si reconversia plantatiilor viticole. Pentru serviciile in avans facturate, SC x SRL se angaja sa realizeze servicii de paza in urmatoorii trei ani pentru plantatia viticola incredintata pentru realizare si infiintare de catre contestatara. Incepand cu anul 2012 serviciile de paza nu s-au concretizat din lipsa de personal. Decontarea serviciilor de paza beneficiarului real II x la data realizarii efective s-a efectuat de catre **SC x SRL** pentru care societatea a prezentat deviz de lucrari, state de plata, fise de activitati lucrari, ce au fost prezentate organului de control.

Dovezile pe care se intemeiaza sunt:

- devizul de calcul pentru infiintare plantatie in care sunt stabilite masuri eligibile si sumele forfetare unde sunt incluse si serviciile de paza pe perioada infiintarii plantatiei;

- serviciile de paza s-au facturat in avans la prima transa de decontare conform masurii prevazuta proiect, urmand a se realiza pe perioada de eligibilitate rezultata din proiect. Incepand cu 2012 acestea sunt asigurate de **SC x SRL** si facturate catre intreprinderea individuala x. De asemenea, precizeaza ca a solicitat stornarea facturii de avans de catre SC x SRL pentru serviciile neonorate.

4. Suma de x lei reprezinta TVA deductibila aferenta achizitiei de autovehicule pentru care colectarea TVA de catre organul de inspectie fiscala este nefondata pentru motivele:

- a achizitionat patru autoturisme in baza contractelor de leasing. Conform documentelor justificative puse la dispozitia organelor de control, TVA aferent achizitiilor de autovehicule in perioada 01.01.2011-31.12.2011 este in suma de x lei din care nu si-a exercitat dreptul de deducere in suma de x lei conform facturii de avans seria FA nr.x/21.06.2011, inregistrata in contabilitate cu nota contabila x/30.07.2011 asa cum rezulta din anexa 10.

In sustinere contestatara arata ca ii sunt aplicabile prevederile Circularei nr.x/2009 privind aplicarea OUG nr.34/2009, art.32 pct. 10 din OUG nr.34/2009, art. 129 alin.(3) lit.a) si art.145 alin (1) din Codul fiscal, din coroborarea carora reiese ca dreptul de deducere se aplica pe valoarea la care se face transferul dreptului de proprietate la sfarsitul contractului de leasing, aceasta fiind considerata o livrare de bunuri.

Prevederile privind limitarea dreptului de deducere a TVA nu se aplica pentru ratele de leasing platite de utilizatori societatiilor de leasing intrucat conform art.129 alin (3) din Codul fiscal intrucat acestea reprezinta din punct de vedere TVA prestari servicii si considera eronata incadrarea facuta de organele de inspectie fiscala. De asemenea, societatea mentioneaza ca incepand cu data de 01.07.2012 a aplicat potrivit prevederilor art.145¹ din Codul fiscal limitarea cu 50% a dreptului de deducere a taxei aferenta ratelor de leasing facturate.

Pentru perioada 01.03.2013-31.07.2013 a solicitat rambursarea sumei de x lei pentru care nu i s-a acordat dreptul de deducere in suma de x lei reprezentand:

- x lei – 50% din TVA aferenta pieselor auto achizitionate pentru autoturismul x care a fost inchiriat in baza contractului incheiat cu SC x SRL (factura nr.x/29.04.2013), suma pe care o considera deductibila in baza prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003;

- x lei- TVA aferenta achizitiilor de autoturisme pentru care organul fiscal a colectat TVA, suma pentru care considera ca este nefondat modul de colectare.

Fata de cele invocate, societatea considera ca nu datoreaza accesoriile aferente TVA suplimentar de plata in suma totala de x lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-x/11.06.2014 emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-x/11.06.2014 s-a respins la rambursare TVA în sumă totală de x lei , s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de x lei si s-au calculat accesorii aferente TVA in suma de x lei.

III. Avand in vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei si prevederile legale in vigoare pe perioada supusa controlului se retin urmatoarele:

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-x/11.06.2014, organele fiscale au stabilit pentru perioada 06.04.2010-31.07.2013 o diferenta suplimentara de TVA de x lei, ceea ce a condus la respingerea la rambursare a TVA in suma de x lei, la stabilirea TVA de rambursat in suma de x lei si accesoriilor aferente in suma de x lei, pentru deconturile negative cu optiune de rambursare :

- nr.x/22.03.2013 (perioada 06.04.2010-28.02.2013) prin care a solicitat rambursarea TVA in suma de x lei;
- nr.x/26.08.2013 (perioada 01.03.2013-31.07.2013) prin care a solicitat rambursarea TVA in suma de x lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. F-x/11.06.2014 rezulta ca **SC x SRL** are ca obiect principal de activitate "cultivarea cerealelor, plantelor leguminoase si a plantelor producatoare de seminte oleaginoase"(cod CAEN 111).

Organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta suplimentara in suma de x lei, astfel:

- pe perioada **06.04.2010-28.02.2013** - suma de x lei, din care:
 - x lei TVA colectata suplimentar aferenta punerii la dispozitie cu titlu gratuit a autoturismelor din patrimoniul societatii, achizitionate in baza contractelor de leasing financiar: nr.x/16.05.2011 incheiat intre SC x SRL (vanzator) si x Leasing (locator) privind transmiterea dreptului de folosinta pentru un autoturism marca x, in valoare totala de x euro (inclusiv TVA), nr. x/13.05.2011 incheiat intre SC x SRL (vanzator) si x Leasing (locator) pentru un autoturism marca x, in valoare totala de x euro (inclusiv TVA), nr. x/04.01.2012 incheiat intre SC x SRL (vanzator) si x SA (finantator) pentru un autoturism marca x in valoare totala de x euro (inclusiv TVA) si nr.x/05.01.2012 incheiat intre SC x SRL (vanzator) si x SA (finantator) pentru un autoturism marca x in valoare totala de x euro (inclusiv TVA);
 - x lei -TVA nedeductibila in cota de 50% aferenta pieselor auto;
 - x lei -TVA nedeductibila aferenta achizitiei bunurilor si prestarilor servicii reprezentand tamplarie PVC comuna x, gard panou bordurat si sarma ghimpata, montaj gard lvesti efectuate in 2011 si manopera uzinare tablou-instalatie electrica efectuata in 2012, pentru care societatea nu demonstreaza ca sunt efectuate in scopul operatiunilor taxabile;
 - x lei - TVA nedeductibila aferenta facturii nr.x/02.11.2011 emisa de SC x SRL in valoare totala de x lei, reprezentand „avans paza” in baza contractului nr. x/02.03.2011;
- pe perioada **01.03.2013-31.07.2013** - suma de x lei, din care:
 - x lei TVA colectata suplimentar aferenta punerii la dispozitie cu titlu gratuit a autoturismelor (x, x, x si x) din patrimoniul societatii, achizitionate in baza contractelor de leasing financiar;
 - x lei - TVA nedeductibila in cota de 50% aferenta pieselor auto.

- Pentru diferentele suplimentare de TVA in suma de **x lei** s-au calculat:
- dobanzi de intarziere in suma de x lei pe perioada 25.04.2011-30.05.2014;
 - dobanzi de intarziere in suma de x lei pe perioada 25.07.2013 - 25.08.2013;
 - penalitati in suma de x lei pe perioada 25.04.2011-30.05.2014.

3.1. Referitor la TVA in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA aferenta achizitei a patru mijloace auto, prin reincadrarea tranzactiei, in conditiile in care punerea acestora la dispozitie cu titlu gratuit altor persoane este asimilata prestarii de servicii efectuate cu plata, iar argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările inspectiei fiscale cu privire la TVA contestata.

In fapt, in perioada verificata, **SC x SRL** a inregistrat pe perioada 01.01.2011-31.07.2013 TVA deductibila in suma de x lei reprezentand achizitia autoturismelor marca xx si doua autoturisme marca x in baza contractelor de leasing privind transmiterea dreptului de folosinta mai sus mentionate:

- x lei dedusa in perioada 01.01.2011-28.02.2013;
- x lei pe perioada 01.03.2013-31.07.2013.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. F-x/11.06.2014, in perioada verificata s-a constatat utilizarea temporara a bunurilor care fac parte din activele societatii in scopuri ce nu au legatura cu activitatea sa economica si punerea la dispozitie in vederea utilizarii in scop gratuit altor persoane si s-a procedat la colectarea TVA in suma de x lei, in conformitate cu prevederile art.129 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin contestatia formulata si prin explicatiile date in timpul inspectiei fiscale, SC x SRL sustine ca pana la 30.06.2012 limitarea dreptului de deducere a TVA nu se aplica pentru ratele de leasing platite de utilizatori societatilor de leasing, intrucat conform art.129 alin (3) din Codul fiscal acestea reprezinta din punct de vedere TVA prestari servicii si considera eronata incadrarea facuta de organele de inspectie fiscala.

De asemenea, societatea mentioneaza ca incepand cu data de 01.07.2012 a aplicat limitarea cu 50% a dreptului de deducere a taxei aferenta ratelor de leasing facturate potrivit prevederilor art.145¹ din Codul fiscal.

In drept, in ceea ce priveste sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata si a operatiunilor impozabile, potrivit Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, in vigoare pe perioada verificata:

"Art. 126 - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plata; (...)."

"Art.128 - (4) Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:

a) preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;

b) **preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi puse la dispozitie altor persoane în mod gratuit, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial; (...).**"

"Art.129 (4) - Sunt asimilate prestarii de servicii efectuate cu plata urmatoarele:

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, **dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;**

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice. ‘

“Art. 125¹ - (1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) 24. Prestarea către sine are înțelesul prevăzut la art. 129 alin. (4); (...).”

“Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

(...)

d) pentru operațiunile prevăzute la art. 129 alin. (4), suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii;”

Fata de cadrul legal menționat anterior se reține că, în sfera operațiilor impozabile se includ operațiunile care, în condițiile prevăzute de lege, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, aflate în sfera taxei, efectuate cu plată, realizate de o persoană impozabilă. Condiția referitoare la plata bunurilor implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută, respectiv a unui avantaj pentru client prin furnizarea de bunuri și/sau servicii, iar contrapartida obținută aferentă avantajului primit o constituie efectuarea plății către furnizor.

În sfera livrarilor de bunuri și prestațiilor de servicii efectuate cu plată sunt incluse și acele bunuri și servicii utilizate în scopuri care nu au legătura cu activitatea economică a persoanei impozabile sau cele care fac parte din activitatea economică a persoanei impozabile, dar sunt achiziționate pentru a fi puse la dispoziție pentru uzul personal al angajaților sau al altor persoane, în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

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

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reincadra 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 economice 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 reincadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **contrar susținerilor contestatei, simpla achiziție de către persoana impozabilă a unor bunuri și servicii, nu constituie și o prezumție a utilizării acestora în scop economic.**

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit că **SC x SRL** a achiziționat în leasing financiar patru autoturisme în baza facturilor emise de furnizori, ce nu au fost utilizate în scopul desfășurării activității sale economice generatoare de venituri ci au fost puse la dispoziția altor persoane în vederea utilizării în mod gratuit și au procedat la reincadrarea operațiilor în conformitate cu art. 11 din Codul fiscal, prin colectarea TVA, în conformitate cu prevederile art. 129 alin. 4 lit. b din Codul fiscal.

Din constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

1. Societatea a achizitionat patru autoturisme in baza contractelor de leasing financiar:

- nr.x/16.05.2011 incheiat intre SC x SRL (vanzator) si x (locator) privind transmiterea dreptului de folosinta pentru un autoturism marca x, in valoare totala de x euro(inclusiv TVA);

- nr. x/13.05.2011 incheiat intre SC x SRL(vanzator) si x (locator) pentru un autoturism marca x in valoare totala de x euro (inclusiv TVA);

- nr. x/04.01.2012 incheiat intre SC x SRL (vanzator) si x SA (finantator) pentru un autoturism marca x in valoare totala de x euro (inclusiv TVA);

- nr.x/05.01.2012 incheiat intre SC x SRL (vanzator) si x SA (finantator) pentru un autoturism marca x in valoare totala de x euro (inclusiv TVA).

2. Fata de aspectele constatate si in vederea finalizarii inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat, in data de 21.02.2014, in baza art. 94 alin.(3) lit.c) din Codul de procedura fiscala, explicatii scrise si documente justificative referitoare la scopul achizitionarii si al utilizarii autoturismelor achizitionate in baza contractelor de leasing.

3. Atat prin contestatia formulata, cat si prin raspunsul dat prin nota explicativa din data de 21.02.2014, anexata dosarului contestatiei, reprezentantul legal al societatii x precizeaza urmatoarele:

1.“Scopul achizitionarii autoturismelor este utilizarea lor in activitatile economice ale firmei.

2.x in calitate de administrator prin mandat foloseste autoturismul marca x.

Administratorul x foloseste autoturismul marca x.

Administratorul x foloseste autoturismul marca x.

Administratorul prin mandat x foloseste autoturismul marca x.”

3. Atasam prezentei foile de parcurs pentru autoturismele folosite:marca x, conform anexa 1 si 2, autoturism marca x conform anexa 3 si utilaj “tractor x conform anexa 4 si 5.”

Organele de inspectie fiscala au retinut urmatoarele:

Referitor la foile de parcurs lunare prezentate de societate care contin data plecare, locatie, data sosire, locatie sosire, distanta (km), organele de inspectie fiscala precizeaza ca **acestea nu mentioneaza** conducatorul auto, scopul deplasarii, traseul, km plecare, nr. Km urban/extrairban, norma de consum, litri consumati, cantitate alimentata, litri in rezervor, semnatura desi societatea are obligatia intocmirii foilor de parcurs semnate si stampilate, precum si a fisei de activitati zilnice a autovehiculelor (FAZ) prin care se urmareste consumul normat de combustibil pe baza consumului efectiv, a alimentariilor si a restului ramas in rezervor, prin aplicarea coeficientului prevazut in cartea tehnica, pe parcurs urban/extrairban.

De asemenea, societatea si-a desfasurat activitatea in perioada 2011-2012, la punctul de lucru, cu personal angajat cu carte de munca in urmatoarea structura: un director tehnic, un inginer, horticol, un tehnician horticol, doi mecanici agricoli, un inspector SSM, un tractorist, un lacatus si un muncitor.

Fata de documentele si de explicatiile prezentate de contestatara, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca SC x SRL nu poate sustine cu documente justificative argumentele din nota explicativa, respectiv utilizarea bunurilor achizitionate in scopul desfasurarii activitatii sale economice generatoare de venituri, ci pentru uzul personal, astfel incat au considerat ca societatea datoreaza TVA colectata in suma de x lei, potrivit prevederilor art.129 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la argumentele invocate de SC xSRL in sustinerea contestatiei raportat la aspectele anterior prezentate se retin urmatoarele:

1. Simpla achizitie a unor bunuri de catre o persoana juridica si implicarea in realizarea unor proiecte **nu este suficienta pentru a demonstra "intentia de a realiza operatiuni taxabile"**, asa cum sustine in esenta contestatoarea, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa-si poata deduce imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor, de vreme ce are prevazut in obiectul de activitate desfasurarea de operatiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni (...)**". Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achizitii sa fie subordonat utilizarii in folosul operatiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.**

2. **Invocarea de catre contestatara** a dreptului de deducere a TVA in virtutea faptului ca achizitia celor patru vehicule s-a facut cu respectarea dispozitiilor legale referitoare la operatiunile de leasing, precum si intentia de a le utiliza in scopul desfasurarii activitatii nu poate fi retinuta, avand in vedere urmatoarele considerente:

Cu privire la colectarea TVA in suma de x lei aferenta achizitiei autoturismelor, operatiune asimilata de inspectia fiscala unei prestari de servicii cu plata, conform art.129 alin.4 lit.b din Codul fiscal:

Invocarea ca justificare privind deducerea si solicitarea rambursarii TVA a respectarii prevederilor art.129 alin.3 lit.a si art. 145 alin.1 lit.a din Codul fiscal nu poate fi retinuta, intrucat, asa cum s-a aratat la punctul anterior, organele de inspectie fiscala nu au motivat neacordarea dreptului la rambursare prin neacceptarea deducerii TVA de pe documente legal intocmite, sau lipsa valabilitatii contractului de leasing si a neincadrarii operatiunii de leasing ca prestare de servicii, ci prin neutilizarea bunurilor in folosul operatiunilor prevazute de art.145 alin.2 din Codul fiscal *prin punerea la dispozitia altor persoane in vederea utilizarii cu titlu gratuit a bunurilor respective pentru care a fost dedusa TVA.*

Astfel:

- potrivit afirmatiilor societatii, scopul achizitionarii autovehiculelor a fost acela de a fi utilizat pentru activitatile firmei, fara a depune in sustinerea contestatiei documente care sa demonstreze utilizarea in acest scop;

- prezentarea foilor de parcurs nu este in masura sa justifice utilizarea autoturismelor pentru desfasurarea obiectului de activitate al societatii pentru care se solicita TVA ;

- nu a prezentat nicio fisa a postului, anexa la contractul individual de munca in conformitate cu legislatia muncii, din care sa reiasa persoanele angajate cu atributii de sofer prevazute in fisa postului;

- nu a prezentat ordine de deplasare sau alte documente din care sa reiasa ca autoturismele au fost utilizate exclusiv pentru deplasari in interes de serviciu;

- din anexa nr.9 la RIF reiese ca niciuna din persoanele care au utilizat autoturismele figureaza angajate ale societatii.

Din cele anterior prezentate rezulta ca **achizitia si folosinta autoturismelor in discutie nu a fost justificata in raport de structura personalului angajat, nu au fost prezentate documente care sa si demonstreze afirmatiile din nota explicativa, punctul de vedere si contestatia formulata ori afirmatiile respective sunt contrazise de documente oficiale** astfel ca toate sustinerile contestatarii apar ca **simple afirmatii pro-causa, nedovedite sau contradictorii.**

Prin urmare, societatea contestatara nu a prezentat nicio dovada privind utilizarea autoturismelor achizitionat in folosul desfasurarii activitatii persoanei juridice si nu prezintă

În susținerea contestației documentele justificative menționate care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Asa cum s-a aratat anterior, jurisprudenta comunitara in materie, obliga persoanele impozabile sa prezinte, la solicitarea autoritatilor fiscale abilitate, acele dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente, care sa sustina intentia declarata (si subiectiva) a acestora de a utiliza achizitiile in scop economic, in vederea desfasurarii de operatiuni taxabile.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 156 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 156. - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

(...) c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare** în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(....)."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art. 56 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, **contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri.**"

"Art. 65 - (1) Contribuabilul **are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal**".

Totodata, potrivit art.105 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata **"inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere"**, iar potrivit Normei metodologice pentru aplicarea Codului de procedura fiscala, republicata, aprobata prin HG nr.1050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.(...)."

Prin urmare, inspectia fiscala are obligatia de a examina starile de fapt si raporturile juridice relevante pentru impunere si de a analiza documentele justificative din perioada supusa inspectiei fiscale prezentate de societate.

Astfel, referitor la colectarea TVA se retine faptul ca, chiar si in situatia in care s-a acordat deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor efectuate de la furnizori, inspectia fiscala este indreptatita sa procedeze la colectarea TVA pentru sumele respective, in situatia in care, urmare verificarilor efectuate a constatat ca *bunurile nu au fost achizitionate in vederea realizarii obiectului de activitate pentru care a fost infiintata persoana juridica si in scopul desfasurarii activitatii economice generatoare de venituri, ci in folosul personal.*

Fata de prevederile legale invocate si de documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, desi societatea sustine ca scopul achizitiei celor patru vehicule a fost acela de a asigura buna desfasurare a activitatii **nu a adus nicio dovada obiectiva care sa demonstreze utilitatea bunurilor** din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Ca urmare, nu pot fi retinute simplele afirmatii ale contestatarei potrivit carora avea drept de deducere a TVA aferenta achizitiilor in cauza pentru ca societatea nu dovedeste printr-un probatoriu adecvat, cerut expres de legea fiscala, ca acesta a fost necesara in

scopul activitatii proprii, astfel incat toate prevederile legale invocate intaresc constatarile organului de inspectie fiscala, societatea neprezentand niciun document si niciun argument suplimentar fata de constatările organelor de inspectie fiscala, din care sa rezulte utilizarea autovehiculelor pentru activitati prevazute de legea fiscala.

În consecință, ținând seama că pentru serviciile prestate de SC x SRL al cărui reprezentant este dl. x, sunt suportate de către contestatara, cu titlu gratuit în favoarea domnilor x, x, în conformitate cu prevederile art.129 alin.(4) lit.b) coroborate cu art.137 alin.(1) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține că în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentară în sumă de x lei stabilind baza de impozitare pentru serviciile prestate cu titlu gratuit în favoarea altor persoane ca fiind suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru realizarea prestării de servicii.

In ceea ce priveste TVA aferenta avansului in suma de x lei, inscrisa in factura nr.x/21.06.2011 intocmita in baza contractului de leasing nr.x/13.05.2011, din documentele existente la dosarul cauzei (anexa 1-situatia diferentelor de TVA colectata stabilite din contractele de leasing) rezulta ca organul de inspectie fiscala nu a luat -o in calcul la stabilirea TVA colectata in suma de x lei (pe perioada 01.01.2011-28.02.2013) , intrucat nici contestatara nu si-a exercitat dreptul de deducere pentru aceasta suma, ori organul fiscal a colectat TVA la nivelul taxei deduse de aceasta.

In consecinta, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca serviciile prestate cu titlu gratuit de SC x SRL în favoarea altor persoane este o operatiune asimilata unei livrari de bunuri cu plata, operatiune taxabila din punct de vedere al taxei colectate, astfel incat are obligatia de a colecta TVA in suma de x lei aferenta achizitiei, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei, stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-x/11.06.2014.

3.2. Referitor la TVA in suma de x lei (x lei+x lei)

Cauza supusa solutionarii este daca societatea beneficiaza de deducerea in cota de 50% a TVA aferenta pieselor de schimb pentru autoturismele achizitionate in baza contractelor de leasing, in conditiile in care nu a prezentat foi de parcurs pentru a dovedi utilizarea autoturismelor exclusiv in scop economic si nu face dovada ca achizitiile sunt atribuibile unui vehicul aflat in proprietatea sau folosinta societatii .

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de piese schimb pentru vehicule astfel:

- x lei (x lei in perioada 06.04.2010-28.02.2013 si x lei in perioada 01.03.2013-31.07.2013 -pentru autoturismul x achizitionat in baza contractului de leasing nr.x/16.05.2011;

- x lei - in perioada 06.04.2010-28.02.2013 pentru autoturismul x achizitionat in baza contractului de leasing nr. x/13.05.2011.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au retinut ca SC x SRL nu a facut dovada utilizarii autoturismelor pentru activitatile inscrise in exceptiile prevazute de lege si nu a dedus TVA in cota de 50% pentru anul 2012 si 2013, ceea ce a atras neacceptarea la deducere a TVA in suma de x lei, inclusa in totalul de x6 lei.

Societatea contestatoare sustine ca nu i se aplica limitarea dreptului de deducere pentru TVA, iar prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala nu-i sunt aplicabile deoarece justifica cu foi de parcurs folosirea autoturismului x in activitatea economica a societatii si cu contractul de inchiriere nr.53/30.10.2012 incheiat cu SC x SRL in cazul autoturismului x.

In drept, potrivit art. 145, art. 145¹ si art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 145. – (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]”.

“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.**

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) Prevederile alin. (1)-(3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(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.”

“Art. 146. – (1) **Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:**

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

Totodată, conform pct. 45¹ și pct. 46 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 parcursi, 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). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146-147¹ din Codul fiscal.”

Astfel, in conformitate cu prevederile legale anterior citate, orice persoana impozabila are dreptul la deducerea integrala a TVA aferenta achizitiilor de piese schimb, daca face dovada ca sunt legate de autovehicule utilizate exclusiv in scop economic si sunt justificate cu facturi care au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.

În speta, din raportul de inspectie fiscala nr F-x/11.06.2014 (pg. 9/26 si 14/26) reiese ca societatea si-a dedus TVA aferenta achizitiilor de piese schimb in suma de x lei aferenta folosintei in sistem leasing a autoturismelor pentru care societatea nu face dovada ca sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, respectiv nu a prezentat foi de parcurs (pg. 16/26 din RIF) întocmite în conformitate cu prevederile legale.

În raport de cele prezentate anterior si de documentatia existenta in dosarul cauzei rezulta ca motivatiile contestatarei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, avand in vedere urmatoarele:

- **prevederile art. 145¹ din Codul fiscal** referitoare la limitarea dreptului de deducere pentru achizitiile de combustibili **vizeaza toate vehicule rutiere motorizate** avand o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg sau mai puțin de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului;

- societatea a utilizat **vehicule rutiere motorizate** (autoturismul x si x) ce intra sub incidenta prevederilor art. 145¹ din Codul fiscal si **pentru care avea obligatia sa justifice utilizarea exclusiva a acestora in scopuri economice pe baza de foi de parcurs**; de altfel, din raportul de inspectie fiscala reiese ca taxa aferenta achizitiilor a fost acceptata partial ;

- in masura in care piesele de schimb au fost utilizate pentru autoturismul x, societatea avea obligatia sa justifice ca acesta a fost utilizat in scopul realizarii operatiunilor taxabile potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, prin prezentarea de documente, ori darea in exploatare a autoturismului catre domnul x nu o justifica asa cum s-a retinut si la pct. 3.1. din prezenta decizie;

- desi recunoaste prin contestatie faptul ca justificarea consumului de piese schimb se putea realiza cu ajutorul foilor de parcurs, societatea contestatoare **nu a prezentat in sustinerea contestatiei niciun document care sa contrazica constatările organelor de**

inspecție fiscală menționate în raport în ceea ce privește neprezentarea documentelor prin care să se facă dovada că au fost utilizate în scopul activității economice a societății.

În ceea ce privește TVA dedusă în suma de x lei aferentă pieselor de schimb achiziționate pentru autoturismul x nu poate fi reținut argumentul contestatarii potrivit căreia acesta a făcut obiectul unui contract de închiriere, întrucât din conținutul acestuia reiese că obiectul închirierii îl constituie autoturismul cu nr. de înmatriculare x (fără alte elemente de identificare) ori din facturile în baza cărora contestatara a efectuat deducerea reiese că nr. de înmatriculare al autoturismului pentru care solicită deducerea este x.

În consecință, față de cele anterior prezentate contestația **SC x SRL** urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente

3.3. Referitor la TVA în suma de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă avansului achitat în luna noiembrie 2011 pentru servicii de pază, în condițiile în care societatea contestatoare a înregistrat la luna noiembrie 2011 suma de x lei reprezentând TVA aferentă cheltuielii în avans, fără să storneze contravaloarea avansului plătit și fără să i se presteze efectiv serviciile.

În fapt, SC x SRL a înregistrat și dedus în luna noiembrie 2011, taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă facturii nr.x/02.11.2011 în sumă totală de x lei emisă de SC x SRL reprezentând "avans pază".

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2011, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă avansului pentru servicii de pază pentru plantația viticolă, fără a storna avansul plătit și nu a admis la deducere TVA în suma de x lei aferentă facturii nr. x/02.11.2011, având în vedere următoarele considerente:

- societatea nu a pus la dispoziția organelor de control decât contractul de prestări servicii nr. x/30.03.2011, fără a face dovada că au fost întocmite rapoarte de lucru, care sunt obiectivele pazite, ore lucrate, pontaje, dotarea cu echipament de protecție acceptat de beneficiar sau orice alte documente din care să rezulte că aceste servicii au fost efectiv prestate și în ce au constat;

-factura a fost înregistrată în contul 471 "cheltuieli în avans".

Prin nota explicativă din 21.02.2014 data de imputernicire administratorului societății la solicitarea organelor de inspecție privind modul în care SC x SRL a efectuat serviciile de pază pentru care a emis factura nr.x/02.11.2011, la pct.8 se precizează că « pază a fost efectuată de salariați și zilieri, urmând să prezente documente suplimentare ».

Societatea susține că furnizorul nu a stornat avansul acordat furnizorului pentru servicii de pază în luna noiembrie 2011, iar serviciile de pază nu s-au concretizat din lipsa de personal.

Totodată, precizează că SC x SRL nu a mai avut posibilitatea de a efectua operațiuni comerciale, dar nu a mai emis factura de stornare pentru serviciile neonorate.

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

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

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

"Art.134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;
b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora**”,

„**Art. 137. - (1)** Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

„**Art. 145. - (1)** Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) **operațiuni taxabile.**”

„**Art. 146. - (1)** Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **sa și demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiilor taxabile respective. De altfel, contrar susținerilor contribuabilei, simpla prezentare a unor documente (contract + factura) nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.**

Prin urmare, conform dispozițiile legale precitate, rezulta că pentru lucrările decontate pe baza de situații de lucrări faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări ori la data la care aceste situații de lucrări sunt acceptate de beneficiar, baza de impozitare constituind-o toată contrapartida pe care prestatorul o obține sau urmează să o obțină de la beneficiar și pentru care prestatorul are obligația emiterii facturilor aferente.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că societatea contestatoare a înregistrat și a dedus în luna noiembrie 2011 taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei aferentă facturii în sumă totală de x lei.

Societatea contestatoare arată că pentru serviciile facturate în avans, furnizorul se angaja să realizeze servicii de paza pentru plantația viticolă în următorii trei ani, servicii care nu au fost prestate.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că, întreaga valoare a avansului plătit pentru factura către S.C x S.R.L figurează ca sold debitor în fișa partener pentru contul 471 *“Cheltuieli în avans”*, iar contestatoarea nu a întreprins demersurile necesare pentru derularea tranzacțiilor care fac obiectul contractului nr.x/02.03.2011 pentru care s-a emis avansul și nu a depus în susținerea contestației niciun document care să facă dovada prestării serviciilor de paza.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele societății, având în vedere următoarele considerente:

1. Simpla contractare a serviciilor de catre societatea contestatara **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident rambursarea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

2. Invocarea dreptului de deducere a TVA prin faptul ca serviciile urmau a se realiza pe perioada de eligibilitate rezultata din proiect, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat, astfel cum a fost retinut anterior:

- factura **nu contine detalii** privind contractul in baza caruia s-a facturat avansul, modalitatea de realizare a contractului, data/ora/locatia desfasurarii activitatilor, etc.

- taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă **numai în măsura în care societatea justifică cu documente:**

- realitatea prestarii serviciilor achizitionate;

- numarul de ore prestate pentru fiecare operatiune in parte;

- resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza;

- modalitatea de calcul a tarifelor stabilite pentru serviciile prestate facturate;

s.a.

Se retine ca, din documentele anexate la dosarul cauzei, **nu rezulta** ca serviciile achizitionate de la SC x SRL SRL, au fost prestate efectiv, cu atat mai mult, cu cat insasi contestatara recunoaste prin contestatia formulata precizeaza ca SC x SRL nu a prestat serviciile de paza pentru care a emis factura de avans din cauza lipsei de personal si nici nu a stornat-o, iar pe de alta parte arata ca beneficiarul real al prestarii este in fapt intreprinderea individuala x si pentru care incepand cu 2012 contestatara a asigurat paza si pentru care a intocmit documente care sa dovedeasca prestarea serviciilor de paza efectuata cu personal angajat de SC x SRL.

Se retine faptul ca in sustinerea contestatiei, **SC x SRL** nu depune niciun document care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala referitoare la necesitatea si oportunitatea efectuarii acestor servicii, respectiv documente prin care sa demonstreze ca serviciile mentionate au fost efectiv prestate sau urmeaza a fii prestate in beneficiul societatii contestatare, desi potrivit art.206 si art.213 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că **SC x SRL** nu a prezentat documente care să înlăture constatările organelor de inspectie fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că aceasta nu are drept de deducere a TVA în sumă de x lei aferenta achizitiei de servicii de paza prestate de SC x SRL , fapt pentru care, cu privire la acest capat de cerere contestația va fi respinsă ca neintemeiată și nesustinuta cu documente, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

3.4. Referitor la TVA in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea poate beneficia de dreptul de deducere a taxei aferente achizitiei de materiale si servicii, in conditiile in care nu a facut dovada utilizarii acestora in folosul unor operatiuni taxabile.

In fapt, potrivit raportului de inspectie fiscala nr. F-x/11.06.2014, organele de inspectie fiscala nu admis la deducere in perioada **06.05.2011-24.05.2011** TVA in suma de

x lei reprezentand achizitii de bunuri si servicii care nu sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile, respectiv achizitii de materiale aferente investitiei din comuna Ivesti, judetul Galati, reprezentand gard panou bordurat si sarma ghimpata, montaj gard Ivesti, tamplarie PVC Ivesti, manopera uzinare tablou-instalatie electrica.

Prin contestatia formulata **SC x SRL** sustine ca achizitiile sunt destinate imprejmuirii terenului situat in comuna x aflat in proprietatea domnilor xx, pe care l-a utilizat in baza contractului de arenda, precum si a lucrarilor de intretinere si reparatii la cladirea situata pe acelasi teren si a fost utilizata in baza contractului de comodat din data de 03.01.2011.

In drept, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) operatiuni taxabile [...].

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Conform dispozitiilor legale ante-citate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor (achizitiilor) de bunuri si servicii este conditionat de utilizarea acestora in folosul operatiunilor taxabile, adica in folosul livrării de bunuri sau prestării de servicii, la care s-a aplicat cota taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta iesirilor.

Astfel, potrivit dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile isi pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor, numai daca achizitiile indeplinesc mai multe conditii cumulative, si anume: achizitiile au avut loc in mod efectiv, au legatura cu activitatea economica a persoanei achizitoare si sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile, avand la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.

In lumina acestor considerente si in continuarea lor, exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale avand dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa demonstreze ca operatiunile au fost efectiv prestate si ca sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni impozabile care-i dau drept de deducere, deductibilitatea TVA fiind conditionata de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond cat si a celor de forma.

Se retine faptul ca legiuitorul a conditionat dreptul de deducere, printre altele, si de destinatia acestor achizitii, respectiv ca ele sa fie **utilizate in folosul operatiunilor impozabile ale persoanei impozabile.**

Astfel, rezulta ca **SC x SRL** are dreptul sa deduca TVA aferenta bunurilor achizitionate, inasa doar daca respecta limitele si conditiile de deductibilitate prevazute la art. 145 si art.146 din lege.

In raport de aceste reglementari se retine faptul ca nu se acorda dreptul de deducere a TVA datorata sau achitata pentru bunurile care nu vor fi utilizate în scopul desfasurarii activitatii economice a persoanei impozabile care achizitioneaza aceste bunuri si servicii.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

-obiectul contractului de comodat incheiat in 03.01.2011 incheiat intre x in calitate de proprietar si **SC x SRL** in calitate de comodatar, il reprezinta predarea cu titlu gratuit a folosintei constructiilor situate in comuna x (**sopron, anexa, WC, groapa var fara**

acoperis, grajd si spalator), spre a fi folosit de comodatari cu destinatia activitate birou si depozitare;

- conform art.4. din contractul de comodat in sarcina comodatarului intra "cheltuielile necesare reparatiilor acestuia, neavand dreptul sa ceara restituirea acestora de la comodant ;

- comodatarul si-a asumat obligatia vizand reparatii constand in tamplarie PVC, iar in fapt achizitia bunurilor in cauza a vizat modernizarea imobilului si constituie o obligatie suplimentara ce depaseste natura contractului de comodat, fiind in sarcina proprietarului comodant, iar pe de alta parte nu au fost depuse documente din care sa reiasa ca au fost montate in aceasta locatie;

- sustinerea contestatarei potrivit careia TVA aferenta cheltuielilor cu amenajarea constructiilor sus mentionate este deductibila pe motiv ca acestea sunt asumate prin contractul de comodat si reprezinta cheltuieli de intretinere si reparatii nu poate fi retinuta avand in vedere faptul ca prin contract, comodatarul este obligat sa suporte cheltuielile necesare folosintei lucrului, respectiv reparatii mici locative, care reprezinta un accesoriu al folosintei, spre deosebire de reparatii capitale si repararea degradarilor provenind din uzul normal al lucrului, din vechime ori dintr-o cauza de forta majora, care cad in sarcina proprietarului, conform art.1420 si art.1448 din Codul civil; mai mult, dupa cum considera doctrina juridica, proprietarul este dator sa-i restituie comodatarului si cheltuielile utile efectuate in scopul ameliorarii starii materiale a bunului si care, desi nu sunt necesare, sporesc valoarea lucrului.

Argumentul contestatarei potrivit caruia devine proprietara incepand cu **10.12.2012**, in baza contractului de vanzare-cumparare cu incheiere de autentificare nr.x/10.12.2012 incheiat cu proprietarul x, nu justifica achizitia bunurilor in raport cu specificul activitatii desfasurate si utilizarea lor.

Nici sustinerea contestatarei privind destinatia achizitiilor in vederea imprejmuirii terenului in discutie nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat insasi aceasta arata ca a fost efectuata in folosul unor servicii prestate (plantare si intretinere vie) pentru beneficiarul x.

Tinand seama de faptul ca deductibilitatea TVA trebuie apreciata in raport de destinatia (scopul economic urmarit) si fata de documentele existente la dosarul cauzei reiese ca societatea nu a facut dovada ca a utilizat bunurile in folosul operatiunilor sale impozabile. Mai mult, contestatara nu depune niciun document care sa probeze locul unde au fost montate aceste achizitii.

Contestatara nu a dovedit necesitatea si utilitatea efectuarii achizitiilor ce fac obiectul facturilor in cauza, din documentele existente la dosarul cauzei rezultand ca reprezinta in fapt o investitie la un bun imobil care nu se afla in proprietatea acesteia (achizitiile fiind efectuate pana la data de 10.12.2012 cand devine proprietara bunurilor imobile imbunatatite), nefiind îndeplinita conditia legala pentru deducerea TVA din perspectiva destinatiei bunurilor prevazute de art.145.

Fata de cele prezentate, societatea nu aduce nicio dovada privind sustinerea acesteia privind utilizarea materialelor si serviciilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile in intelesul TVA, contestatia este neintemeiata, motiv pentru care contestatia **SC x SRL** urmeaza a fi respinsa ca atare pentru capatul de cerere privind TVA in suma de **x lei**.

3.5. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza accesoriile in suma de x lei aferente TVA, in conditiile in care, la pct. 3.1-3.4. al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA contestata.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-x/11.06.2014 s-au calculat, pentru perioada 25.04.2011-30.05.2014, accesorii aferente TVA in suma de x lei.

Contestatara nu aduce niciun argument cu privire la acest capat de cerere.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

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

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv”.

Incepând cu 10.04.2011, conform Ordonanței de urgență nr. 39/2010:

„(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Incepand cu 01.03.2014, conform Ordonanței de urgență nr. 8/2014:

(7) Nivelul dobânzii este de **0,03%** pentru fiecare zi de întârziere.

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1-3.4 din prezenta decizie prin care s-a dispus respingerea contestatiei pentru diferentele suplimentare stabilite in urma inspectiei fiscale si in virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, contestatia **SC x SRL** urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.126, art. art.145¹, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 205 alin. (1), art.206 alin. (1), si art. 216 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata,

DECIDE

Respinge contestatia formulata de **SC x SRL** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-x/11.06.2014 emisa de Administratia Sector 3 a Finantelor Publice cu privire la TVA stabilita suplimentar in suma de **x** lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.

