

**DECIZIA nr. 920 din 2014** privind solutionarea  
contestatiei formulata de **X**,  
cu sediul in str. ...,  
inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti  
sub nr. ..

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. ..., inregistrata sub nr. ..., de catre Administratia Sector ... a Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de X.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. .. il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. . emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ..., comunicate sub semnatura in data de **03.03.2014**, prin care s-au stabilit in sarcina societatii urmatoarele obligatii fiscale:

- .. lei – taxa pe valoarea adaugata;
- .. lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente;
- .. lei – penalitati de intarziere aferente.

Suma totala contestata este de .. lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de X.

**I.** Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector ...a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala generala la X. Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. ..., iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ..., prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare reprezentand taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente in suma totala de .. lei.

**II.** Prin contestatia formulata X invoca in sustinere urmatoarele argumente:

- organele de inspectie fiscala au incadrat eronat nedeductibilitatea TVA aferenta achizitiei autoturismului .. si combustibilului utilizat, intrucat TVA aferenta combustibililor este deductibila daca vehiculele respective sunt utilizate exclusiv pentru activitatile exceptate (interventie, reparatii), in folosul unor operatiuni taxabile sau vehiculele sunt destinate exclusiv utilizarii de agentii de vanzari, care se ocupa in principal cu prospectarea pietei, desfasurarea activitatii

de merchandising, negocierea conditiilor de vanzare, derularea vanzarii bunurilor, asigurarea de servicii postvanzare si monitorizarea clientilor;

- potrivit prevederilor art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, prin exceptie de la prevederile art. 145, se limiteaza la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii de vehicule rutiere si a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice;

- avea dreptul de deducere a taxei pentru vehicul conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, intrucat autoturismul este utilizat exclusiv pentru activitatile exceptate (interventie, reparatii), nu si in scop personal, situatie sustinuta si cu copii dupa facturi, avize de marfa, foi de parcurs, fise de intervenite in fiecare luna de activitate;

- o persoana fizica autorizata poate desfasura activitate ca agent de vanzari, intrucat persoanele fizice isi pot desfasura activitatea individual si independent sau pot angaja, in calitate de angajator, terte persoane cu contract individual de munca, incheiat conform Codului Muncii, potrivit OUG nr. 46/2011 aprobata prin Legea nr. 40/2013;

- in raportul de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala nu face referire la faptul ca autoturismul este folosit majoritar pentru interventii si reparatii.

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

### **3.1. TVA stabilita suplimentar in suma de .. lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca contestatarul isi poate deduce integral taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei autoturismului si a combustibilului necesar functionarii acestuia, in conditiile in care legiuitorul a prevazut o limitare speciala a dreptului de deducere, iar autoturismul respectiv nu se incadreaza in categoria autovehiculor exceptate de la limitarea speciala.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .. organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector .. a Finantelor Publice au stabilit in sarcina contribuabilului X diferente suplimentare de TVA in suma de .. lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr. .. rezulta ca diferenta suplimentara de TVA in suma de .. lei, provine din :

- ..lei TVA neacceptata la deducere pentru combustibil (2013);

- .. lei TVA neacceptata la deducere pentru achizitia autoturismului ...

Prin contestatia formulata X contesta TVA stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale pentru suma de .. lei reprezentand taxa neacceptata la deducere pentru achizitia de combustibil si achizitia autoturismului.

**In drept**, potrivit art. 145<sup>1</sup> "*Limitari speciale ale dreptului de deducere*" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus prin O.U.G. nr. 34/2009, in vigoare in perioada 01.01.2012 – 31.12.2013:

**“Art. 145<sup>1</sup>. - (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**

**a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;**

(...)

**c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;**

(...)

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 57. din Ordonanță de urgență nr. 125/2011 începând cu **01.01.2012**.

**(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.”**

Prin pct. 45<sup>1</sup> din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare s-au stabilit urmatoarele:

**“45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

**a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservesc personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;**

[...]

**e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de către agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței,**

desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie sunt cuprinse și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

**f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității** reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, **atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;**

[...]

(2) În sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.”

Punctul 45<sup>1</sup>. a fost modificat prin punctul 26. din Hotărâre nr. 50/2012 începând cu **31.01.2012**.

Art. 145<sup>1</sup> - a fost modificat prin punctul 15. din Ordonanță de urgență nr. 24/2012 începând cu **01.07.2012**, astfel:

**"Art. 145<sup>1</sup>. - (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.**

[...]

**(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. 146-147<sup>1</sup>**.

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

Punctul 45<sup>1</sup> a fost modificat prin punctul 1. din Hotărârea nr. 670/2012 începând cu **13.07.2012**, astfel:

“45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> 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. 145<sup>1</sup> 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. 146-147<sup>1</sup> din Codul fiscal**, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. **Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea**: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei **orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs**.

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul **angajaților** la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când **există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate**, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun,

decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. **Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.**

(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. 145<sup>1</sup> 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). [...]

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, **organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză**, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

*Norme metodologice:*

“46. (3) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45<sup>1</sup>.”

*Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in cazul autoturismelor, legea fiscala a introdus o limitare speciala a dreptului de deducere pentru achizitia acestora si a combustibilului necesar functionarii, cu exceptia autoturismelor care sunt utilizate pentru destinatiile anume prevazute de lege.*

*Pentru deducerea 100% a TVA aferenta combustibilului, autoturismul trebuie sa se incadreze intr-una sau mai multe din exceptiile reglementate prin normele de aplicare ale art. 145<sup>1</sup> la pct. 45<sup>1</sup> din Codul fiscal.*

*De asemenea, legea stabileste ca utilizarea vehiculelor trebuie sa fie exclusiva pe destinatiile exceptate.*

*Utilizarea exclusiva a vehiculului pentru activitatile exceptate de lege trebuie sa rezulte din obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada faptului ca are personal calificat angajat in domeniile reglementate la exceptii, existenta foilor de parcurs din care sa rezulte ca vehiculele respective sunt utilizate numai de personalul calificat angajat in aceste scopuri, categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometrul parcurs, precum si orice alte dovezi suplimentare care pot fi furnizate.*

*Excluderea din categoria autovehiculelor exceptate are loc in situatia in care un vehicul este utilizat partial pentru activitati exceptate si partial pentru activitati care nu se incadreaza la exceptii, caz in care proprietarul sau utilizatorul nu poate beneficia integral de dreptul de deducere a TVA.*

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achizitia combustibilului necesar functionarii, a fost limitat dreptul de deducere, dupa cum urmeaza:

- in perioada 01.01.2012 – 30.06.2012 – dreptul de deducere a TVA se **limiteaza la 50%** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului sau **nelimitat**, in cazul in care **autoturismul este utilizat exclusiv pentru destinatiile anume prevazute de lege**;

- incepand cu 01.07.2012 – **limitat la 50%** dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii de vehicule si a 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** si **nelimitat** in cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului**, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinatiile anume prevazute de lege** si in cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz in care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adaugata si 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.

În speta, organul de inspecție fiscală din cadrul AS..FP a acordat deducerea limitată a TVA în procent de 50% pentru achiziționarea la data de 30.05.2012 a autoturismului ..și pentru achiziția în anul 2013 de carburant.

Contestatarul pretinde deducerea integrală de 100% a TVA pentru autovehiculul achiziționat pe motiv că a fost achiziționat pentru efectuarea de deplasări exclusiv pentru activitățile exceptate (intervenție, reparații), anexând în susținere foi de parcurs, care nu conțin toate informațiile obligatorii (scopul deplasării) – care să demonstreze că, într-adevăr, autovehiculul a fost și este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în condițiile în care pentru a beneficia de deducerea integrală a TVA are obligația demonstrării că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru o astfel de deducere; or, neîndeplinirea acestei obligații, în primul rând prin completarea foii de parcurs, conduce la deductibilitatea limitată a TVA în procent de 50%.

În acest sens, susținerea contestatorului privind utilizarea exclusivă a autoturismului pentru această destinație este vădită neîntemeiată, în condițiile în care:

- X desfășoară activitate de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea (cod CAEN 7112) și comerț cu amanuntul efectuat în afara magazinelor, standurilor, chioscurilor și pietelor (Cod CAEN 4799);

- contribuabilul a înregistrat venituri din prestări de servicii din activitatea de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea în valoare de .. lei și venituri din comerț în valoare de .. lei;

- nu a avut pe perioada supusă inspecției fiscale salariați cu contract de muncă și nu datorează impozit din salarii și nici celelalte contribuții conform prevederilor legale, ori conform pct. 45<sup>1</sup> alin. (1) lit. e) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare *“vehiculele destinate exclusiv utilizării de către **agenți de vânzări** reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către **angajații** acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie sunt cuprinse și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto”;*

- prin contestația formulată contestatarul declară că *“(...) autoturismul este folosit majoritar pentru intervenții și reparații. Veniturile din servicii având o proporție de peste 60% din valoarea totală, aproximativ 400.000 ron din servicii față de aproximativ 240.000 ron din vânzări, valori cumulate pe 2012 și 2013”;*

- totodată, din foile de parcurs rezultă că scopul deplasărilor este menționat numai generic, fie pentru deplasări sediu-client (BT) – FCC - client, fie sediu - furnizori, fără precizarea locului deplasării pentru a face posibilă



determinarea numarului de kilometri parcursi inscrisi in aceste foi, a scopului deplasarii si fara precizarea utilizatorului autoturismului respectiv care sa demonstreze ca, intr-adevar, autovehiculul a fost si este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, in conditiile in care contestatarul a desfasurat in integralitate activitatea, singur, fara salariati si nu a desfasurat **exclusiv** activitati exceptate.

Ca urmare, sustinerea contestatarului precum ca scopul achizitiei autoturismului a fost de folosire in mod exclusiv economic nu poate fi retinuta fiind **o simpla afirmatie pro-cauza, cata vreme nu este justificata cu foi de parcurs** intocmite, asa cum se prevede in mod expres la pct. 45<sup>1</sup> alin. (2) teza finala din Normele metodologice date in baza art. 145<sup>1</sup> alin. (6) din Codul fiscal;

- de aici reiese ca autoturismul **nici macar nu a fost utilizat “exclusiv” pentru activitatile exceptate**, ci si in alte scopuri care nu intra sub incidenta exceptiilor de la limitarea speciala a dreptului de deducere, asa cum sunt ele reglementate ele in mod expres la art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a)-d) din Codul fiscal;

- faptul ca autoturismul a fost utilizat pentru deplasare la sediul clientilor, deci in interesul desfasurarii activitatii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere ca **limitarea speciala a dreptului de deducere** prevazuta de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, articol nou introdus de legiutor prin O.U.G. nr. 34/2009 **vizeaza tocmai acele autoturisme folosite in interesul activitatii taxabile**, cu exceptiile anume enumerate in textul articolului; altminteri, in masura in care autoturismele nu sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale contribuabililor platitori de taxa, nici nu era nevoie de o limitare speciala a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementarile deja existente de la art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal. In acest sens, se retine ca **pentru a se incadra in exceptiile pentru care nu se aplica limitarea speciala a dreptului de deducere, deplasarea la sediul clientilor/furnizorilor trebuie sa fie efectuata exclusiv in scop de interventie, reparatii, paza si protectie, curierat.**

- exceptiile sunt de stricta interpretare si, mai mult, textul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal conditioneaza incadrarea in exceptie prin trimitere la caracterul “exclusiv” al utilizarii autoturismelor pentru destinatiile anume precizate.

Din modul de redactare a contestatiei se intelege ca, in fapt, contestatarul invoca categoria “vehicule utilizate de agenti de vanzari”, adica vehicule utilizate exclusiv de catre angajatii care se ocupa cu *prospectarea pietei, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților*, deductibilitatea taxei fiind permisa pentru cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări.

Or, este evident ca contestatarul a desfasurat in integralitate activitatea, singur, fara salariati, neavand un angajat desemnat pentru *“prospectarea pietei, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților”* astfel ca nu se circumscrie nici notiunii de agent de vanzari, specifica

activitatilor comerciale, asa cum este ea definita la pct. 45<sup>1</sup> alin. (1) lit. e) din Normele metodologice.

Cu privire la cheltuielile cu achizitia combustibilului in **anul 2013**, se retin urmatoarele aspecte:

- potrivit dispozitiilor legale anterior citate, in cazul vehiculelor care sunt utilizate **exclusiv în scopul activității economice**, cheltuielile legate de aceste vehicule sunt deductibile integral, inclusiv cu achizitia combustibilului, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii cheltuielilor;

- utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde printre altele: 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, in acest sens, contribuabilul avand obligatia sa detina documentele prevăzute de lege pentru deducerea cheltuielilor 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.

Se retine ca in sustinerea contestatiei, cu privire la achizitia de combustibil pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013, contribuabilul nu a facut dovada cu documente ca indeplineste toate conditiile prevazute de lege privind acordarea integrala a deductibilitatii acestor cheltuieli.

Astfel, la dosarul cauzei exista anexate copii ale unor foi de parcurs, pe baza carora nu se poate stabili o corelatie intre consumul de combustibil si autovehiculul utilizat **exclusiv** in scopul desfasurarii activitatii.

Mai mult, foile de parcurs nu sunt insotite de documente justificative care sa ateste prezenta contribuabilului in punctele de plecare si la destinatiile mentionate in foile respective (de exemplu sediu-client (BT) – FCC - client, sediu - furnizori, etc) si nici nu cuprind toate informatiile obligatorii stipulate expres de legiuitor: scopul deplasării, locul deplasării, iar anexarea foilor de interventie ce cuprinde ora de sosire si ora de plecare nu poate justifica utilizarea exclusiva pentru interventii. Mai mult, din contractul de prestari servicii nr. ..., anexat in sustinerea cauzei, rezulta ca obiectul acestui contract il constituie promovarea comerciala (marketing) a beneficiarului SC .. SRL, ceea ce nu dovedeste ca destinatia este exclusiva in scopul activitatii economice.

Fata de cele anterior retinute contestatia formulata de X, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de .. lei.

### **3.2. Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de .. lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza TVA stabilita suplimentar in suma de .. lei, stabilita prin Decizia de impunere nr. .. in conditiile in care nu-si motiveaza in fapt si in drept contestatia formulata cu privire la aceasta suma.*

**In fapt**, in urma inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au majorat baza de impozitare cu suma de .. lei careia ii corespunde taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de .. lei aferenta veniturilor nedecarate de contribuabil in anul 2012.

Prin contestatia formulata, contestatarul nu motiveaza in fapt si in drept contestatia cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de ... lei, stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .. emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ...

**In drept**, art. 206 alin.(1) lit.c) si d), art. 207 alin. (1) si art. 213 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*„Art. 206 - Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :*

**c) motivele de fapt si de drept**

*d) dovezile pe care se intemeiaza [...] ”,*

**„Art. 207 - (1) Contestatia se va depune in termen de 30 de zile de la data comunicarii actului administrativ fiscal, sub sanctiunea decaderii.”**

**„Art. 213 alin. (1) - In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. **Soluționarea contestatiei se face în limitele sesizării**”.**

In speta sunt incidente si prevederile art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

*„Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, **contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”*

Prin urmare, in baza celor retinute si avand in vedere ca X, desi contesta suma .. lei, reprezentand TVA, nu aduce, in termenul legal de 30 de zile de depunere a contestatiei, motivatii bazate pe documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept prin care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constatata de acestea, organul de solutionare a contestatiei neputandu-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in

mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .. emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. .. cu privire la suma .. lei, conform prevederilor pct. 2.5 si 2.6. din Ordinul Preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscala nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscala, care prevede ca :

**'2.5. Organul de soluţionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt şi de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**

**2.6. Motivarea contestaţiei se va face cu respectarea dispoziţiilor privind termenul de depunere a contestaţiilor, sub sancţiunea decăderii.**"

Totodata conform prevederilor pct.11.1 lit.b) din Instrucţiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul nr. 2906/2014 emis de Presedintele Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, care stipuleaza:

*"Contestaţia poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situaţia în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt şi de drept în susţinerea contestaţiei;"*, **contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata pentru** diferenta suplimentara de TVA, **in suma de .. lei**, stabilita prin decizia de impunere nr. .., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ...

Fata de cele prezentate si avand in vedere ca X nu aduce argumente concrete in sustinerea cauzei, nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia si nici nu face dovada cu documente a altei situatii de fapt decat cea constatata de organele de inspectie fiscala, contestatia acestuia se va respinge nemotivata.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

### **3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de ... lei**

*Cauza supusa solutionarii este daca contestatarul datoreaza accesoriile aferente TVA, in conditiile in care in sarcina sa s-au retinut ca fiind datorate debitele stabilite prin decizia de impunere contestata.*

**In fapt**, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .. organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatarului accesorii in suma de .. lei aferente diferentei suplimentare de TVA in suma de .. lei. Accesoriile au fost calculate incepand cu data de 25.07.2012 si pana la 17.02.2014.

**In drept**, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana 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".

"Art. 120<sup>1</sup>. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.**

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere cele retinute la pct. 3.1 si 3.2 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 X urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 45<sup>1</sup> din Normele metodologice date in aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 2.5, 2.6. si pct.11.1 lit.b) din Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 206 alin. (1) lit.c) si d), art. 207 alin. (1) si art. 213 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

#### **DECIDE:**

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de X impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ..., emisa de organele de inspectie

fiscala din cadrul Administratiei sector .. Finantelor Publice pentru diferenta suplimentara de TVA in suma de .. lei si accesorii aferente in suma de .. lei.

**2.** Respinge ca nemotivata contestatia formulata de X, pentru diferenta suplimentara de TVA, in suma de .. lei, stabilita prin decizia de impunere nr. ..., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. ...

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