

DECIZIA NR.1026

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice-Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice , prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P., cu privire la contestatia formulata de Societatea X.

SOCIETATEA X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala, contestand partial actul administrativ fiscal , respectiv contestatia priveste obligatiile fiscale taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii prin remiterea acesteia contribuabilului sub semnatura conform adresei existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost depusa, prin posta, inregistrata la A.J.F.P. conform plicului existent in original la dosarul cauzei; contestatia a fost inregistrata la A.J.F.P. conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe aceasta, aflata in original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1), art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de SOCIETATEA X .

I.Societatea X formuleaza contestatie împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala prin care organele fiscale au stabilit în sarcina sa obligații fiscale suplimentare și solicita admiterea contestatiei și anularea partiala a actului administrativ din urmatoarele motive:

Cu privire la TVA solicitata la rambursare prin Decontul de TVA din luna noiembrie 2018, înregistrat la organul fiscal teritorial , respinsa la rambursare de către organele de inspectie fiscala, societatea contestatara arata ca:

-a dedus TVA aferenta chiriei pentru doua mijloace de transport ; chiria pentru autovehiculul aferenta lunii noiembrie 2018 a fost stornata partial de furnizor în luna decembrie 2018 și a fost scazuta din diferențele de TVA din luna decembrie 2018.

- cu privire la autovehiculul .. societatea sustine ca acesta a fost utilizat pentru transferul calatorilor către statiile principale de imbarcare iar în susținere au fost atasate foi de parcurs aferente perioadei 30.10.2018-30.11.2018, rezultand ca autovehiculul a parcurs pe teritoriul național distanța de.. cu un consum de .. litri.In

urma controlului , TVA a fost constituita ca diferența, concluzionandu-se ca pentru aceasta suma nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate.

Societatea contestatara considera ca în mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara aferenta achizitiei de combustibil pentru care s-a reținut ca nu ar fi existat corespondenta în veniturile înregistrate.

Contrar celor concluzionate de organele de inspectie fiscala societatea sustine ca a realizat venituri urmare transferurilor de călători efectuate cu autovehiculul .. , dovada fiind factura fiscala emisa de furnizor pentru contravaloarea biletelor de călătorie vândute aferente serviciilor de transport efectuate de societate inclusiv cu autovehiculul , acesta fiind autovehiculul care efectueaza transferurile de călători de la punctele de plecare către autovehiculul de linie și de la autovehiculul de linie către destinație precum și biletele de transport emise direct de societate pentru aceste servicii; anexeaza factura și situația biletelor vândute pentru care a fost necesar ca autovehiculul ... sa transporte pasagerii în localitatile de destinație.

Cu privire la TVA solicitata la rambursare prin Decontul de TVA din luna decembrie 2018, înregistrat la organul fiscal teritorial , respinsa la rambursare de către organele de inspectie fiscala, societatea contestatara arata ca:

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta chiriei pentru doua mijloace de transport pentru care nu s-a făcut dovada utilizarii în folosul operatiunilor taxabile deci care nu au corespondenta în veniturile înregistrate de societate în anul 2018.

Societatea contestatara arata ca pentru autovehiculul .. a prezentat foi de parcurs pentru perioada cuprinsă între 01.11.2018-31.12.2018 pentru a justifica activitatea și implicit veniturile.

Societatea sustine ca autovehiculul ... este utilizat în Germania pentru transferul calatorilor și transportul soferilor de la și la locurile de cazare la cele de imbarcare; ataseaza factura emisa de Societatea.. pentru doua servicii de spălat/curatat interior.

Societatea contestatara considera ca în mod eronat s-a constatat ca , mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare.. pentru care s-a înregistrat un consum de .. litri combustibili achizitionati pe teritoriul național nu s-ar fi înregistrat venituri în luna decembrie; contrar celor concluzionate de organele de inspectie fiscala, s-au realizat venituri urmare transferurilor de călători efectuate cu autovehiculele... și ...dovada fiind foile de parcurs , factura emisa de Societatea ... pentru contravaloarea biletelor de călătorie vândute aferente serviciilor de transport efectuate de societate cu aceste autovehicule.

La contestatia formulata, societatea contestatara anexeaza contractul de prestari servicii, factura fiscala, respectiv contractul de prestari servicii .. și factura fiscala precum și dovada platii facturilor aferente cursei speciale efectuata cu autovehiculul...; contractele de inchiriere incheiate de societate cu proprietarul autivehiculelor în cauza, facturile emise de proprietar precum și dovada platii facturilor.

Invoca în susținere dispozitiile art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și solicita admiterea contestatiei .

II.Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala s-a stabilit in sarcina Societatii X obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA și totodata s-a respins la rambursare TVA solicitata la rambursare prin Decontul de TVA din luna noiembrie

2018 , înregistrat la organul fiscal și TVA solicitata la rambursare prin Decontul de TVA din luna decembrie 2018, înregistrat la organul fiscal .

Societatea X contesta partial actul administrativ fiscal și anume contesta TVA stabilită suplimentar pentru luna noiembrie 2018 și TVA stabilită suplimentar pentru luna decembrie 2018.

Din Raportul de inspectie fiscala , cu privire la TVA stabilită suplimentar de organele de inspectie fiscala pe luna noiembrie 2018 rezulta:

Cu privire la TVA respinsa de deductibilitate pe motiv ca nu s-a făcut dovada utilizarii mijloacelor de transport inchiriate în folosul operatiunilor taxabile ale societății;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a dedus TVA aferenta chiriei auto pentru 2 mijloace de transport și nu a făcut dovada utilizarii mijloacelor de transport în folosul operatiunilor sale taxabile, nu au corespondent în veniturile inregistrate de societate pe luna noiembrie 2018; organele de inspectie fiscala nu au indentificat venituri realizate/inregistrate în contabilitate pentru aceste mijloace de transport și nici în Situația veniturilor aferente curselor de transport efectuate de societate pe luna noiembrie 2018.

În răspunsul dat de reprezentantul legal al societății la Notificarea organelor de inspectie fiscala, înregistrat la societate, se precizeaza ca:

-pentru auto chiria aferenta lunii noiembrie 2018 a fost stornata de furnizor în luna decembrie 2018, suma constituindu -se ca diferența în noiembrie , fiind scazuta din diferente la TVA în luna decembrie 2018;

-pentru auto societatea precizeaza ca a fost utilizat pentru transferul calatorilor către statiile principale de imbarcae, în sustine atasand foi de parcurs pentru perioada 30.10.2018 -30.11.2018 iar din cumularea acestora a rezultat ca acesta mașina a parcurs pe teritoriul național distanța de .. cu un consum de ...

Organele de inspectie fiscala precizeaza ca în timpul controlului societatea nu a prezentat documente sau informații din care sa rezulte veniturile inregistrate din utilizarea acestor mijloace de transport, respectiv facturarea curselor extene; organele de inspectie fiscala au concluzionat ca , cursele interne efectuate cu acest mijloc de transport au fost puse la dispoziția unor terte persoane , gratuit, motiv pentru care au respins la deductibilitate TVA inregistrata în evidentele contabile în baza facturilor de chirie emise de furnizor.

Cu privire la TVA aferenta achizitiei de combustibil, respinsa la deductibilitate pe motiv ca societatea nu a făcut dovada inregistrarii de venituri taxabile, din Raportul de inspectie fiscala,rezulta:

Urmare analizarii Centralizatorului realizarilor de consum extrase din FAZ pentru perioada 01.11.2018-30.11.2018 și Situației veniturilor aferente curselor de transport efectuate de societate pentru luna noiembrie 2018, a rezultat ca mijlocul de transport care a parcurs... km , societatea a înregistrat un consum de .. litri combustibil , fără ca pentru acest mijloc de transport să se înregistreze venituri în luna noiembrie 2018.

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA aferenta achizitiei de combustibil în conditiile în care societatea nu face dovada utilizarii combustibilului în vederea realizarii de operațiuni taxabile.

Din Raportul de inspectie fiscala , cu privire la TVA stabilită suplimentar de organele de inspectie fiscala pe luna decembrie 2018, rezulta:

Cu privire la TVA respinsa la deductibilitate;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea deduce TVA aferenta chiriei pentru doua mijloace de transport , pentru care nu s-a

făcut dovada utilizării acestora în folosul operațiilor taxabile; organele de inspectie fiscala nu au identificat venituri realizate/inregistrate de societate în luna decembrie 2018, pentru aceste mijloace de transport și nici în Situația veniturilor aferente curselor de transport efectuate de societate în luna decembrie 2018.

Din punctul de vedere exprimat de societate la constatările organelor de inspectie fiscala , înregistrat la societate , rezulta:

-pentru auto societatea a prezentat foile de parcurs pentru perioada cuprinsă între 01.11.2018 -31.12.2018 , pentru care ultima foaie de parcurs a fost închisă în data de 01.01.2019, fără a prezenta documente justificative cu privire la veniturile realizate de acest mijloc de transport în lunile noiembrie și decembrie 2018;

-pentru auto societatea precizează faptul ca acest mijloc auto este utilizat în Germania pentru transferul calătorilor și al soferilor de la locurile de cazare la cele de imbarcare iar pentru justificare atasează doar factura externa emisa de ... pentru doua servicii de spalat/curatat interior fără a proba cu alte documente realizarea /inregistrarea de venituri urmare exploatarei acestui mijloc de transport.

În aceste condiții, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta inchirierii celor doua mijloace de transport , pentru neindeplinirea conditiilor de deductibilitate.

Cu privire la TVA aferenta achizitiei de combustibil , respinsa la deductibilitate pe motiv ca nu s-a făcut dovada utilizării mijloacelor auto în scopul realizării de operațiuni taxabile ;

Din Centralizatorul realizărilor de consum extrase din FAZ pentru perioada 01.12.2018-31.12.2018 și Situația veniturilor aferente curselor de transport efectuate de societate pentru luna decembrie 2018 , organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru mijlocul de transport , societatea a înregistrat un consum de... litri combustibil achizitionati de pe teritoriul național respectiv ... litri conform foii de parcurs și..litri conform foii de parcurs , fără ca pentru acest mijloc de transport sa înregistreze venituri în luna decembrie 2018; societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca achiziția de combustibil a fost destinata efectuării unor curse pentru care a înregistrat în evidentele contabile venituri taxabile.

Astfel, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de combustibil , nejustificata cu documente.

TVA a fost respinsa la deductibilitate în conformitate cu prevederile art.271 alin.(1) , art.281 alin.(1), art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luand in considerare constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, documentele aflate la dosarul cauzei precum și prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificării, se retin urmatoarele:

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii, cu control anticipat, a Decontului de TVA din luna noiembrie 2018, cu optiune de rambursare precum și a Decontului de TVA din luna decembrie 2018 cu optiune de rambursare, înregistrate de Societatea X , prin care s-a solicitat la rambursare TVA .

Referitor la obligatiile fiscale reprezentand TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. prin Decizia de impunere , contestata de societate, **D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte dacă în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar și totodata au respins la rambursare TVA aferenta chiriei**

și achizitiei de combustibil destinat functionarii mijloacelor de transport auto cu numărul de înmatriculare, în condițiile în care societatea contestată nu a făcut dovada utilizării mijloacelor de transport închiriate în vederea realizării de operațiuni taxabile iar la contestația formulată nu a prezentat documente din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspectie fiscală.

În fapt, pe perioada 01.11.2018-31.12.2018, organele de inspectie fiscală au respins la deductibilitate TVA aferentă chiriei auto pentru mijloacele de transport pe motiv că societatea nu a făcut dovada utilizării mijloacelor de transport în folosul operațiilor sale taxabile; organele de inspectie fiscală nu au identificat venituri realizate/inregistrate în contabilitate pentru aceste mijloace de transport și nici în Situația veniturilor aferente curselor de transport efectuate de societate pe luna noiembrie și decembrie 2018.

De asemenea organele de inspectie fiscală au respins la deductibilitate TVA aferentă achizitiei de combustibil destinată functionării mijloacelor de transport cu numerele de înmatriculare pentru care societatea nu a făcut dovada că au fost utilizate în vederea realizării de operațiuni taxabile.

Din Centralizatorul realizărilor de consum extrase din FAZ pentru perioada 01.11.2018-30.11.2018 și Situațiilor veniturilor aferente curselor de transport efectuate de societate pentru luna noiembrie 2018, a rezultat că pentru mijlocul de transport care a parcurs ... km, societatea a înregistrat un consum de ... litri combustibil, fără că pentru acest mijloc de transport să se înregistreze venituri în luna noiembrie 2018; din Centralizatorul realizărilor de consum extrase din FAZ pentru perioada 01.12.2018-31.12.2018 și Situația veniturilor aferente curselor de transport efectuate de societate pentru luna decembrie 2018, organele de inspectie fiscală au constatat că pentru mijlocul de transport cu numărul ..., societatea a înregistrat un consum de ... litri combustibil achiziționați de pe teritoriul național respectiv ... litri conform foii de parcurs și ..litri conform foii de parcurs fără că pentru acest mijloc de transport să înregistreze venituri în luna decembrie 2018.

În condițiile în care societatea contestată nu a justificat cu documente că achizițiile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile, organele de inspectie fiscală au respins la deductibilitate TVA în conformitate cu prevederile art.271alin.(1), art.281 alin.(1), art.297 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În contestația formulată, cu privire la TVA solicitată la rambursare prin Decontul de TVA din luna noiembrie 2018, înregistrat la organul fiscal teritorial, respinsă la rambursare de către organele de inspectie fiscală, societatea contestată arată că:

-a dedus TVA aferentă chiriei pentru două mijloace de transport; chiria pentru autovehiculul aferentă lunii noiembrie 2018 a fost stornată parțial de furnizor în luna decembrie 2018 și a fost scăzută din diferențele de TVA din luna decembrie 2018.

- cu privire la autovehiculul .., societatea susține că acesta a fost utilizat pentru transferul călătorilor către stațiile principale de imbarcare iar în susținere au fost atasate foi de parcurs aferente perioadei 30.10.2018-30.11.2018, din cumularea acestora rezultând faptul că autovehiculul a parcurs pe teritoriul național distanța de .. km cu un consum de ... litri; societatea contestată susține că a realizat venituri urmând transferurilor de călători efectuate cu autovehiculul .., dovada fiind factura fiscală emisă de A pentru contravaloarea biletelor de călătorie vândute aferente serviciilor de transport efectuate de societate inclusiv cu autovehiculul ..

Cu privire la TVA solicitata la rambursare prin Decontul de TVA din luna decembrie 2018, înregistrat la organul fiscal teritorial , respinsa la rambursare de către organele de inspectie fiscala, societatea contestatara arata ca:

Pentru autovehiculul .. a prezentat foi de parcurs aferente perioadei 01.12.2018-31.12.2018, pentru a justifica activitatea și implicit veniturile; autovehiculul ... este utilizat în Germania pentru transferul calatorilor și transportul soferilor de la și la locurile de cazare la cele de imbarcare; ataseaza factura emisa de Societatea ...pentru doua servicii de spălat/curatat interior.

Societatea contestatara sustine ca s-au realizat venituri urmare transferurilor de călători efectuate cu autovehiculele , dovada fiind foile de parcurs , factura emisa de Societatea A pentru contravaloarea biletelor de călătorie vândute aferente serviciilor de transport efectuate de societate cu aceste autovehicule.

În drept, în cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.297 , art.299 si art.300 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit carora:

-art.297

"(4) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;"

-art.299

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 319."

La pct.67 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.297 din Cod se prevede:

*"(1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitata sau datorata pentru bunurile/serviciile achizitionate destinate utilizarii în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevazut la art. 297 din Codul fiscal face parte integranta din mecanismul TVA si, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercita imediat pentru totalitatea taxei aplicate operatiunilor efectuate în amonte. **Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând conditiile de fond**, astfel cum rezulta din jurisprudenta Curtii de Justitie a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat sa fie o persoana impozabila în sensul titlului VII din Codul fiscal si, pe de alta parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept sa fie utilizate în aval de persoana impozabila în scopul operatiunilor prevazute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii sa fie furnizate de o alta persoana impozabila.*

(2) *Potrivit jurisprudentei constante a Curtii de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în masura sa refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, ca acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.*

(3) *Jurisprudenta Curtii de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH."*

iar la pct.69 din același act normativ se prevede:

"(1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal."

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate se reține că persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii dacă sunt îndeplinite, cumulativ, două condiții și anume: achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să aibă la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Având în vedere că în speta este vorba de achiziții de combustibil destinate funcționării unor mijloace de transport auto precum și operațiuni de închiriere de mijloace de transport auto, în speta sunt aplicabile și prevederile pct.68 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat în aplicarea art.298 din Cod, potrivit căruia:

"(1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. [...]

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal [...]. 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.”

Astfel, se reține ca, legiuitorul definește cheltuielile legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile ca fiind cheltuielile 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.

De asemenea se reține ca, în cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal.

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.

Totodata legiuitorul prevede ca este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezulta si din Hotararea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien..

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

Societatea X a încheiat cu A contracte de transport care au ca obiect transportul călătorilor care dețin bilete de călătorie achiziționate de la A, pe liniile detinute de X .

Pentru efectuarea transportului de călători X a închiriat de la A un numar de autocare pentru care a obținut de la Autoritatea Rutiera Romana licente de transport.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta operatiunilor de inchiriere mijloace auto precum si achizitiilor de combustibil pentru care nu s-a facut dovada utilizarii mijloacelor de transport in scopul realizarii de operatiuni taxabile si anume:

-TVA înregistrată în evidentele contabile , în luna noiembrie 2018, în baza facturilor reprezentând contravaloare chirie pentru 2 mijloace de transport respectiv mijloacele de transport cu numerele de înmatriculare ...;

-TVA , înregistrată în evidentele contabile în luna noiembrie 2018, aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii mijlocul de transport...; din Centralizatorul realizarii de consum extrase din FAZ pentru perioada 01.11.2018-30.11.2018 a rezultat ca pentru mijlocul de transport .. care a parcurs .. km , societatea a înregistrat un consum de...l combustibil și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA însă din Situației veniturilor aferente curselor de transport efectuate de societate pentru luna noiembrie 2018, prezentata de societate în timpul controlului, nu rezulta ca societatea ar fi înregistrat venituri taxabile în luna noiembrie 2018 .

-TVA înregistrată în evidențele contabile , în luna decembrie 2018, în baza facturilor reprezentând contravaloare chirie pentru 2 mijloace de transport respectiv mijloacele de transport cu numerele de înmatriculare ..;

-TVA înregistrată în evidențele contabile în luna decembrie 2018, aferenta achizitiei de combustibil destinata functionarii mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare ..;din Centralizatorul realizarii de consum extrase din FAZ pentru perioada 01.12.2018-31.12.2018 , organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru mijlocul de transport cu numărul .. , societatea a înregistrat un consum de .. litri combustibil achizitionati de pe teritoriul național respectiv .. litri conform foii de parcurs și ...litri conform foii de parcurs inasa din Situația veniturilor aferente curselor de transport efectuate de societate pentru luna decembrie 2018, prezentata în timpul controlului, nu rezulta ca pentru acest mijloc de transport societatea ar fi înregistrat venituri în luna decembrie 2018; societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca achiziția de combustibil a fost destinata efectuării unor curse pentru care a înregistrat în evidențele contabile venituri taxabile.

Se reține ca, în vederea stabilirii starii de fapt fiscala, organele de inspectie fiscala , prin Nota explicativa, au solicitat reprezentantului legal al societății informații referitoare la utilizarea mijloacele de transport inchiriate și combustibilul destinat functionarii lor , în activitatea societății.

În răspunsul dat de reprezentantul legal al societății la Notificarea organelor de inspectie fiscala, înregistrat la societate , se precizeaza ca:

„4.Pentru auto .. anexam FAZ emisa pentru perioada 30.10.2018-01.11.2018, FAZ emisa pentru perioada 02.11.2018-08.11.2018 și FAZ emisa pentru perioada 09.11.2018-22.11.2018 pentru justificarea curselor de transfer călători către statiile principale de imbarcare. De asemenea, justificam KM efectivii parcursi și consumul de combustibil din Centralizatorul realizarii de consum extrase din FAZ pentru perioada 01.11.2018-30.11.2018 .[...]

7.Pentru auto ..s-a efectuat stornarea chiriei aferenta perioadei 25.11.2018-30.11.2018 în luna decembrie 2018 conform facturii ...[...]

9.Pentru auto... anexam FAZ pentru justificarea efectuării de curse și consum de combustibil conform centralizator realizări de consum pe perioada 01.11.2018-31.12.2018, ultima foaie fiind închisă în 01.01.2019.

10.Pentru auto ...mentionam ca se utilizeaza în Germania pentru transferul calatorilor și transportul soferilor de la și la locurile de cazare la cele de imbarcare iar pentru justificare anexam factura externa emisa de ... care efectueaza servicii de intretinere a autovehiculelor.”

Se reține ca societatea contestatara a prezentat foile de parcurs pentru perioada cuprinsă între 01.11.2018 - 31.12.2018 însă nu a prezentat documente justificative referitoare la veniturile realizate pe lunile noiembrie și decembrie 2018; urmare utilizării acestor mijloace de transport inchiriate pentru care societatea și -a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturilor de chirie și achiziției combustibil.

De asemenea pentru mijlocul auto cu numărul de înmatriculare ... pentru care societatea sustine ca este utilizat în Germania pentru transferul calatorilor și al soferilor de la locurile de cazare la cele de imbarcare, aceasta nu a probat cu documente realizarea /inregistrarea de venituri urmare exploatarei acestui mijloc de transport.

La contestatia formulata societatea contestatara ataseaza contractul de prestari servicii , factura fiscala respectiv contractul de prestari servicii și factura fiscala precum și dovada platii facturilor aferente cursei speciale efectuata cu

autovehiculul ..; contractele de inchiriere incheiate de societate cu proprietarul autovehiculelor în cauza, facturile emise de proprietar precum și dovada plății facturilor.

În conformitate cu prevederile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Urmare analizei acestor documente se rețin următoarele:

Factura , cu TVA „0” lei a fost emisă de societate pentru vânzări de bilete de calatori pe luna noiembrie 2018 pe parcurs extern.

Din tabelele nominale de uz intern atașate rezulta ca acest mijloc de transport ar fi efectuat curse interne.

Urmare analizei Situației veniturilor aferente curselor de transport efectuate de societatea verificată pentru luna noiembrie 2018(situație întocmită de societatea contestată -ca anexă la răspunsul la notificarea) existența în copie la dosarul cauzei , se constata ca mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare ... nu se regăsește, acesta figurând doar în Centralizatorul realizărilor de consum extrase din FAZ pentru perioada 01.11.2018 - 30.11.2018 întocmit tot de societate și prezentat în timpul inspecției fiscale.

La contestația formulată societatea nu a anexat o situație prin care să justifice veniturile înregistrate în evidențele contabile urmare efectuării de curse interne cu mijlocul de transport auto... în scopul desfășurării activității economice a societății și dacă aceste curse interne au legătura cu cursele externe facturate conform facturii , cu TVA „0” lei în condițiile în care în „Situație venituri aferente curse transport noiembrie 2018”, existente în copie la dosarul cauzei, acest mijloc de transport nu se regăsește înregistrat.

Cu privire la TVA înregistrată în evidențele contabile în baza facturii de inchiriere pentru auto... pentru care societatea contestată susține că a efectuat ea însăși reglajul întrucât furnizorul a emis factura de stornare în luna decembrie 2018, menționăm că:

Din „Situația TVA deductibilă stabilită suplimentar” anexa 4 la Raportul de inspecție fiscală , rezulta că organele de inspecție fiscală au luat în considerare operațiunea de stornare a chiriei pentru mijlocul auto în luna decembrie 2018, suma fiind constituită ca diferență în luna noiembrie 2018 și scăzută din diferențele la TVA în luna decembrie 2018, astfel că argumentul societății constatate este neîntemeiat.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, pentru luna decembrie 2018, aferentă chiriei și carburanților utilizați de mijloacele de transport , analizând documentele anexate la contestația formulată s-au constatat următoarele:

-factura emisă de societatea contestată către A cu tva „0” lei, a fost emisă pentru vânzări de bilete de calatori pe luna decembrie 2018 pe parcurs extern ;

-din tabelele nominale de uz intern atașate rezulta faptul că acest mijloc de transport ar fi efectuat curse interne.

Însă, societatea contestată nu prezintă și nici nu justifică cu documente spre ce mașini care au efectuat curse externe s-a efectuat „transferul” pasagerilor transportați .. astfel încât să se poată face o legătură cu veniturile realizate/inregistrate de societate .

Cu privire la mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare.. organele de inspectie fiscala, menționează ca în timpul controlului, urmare analizării Centralizatorului realizărilor de consum extrase din FAZ prezentat de societate în raport de Situația veniturilor aferente curselor de transport efectuate de societatea verificată pentru luna decembrie 2018 (situație întocmită chiar de către societate -ca anexă la Răspunsul la notificarea) a rezultat ca pentru mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare... s-a înregistrat consum de ..combustibili achiziționați de pe teritoriul național, fără ca pentru acest mijloc de transport să se înregistreze venituri în luna decembrie 2018 (acest mijloc de transport neregăsindu-se în Situația veniturilor înregistrate -întocmită chiar de societate urmare a notificării).

Din documentele anexate la contestația formulată, nu rezultă legătură între „transferul” pasagerilor către autocarele pentru care s-au înregistrat veniturile din transporturi externe de călători, motiv pentru care se vor menține ca legale constatările organelor de inspectie fiscala.

În ceea ce privește Contractul de prestări servicii și factura fiscala, Contractul de prestări servicii și factura , precum și dovada plății facturilor aferente curselor efectuate cu auto ..., prezentat de societate la dosarul cauzei menționăm ca aceste documente probează prestațiile efectuate de societatea contestată în luna noiembrie 2018 cu mijlocul de transport ... nicidecum în luna decembrie 2018-luna pentru care s-a stabilit TVA suplimentară motiv pentru care aceste documente nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației.

Urmare analizării documentelor atasate contestației formulate, organul de soluționare a contestației reține ca acestea nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspectie fiscala în condițiile în care societatea contestată nu prezintă o situație clară a veniturilor înregistrate în evidențele contabile din utilizarea mijloacelor de transport închiriate, în scopul desfășurării activității economice.

În Raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au concluzionat ca cursele interne efectuate cu mijloacele de transport în cauză, au fost puse la dispoziția unor terțe persoane în mod gratuit.

Se reține ca, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației , organele de inspectie fiscala au analizat documentele anexate de societate la contestația formulată și își mențin constatările din actul administrativ fiscal contestat deoarece documentele prezentate nefiind în măsură să combată constatările organelor de inspectie fiscala.

Cu privire la argumentul societății contestată potrivit căruia mijlocul de transport cu numărul de înmatriculare ...ar fi fost utilizat în Germania pentru transferul călătorilor și transportul soferilor de la și la locurile de cazare la cele de imbarcare , acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care nu au fost prezentate dovezi obiective (foi de parcurs, documente din care să rezulte transportul călătorilor în Germania și care să aibă legătura cu veniturile din transporturile externe de călători); factura externă pentru două servicii de spălat/curățat interior nu poate reprezenta document justificativ de înregistrare a cheltuielilor cu chiria autovehiculului în condițiile în care nu face dovada că s -au înregistrat venituri urmare utilizării mijlocului de transport în desfășurării activității societății contestată.

Având în vedere ca argumentele și documentele prezentate de societate în susținerea contestației nu au dus la stabilirea unei alte situații de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscală iar în Situația veniturilor realizate/inregistrate de societate pe luna noiembrie 2018 și Situația veniturilor realizate/inregistrate de societate pe luna decembrie 2018 (anexate de societate la răspunsul la notificarea dată în timpul controlului) mijloace de transport cu numerele de înmatriculare nu se regăsesc, se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat ca mijloacele de transport nu au fost destinate realizării de operațiuni taxabile pe lunile noiembrie și decembrie 2018 iar societatea nu are dreptul la deducerea TVA aferenta chiriei și achiziției de combustibil destinat funcționării acestor mijloace de transport auto.

Din prevederile legale mai sus enunțate rezultă în mod clar ca persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii dacă sunt îndeplinite, cumulativ, două condiții și anume achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă ca în speta nu este îndeplinită condiția de fond și anume ca mijloacele de transport cu numărul de înmatriculare ... au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile în condițiile în care societatea nu a făcut dovada ca a înregistrat în evidențele contabile în lunile noiembrie și decembrie 2018 venituri impozabile urmare utilizării acestor mijloace de transport.

Totodată Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze dreptul de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, ca acest drept a fost exercitat în mod incorect.

După cum s-a arătat și mai sus, la dosarul contestației societatea contestată nu a prezentat documente din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală decât cea constatată de organele de inspecție fiscale.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate, documentele existente la dosarul cauzei și faptul ca din documentele sau argumentele prezentate de societate la dosarul cauzei nu a rezultat o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, în speta se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la nedeductibilitatea TVA iar în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societatea X cu privire la TVA , stabilita suplimentar si totodata respinsa la rambursare prin Decizia de impunere , pe perioada 01.11.2018-31.12.2018.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala cu privire la obligatiile fiscale reprezentând TVA stabilită suplimentar și totodata respinsa la rambursare.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunal, in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.