



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**

Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații



Bd. Gheorghe Lazăr nr. 9 B  
300081 Timișoara  
Tel : +0256 499 334  
Fax : +0256 499 332

**DECIZIE nr. 2715/904/30.10.2014**

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SA** înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.X/10.09.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecția Fiscală Contribuabili Mijlocii prin adresa nr.X/10.09.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/10.09.2014, asupra contestației formulate de **SC X SA**, cu sediul în localitatea X, X nr.X, jud. X, cod de înregistrare fiscală RO X, ORC X.

**SC X SA** contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/18.07.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/18.07.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data comunicării actelor administrativ fiscale prin remitere sub semnătura contribuabilului în data de 23.07.2014 (adresa nr.X/22.07.2014 anexată la dosarul cauzei) și data depunerii contestației 22.08.2014, înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr. X/22.08.2014, potrivit ștampilei aplicată pe originalul contestației.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. Prin contestația formulată SC X SA se îndreaptă împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. X/18.07.2014 și Deciziei de impunere nr.X/18.07.2014, prin care solicită admiterea contestației și anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr. X/18.07.2014, a Deciziei de impunere nr. X/18.07.2014 și aprobarea TVA-ului la rambursare în sumă de X lei, invocând următoarele motive:

Cotestatoarea arată că în perioada 01.07.2014 - 04.07.2014 a făcut obiectul unei inspecții fiscale care a avut ca obiect DNOR X - 25.05.2014 privind rambursarea TVA pentru perioada 01.04.2014-30.04.2014.

Contestatoarea precizează că în urma verificărilor s-a respins la rambursare TVA în suma de X lei, din care contestă suma de X lei.

Contestatoarea susține că, constatările organelor de control sunt eronate, fiind respinsă la rambursare TVA în sumă de X lei, fără nici un temei legal.

*Cu privire la TVA deductibil*

Contestatoarea arată că, așa cum au menționat și organele fiscale, a dedus integral suma de X lei reprezentând TVA-ul aferent unui avans achitat pentru achiziția unui autoturism.

Organele fiscale au reținut faptul că societatea mai deține un număr de 5 autoturisme a câte 5 locuri și un microbuz de 9 locuri.

Față de această mențiune, contestatoarea precizează faptul că în realitate, cele cinci autoturisme sunt în fapt doar trei, iar restul de 3 vehicule sunt 2 autoutilitare și un microbuz, arătând că situația exactă a vehiculelor este:

Tip Autoturism	Categoria
X	<b>Autoutilitara</b>
X	Autoturism
X	<b>Autoutilitara</b>
X	Microbuz
X	Autoturism
X	Autoturism

anexând, la contestație copii după cărțile de identitate ale vehiculelor.

De asemenea, contestatoarea arată că, așa cum este menționat și de organele fiscale, societatea a prezentat foi de parcurs pentru toate vehiculele deținute, precizând totodată că societatea deține doar 3 autoturisme (2 X și 1 X), cele două autoturisme X fiind folosite de către șoferul și contabilă societății, iar X de către administratorul acestei societăți, societatea având X de angajați.

Referitor la necesitatea deținerii de autoturisme, contestatoarea precizează faptul că domeniul principal de activitate al societății este cel al producției și comercializării cerealelor, având în lucru peste X de ha de teren arabil, societatea deținând și două puncte de lucru în localități diferite.

Domeniul secundar de activitate este cel al comercializării animalelor vii (oi), această activitate impunând și deplasarea la crescătorii de animale care au locațiile în locuri greu accesibile (achiziția de oi de la ciobani).

Sediul social al societarii se află în afara localității X (în câmp), astfel accesul la sediul social și punctele de lucru se poate efectua doar cu autovehicule, iar terenurile lucrate de societate sunt aflate în raza mai multor localități, după cum urmează: X, X, X, X, X, X.

Spre exemplificare, contestatoarea arată că o deplasarea de la X în toate localitățile în care societatea lucrează terenuri, necesită parcurgerea a peste X de km pe zi, distanță care nu o poate parcurge cu alte mijloace de transport decât cu vehicule deținute de societate. De asemenea, menționează faptul că terenurile se lucrează cu angajații proprii care trebuie deplasați în câmp cu vehiculele deținute de societate.

Referitor la intenția de a achiziționa un autovehicul, contestatoarea arată următoarele:

Vehiculele deținute de societate, datorită utilizării acestora în condiții nefavorabile (lucrul și deplasarea pe teren accidentat și greu accesibil, teren agricol, achiziția de animale vii) prezintă o uzură fizică mai accentuată decât dacă ar fi utilizate doar pentru deplasarea pe șosele.

Necesitatea achiziționării unui autoturism specific deplasărilor pe terenuri accidentate și greu accesibile este precizat în Referatul de necesitate întocmit de administratorul societății din data de 02.04.2014, care a fost aprobat de către Consiliul de Administrație a societății, astfel:

- autoturismul X este ieșit din garanție la momentul actual deoarece de la data achiziției (anul 2011) până în prezent, au fost rulați deja peste 120.000 km;

- prin utilizarea actualului autoturism (ieșit din garanție) există posibilitatea creșterii cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile aferente;

- activitatea principală a societății (producția și comercializarea cerealelor, pe aproximativ X ha) presupune deplasarea pe terenuri agricole care duce la o uzură fizică accentuată a autoturismelor;

- activitatea a fost diversificată, mărită prin înglobarea în domeniul de activitate și a comerțului cu animale vii (oi), care presupune deplasarea la furnizorii de animale care au locația în zone greu accesibile.

Dotările autoturismului care se intenționează a fi achiziționate sunt unele speciale pentru un autoturism de teren, necesar pentru deplasările pe terenurile agricole și greu accesibile. Acestea sunt, cele precizate în anexa la contractual de vânzare-cumpărare:

- Tracțiune: Tracțiune integrală permanent (X)

- Putere (KW/CP): X

- Cuplu (Nm/rpm) X

- Capacitate (Cc) X

- cu un sistem complet nou de suspensie pneumatică, care oferă o manevrabilitate dinamică on și off-road

- adaptează în mod automat setările vehiculului la tipul de teren, oferind performanța optimă în aproape toate condițiile

- Lungimea: X mm

- Lățimea: X mm

- Înălțimea: X mm

- Ampatament X mm

- Dotări specifice accesului pe teren accidentat și greu accesibil: EPB, EPAS, ABS, CBC, DSC, EBD, ABA, FTO, ROC.

Contestatoarea precizează că, așa cum este menționat în Referatul de necesitate, la momentul recepției autoturismului, cel actual va fi destinat vânzării.

Contestatoarea arată de asemenea că, organele fiscale justifică neacceptarea deducerii în procent de 100% a TVA-ului aferent avansului în baza următoarelor reglementări din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal:

- Art. 125<sup>^1</sup> alin. (1) punctul 1, care definește achiziția ca fiind "bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri";

- Art. 145<sup>^1</sup> alin.(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 utilitate exclusiv în scopul activității economice."

Astfel, arată că în conformitate cu art. 13 din Legea 571/2003 „Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”, considerând că legea nu poate fi interpretată nici în sensul extinderii prevederii acesteia nici în sensul restrângerii prevederilor acesteia (*lex dixit minus quam voluit*) și nici restrictiv (*lex dixit quam voluit*).

Punctul de vedere al societății contestatoare este că organele de control au aplicat în mod cu totul eronat prevederile legale mai sus menționate, aceste prevederi nefiind aplicabile tranzacției analizate.

Contestatoarea susține că dreptul de deducere al TVA-ului aferent avansului achitat este de 100%, deoarece:

- dreptul de deducere al TVA-ului ia naștere, conform alin. (1) al art. 145 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, la momentul exigibilității taxei,

- exigibilitatea taxei, conform alin. (2) lit. b) al art. 134<sup>2</sup> din Legea 571/2003, este la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de livrare, iar "avansurile" reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării.

- condițiile de exercitare a dreptului de deducere sunt reglementate de art. 146 din Legea 571/2003, condiții care sunt îndeplinite în totalitate de către societate.

Singura reglementare care limitează în mod special dreptul de deducere este art. 145<sup>1</sup> din Legea 571/2003, articol care este menționat ca și temei de drept de organele fiscale pentru motivarea refuzului dreptului de deducere în procent de 100% aferent avansului achitat în vederea achiziției unui autoturism.

Contestatoarea arată că, în cele ce urmează va prezenta motivele de drept care au condus la prezentarea punctului de vedere diferit de cel al organelor fiscale.

Alin. (1) al art. 145<sup>1</sup> din Codul Fiscal precizează faptul că "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 proprietate sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice."

Contestatoarea susține că în mod eronat și fără temei, organele fiscale prezintă prevederile art. 125<sup>1</sup> alin. (1) punctul 1, care definește *achiziția*.

După cum se poate ușor observa, în conținutul art. 145<sup>1</sup> nu există noțiunea de *achiziție*, deci dreptul de deducere este limitat *nu achiziției ci cumpărării de autovehicule* și condiția de bază este ca autovehiculele să fie *în proprietatea sau folosința societății și nu pentru un autovehicul care va fii în viitor în proprietatea sau folosința societății* (deci *nu pentru avansuri*).

De asemenea, motivarea limitării dreptului de deducere prin faptul că achitarea avansului reprezintă "PRIMUL PAS" în achiziția autoturismului, este o interpretare personală a organelor fiscale, avansul fiind definit de Codul fiscal cu totul altfel (a se vedea art. 134<sup>2</sup>, alin.(2) lit. b).

În tot cuprinsul Legii 571/2003 privind Codul Fiscal și a Normelor metodologice aferente nu este precizată limitarea dreptului de deducere în funcție de "PRIMUL PAS" sau "AL DOILE PAS" în vederea realizării unei achiziții.

Mai departe, contestatoarea menționează prevederile legale omise de organele fiscal, si anume:

Aliniatul (6) al art. 145<sup>1</sup> precizează: "Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme."

Normele metodologice precizează:

„(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."

Astfel, contestatoarea precizează că nu este deductibil 100% TVA-ul aferent vehiculelor pentru societățile care:

- a) nu dețin documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și
- b) nu întocmeasc 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.

Condiția cu privire la deținerea documentelor prevăzute de lege pentru deducerea TVA-ului este îndeplinită de către societate, prin deținerea și achitarea facturii de avans.

De asemenea, contestatoarea arată că organele fiscale au menționat faptul că societatea nu poate "justifica utilizarea acestui nou autoturism exclusiv în scopul activității economice".

În acest sens, contestatoarea precizează că, potrivit Normelor metodologice ale art. 145<sup>1</sup>, justificarea utilizării unui autoturism exclusiv în scopul activității economice se face prin *întocmirea foilor de parcurs*, iar limitarea dreptului de deducere al TVA-ului se analizează *doar pentru autovehiculele utilizate*, adică cele care există, nu și pentru avansurile achitate.

Contestatoarea își pune întrebarea, cum să dovedească utilizarea autovehiculului exclusiv în scopul activității economice prin *întocmirea foilor de parcurs*, în condițiile în care *autovehiculul nu este nici în proprietate și nici în folosința societății*, autovehiculul nu există încă, fiind *achitat doar un avans* în vederea achiziționării.

Societatea precizează că nu cunoaște tehnicile și modalitatea de întocmire a unei foi de parcurs pentru un vehicul *care nu există*.

În concluzie, contestatoarea susține că organele fiscale în mod eronat nu au acordat dreptul de deducere în proporție de 100% aferent avansului achitat pentru achiziționarea unui autovehicul, motivând prin fapte care sunt eronat prezentate și care nu au ca obiectiv prezentarea situației fiscale reale a societății și prin articole din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care nu sunt aplicabile tranzacției analizate.

Contestatoarea își întemeiază contestația pe dispozițiile art.205 Cod de procedură fiscală și pe articolele din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

La contestația formulată, contestatoarea anexează următoarele documente:

- Anexa 1: Raportul de inspecție fiscală nr. X/18.07.2014, înregistrat la registratura DGRFP Timiș sub numărul X/22.07.2014, comunicat la data de 23.07.2014;

- Anexa 2: Decizia de impunere nr. X/18.07.2014, înregistrată la DGRFP Timiș comunicată la data de 23.07.2014;

- Anexa 3: Taloanele vehiculelor deținute de societate;

- Anexa 4: Referatul de necesitate pentru achiziția autoturismului supus aprobării Consiliului de administrație;

- Anexa 5: Hotarea Consiliului de administrație privind achiziționarea autoturismului.

**II.** Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat la SC X SA inspecția fiscală privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.04.2014 - 30.04.2014, urmare a depunerii de către societate a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr. X-26/05/2014, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei (cu control anticipat).

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X/18.07.2014, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/18.07.2014, prin care s-a stabilit pentru perioada 01.04.2014 -30.04.2014 diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, ceea ce a condus la respingerea a TVA în sumă de X lei din totalul sumei de X lei solicitată la rambursare prin decontul cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.X-26/05/2014, și aprobarea la rambursare a sumei de X lei.

Potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/18.07.2014, SC X SA are ca obiect principal de activitate: Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase.

Urmare a verificărilor efectuate în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Societatea a dedus integral TVA în sumă de X lei aferent unui avans achitat privind achiziția unui autoturism X, înscris în factura nr. X/17.04.2014 emisă de SC X SRL - RO X, așa cum rezultă din - anexa nr. 8 A.

Aferent acestei achiziții societatea a prezentat Contractul de vânzare - cumpărare nr.X/14.04.2014 conform căruia la art.1 „Obiectul contractului” vânzătorul se obligă să vândă, iar cumpărătorul (SC X SA) să cumpere un autoturism X (anexa nr. 8C, anexa nr.8D).

Valoarea totală a autoturismului este de X euro din care, cumpărătorul este obligat la plata unui avans de X lei (inclusiv TVA), condiție contractuală prevăzută la art.2 din contract, care s-a realizat prin emiterea facturii de avans.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea mai deține în patrimoniu un număr de 5 autoturisme a câte 5 locuri fiecare (o X, două X, un X, un X) precum și un microbuz X cu nouă locuri, așa cum rezultă din fișa mijloacelor fixe - anexa nr. 8E.

Societatea a dedus integral TVA aferent achizițiilor autoturismelor respective, anul achiziționării, capacitatea cilindrică, tipul autoturismului, numărul de identificare și de circulație fiind prezentate detaliat în anexa nr. 8F. În ceea ce privește cheltuielile cu combustibilul și de întreținere a celor 5 autoturisme și a microbuzului, acestea au fost deduse integral întrucât contribuabilul a prezentat foi de parcurs prin care a justificat

"exclusiva în scopul activității economice".

Organele de inspecție consemnează că, achitarea avansului în baza contractului de vânzare - cumpărare, a constituit primul pas în achiziția autoturismului în cauză, care conform art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct. 1 este definită astfel: „achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către aceasta persoană”.

De asemenea, organele de inspecție consemnează că, așa cum au prezentat. specificul activității economice a contribuabilului este de producție agricolă, achiziționarea încă a unui autoturism pe lângă celelalte existente, neputând justifica utilizarea acestui nou autoturism exclusiv în scopul activității economice, motiv pentru care este acceptat la deducere doar 50% din TVA aferent achiziției.

În contextul celor prezentate și în baza prevederilor art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală stabilesc că nu se admite la deducere 50% din TVA în sumă de X lei, respectiv suma de X lei (X lei x 50%).

Organele de inspecție fiscală arată că, potrivit art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează: " 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 vehicule aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice."

**III.** Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Referitor la suma de **X lei** reprezentând TVA aferentă avansului achitat privind achiziția unui autoturism,

**cauza supusă soluționării este dacă legal organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere a TVA la 50%, stabilind că societatea nu are dreptul să deducă suma sus menționată, în condițiile în care societatea nu justifică că achiziția autoturismului, prin avansul achitat, este destinată utilizării exclusiv în scopul activității economice.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus integral TVA în suma de X lei aferent unui avans achitat privind achiziția unui autoturism X, înscris în factura nr. X/17.04.2014 emisă de SC X SRL - RO X (anexa nr. 8A).

Aferent acestei achiziții societatea a prezentat Contractul de vânzare - cumpărare nr.X/14.04.2014 conform căruia la art.1 „Obiectul contractului” vânzătorul se obligă să vândă, iar cumpărătorul (SC X SA) să cumpere un autoturism X. Valoarea totală a autoturismului este de X euro din care, cumpărătorul este obligat la plata unui avans de X lei (inclusiv TVA), condiție contractuală prevăzută la art.2 din contract, condiție care s-a realizat prin emiterea facturii de avans.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea mai deține în patrimoniu un număr de 5 autoturisme a câte 5 locuri fiecare (o X, două X, X, un X) precum și un microbuz X cu nouă locuri, așa cum rezultă din fișa mijloacelor fixe (anexa nr. 8E).

De asemenea, se menționează că societatea a dedus integral TVA aferent achizițiilor autoturismelor respective, anul achiziționării, capacitatea cilindrică, tipul autoturismului, numărul de identificare și de circulație fiind prezentate detaliat în anexa

nr. 8F. În ceea ce privește cheltuielile cu combustibilul și de întreținere a celor 5 autoturisme și a microbuzului, acestea au fost deduse integral, întrucât contribuabilul a prezentat foi de parcurs prin care a justificat "exclusiva în scopul activității economice".

Organele de inspecție consemnează că achitarea avansului în baza contractului de vânzare - cumpărare a constituit primul pas în achiziția autoturismului în cauză, „termenul” de achiziție fiind definit de art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție consemnează că specificul activității economice a contribuabilului este de producție agricolă, achiziționarea încă a unui autoturism pe lângă celelalte existente, neputând justifica utilizarea acestui nou autoturism exclusiv în scopul activității economice, motiv pentru care este acceptat la deducere doar 50% din TVA aferent achiziției.

În contextul celor prezentate și în baza prevederilor art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală stabilesc că nu se admite la deducere 50% din TVA în sumă de X lei, respectiv suma de X lei (X lei x 50%).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, sumă care a fost respinsă la rambursare.

Prin contestație, contestatoarea susține în esență că are dreptul de deducere în proporție de 100% aferent avansului achitat pentru achiziționarea respectivului autovehicul.

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

„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*; [...]

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care TVA deductibilă devine exigibilă și este condiționat ca aceste achiziții să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Potrivit prevederilor art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

1. **achiziție** reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă, achiziții intracomunitare și importuri de bunuri;”

Potrivit dispozițiilor art. 145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“Art. 145<sup>1</sup> Limitări speciale ale dreptului de deducere

(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 – 147<sup>1</sup>.

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

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, punctul 45<sup>1</sup>:

„(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.

[...]

(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.”

Din prevederile legale sus-citate, rezultă faptul că legiuitorul a înțeles să limiteze la 50% dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă *cumpărării* de vehicule rutiere motorizate, *în cazul în care vehiculele în cauză nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.*

Prin excepție de la această regulă, în situația în care autovehiculele aflate în folosința persoanei impozabile, care îndeplinesc caracteristicile menționate mai sus, sunt utilizate exclusiv pentru activități economice sau pentru destinațiile concrete și particulare prevăzute la lit.a)-f) a art. 145<sup>1</sup> alin.(3) din Codul fiscal, atunci și numai atunci, contribuabilul are dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată aferentă *cumpărării* de vehicule rutiere motorizate, situație în care se aplică regulile generale de deducere prevăzute de art. 145 și art. 146- 147<sup>1</sup>.

Prin punctul 45<sup>1</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal (aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare) au fost stabilite în detaliu condițiile de folosință ale autovehiculelor, precum și activitățile concrete în care acestea trebuie să fie utilizate pentru a beneficia de norma generală a exercitării integrale a dreptului de deducere a taxei, conform regulilor prevăzute de art. 145 și art. 146- 147<sup>1</sup>. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Se reține de asemenea că, 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 speță, se reține că organele de control au limitat dreptul de deducere al TVA aferentă avansului achitat (în baza facturii de avans emisă de furnizor și a contractului de vânzare-cumpărare) privind achiziția unui autoturism marca X, stabilind un TVA nedeductibil în sumă totală de X lei (X lei x 50%), motivat de faptul că achiziționarea încă a unui autoturism pe lângă cele existente în număr de 5, aflate în patrimoniul societății (o X, două X, X, un X și un microbuz X), nu poate justifica utilizarea acestui nou autoturism exclusiv în scopul activității economice, specificul activității economice fiind producție agricolă.

Se reține totodată că, organele de inspecție fiscală au apreciat încadrarea achiziției autoturismului în categoria celor prevăzute la art. 145<sup>1</sup> “Limitări speciale ale dreptului de deducere” din Codul fiscal, luând în considerare și faptul că pentru celelalte 5 autoturisme și un microbuz, deținute în patrimoniu de societate s-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferent achiziției, cheltuieli cu combustibilul și de întreținere, întrucât a fost justificată utilizarea acestora în scopul activității economice.

Referitor la documentelor depuse de contestatoare în susținerea cauzei, respectiv Referatul de necesitate pentru achiziția autoturismului supus aprobării Consiliului de administrație, Hotărârea Consiliului de administrație privind achiziționarea

autoturismului, se reține că acestea nu pot constitui dovezi suficiente care să susțină justificarea că achiziția autoturismului, prin achitarea avansului, este destinată utilizării exclusiv în scopul activității economice.

Mai mult, se reține și precizarea organelor de inspecție fiscală din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, și anume: “Așa cum rezultă din cuprinsul contestației, nu au fost prezentate de către contestator documente justificative suplimentare.”

În ceea ce privește argumentele contestatoarei potrivit cărora dispozițiile legale invocate de organele de inspecție fiscală nu se aplică pentru avansuri, respectiv că „limitarea dreptului de deducere al TVA-ului se analizează doar pentru autovehiculele utilizate, adică cele care există, nu și pentru avansurile achitate”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că:

- potrivit prevederilor legale enunțate, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării de vehicule rutiere motorizate, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice,

- iar, avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.

Referitor la celelalte afirmații aduse de contestatoare în susținerea deductibilității integrale a taxei pe valoarea adăugată, se reține că acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, luând în considerare tocmai cele anterior arătate.

De menționat este și faptul că, pct. 45<sup>1</sup> alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare), precizează:

„(4) (...) 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 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.”

Prin urmare, se reține că, argumentele aduse de contestatoare în susținerea cauzei, respectiv documentele prezentate, nu sunt de natură să înlăture și să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală, prevederile legale enunțate, faptul că documentele și argumentele aduse de contestatoare în susținerea cauzei nu infirmă constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că legal organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, la 50% aferentă avansului achitat privind achiziția unui autoturism marca X, stabilind că societatea nu are dreptul să deducă TVA în sumă totală de X lei, motiv pentru care contestația formulată de SC X SA **se va respinge ca neîntemeiată**, pentru suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art. 216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. \_\_\_\_\_, se:

## **DECIDE**

**Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **SC X SA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/18.07.2014, contestată parțial, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/18.07.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SA
- A.J.F.P. Timiș – Inspecția Fiscală Contribuabili Mijlocii

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**