

DECIZIA nr. xxx din xxx
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. xxx S.R.L. din xxx

Cu adresa nr. **xxx**, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxx** sub nr. **xxx** din **xxx**, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxx - Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. xxx S.R.L. din xxx**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx*, act administrativ fiscal emis de A.J.F.P. **xxx** - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. **xxx** din **xxx**.

S.C. **xxx** S.R.L. are domiciliul fiscal în **xxx** și deține codul unic de înregistrare fiscală nr. **xxx** cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma de **xxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului prin remitere sub semnătură în data de **xxx**, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. **xxx** sub nr. **xxx**.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

*"[...] organele de inspecție invocă motivul că am dedus eronat TVA în sumă de **xxx lei**, reprezentând 50% din valoarea TVA aferentă achiziției unui autoturism, achiziției de piese auto și reparații cu masa sub 3500 kg și sub 9 scaune de pasageri, pentru care nu s-a făcut dovada utilizării exclusive a acestora în scopul activității economice cu foi de parcurs.*

*Punct de vedere SC **xxx** SRL*

*Menționăm că respectivul autoturism a fost achiziționat prin factura nr. **xxx**, în valoare totală de **xxx lei** și un TVA în sumă totală de **xxx lei**.*

Facem precizarea că autoturismul respectiv a fost utilizat numai în scopul desfășurării activității, conform foilor de parcurs anexate la prezenta, foi de parcurs nesolicitate la control, prin care enumerăm:

- deplasarea la bănci pentru depunere sau retragere numerar*
- deplasarea la autoritățile fiscale pentru solicitarea și ridicarea de diferite documente*
- deplasarea la diferiți notari publici, pentru încheierea de contracte de vânzare cumpărare pentru teren agricol al societății*
- deplasarea în diferite localități pentru identificarea unor moștenitori care dețin terenuri agricole pe raza localității **xxx***

-deplasarea în teren pentru verificarea lucrărilor agricole efectuate.

-deplasarea la diferiți agenți economici de unde achiziționăm marfa necesară desfășurării activității.

Precizăm că îndeplinim toate condițiile prevăzute de prevederile art.299, alin.1, lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal și pct.68, alin.2, din Normele de aplicare ale Legii 227/2015 privind Codul Fiscal. [...]

*Astfel solicităm desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. **xxx**, pentru suma de **xxx lei**.*

*Anexăm la prezenta foi de parcurs care cuprind un număr de **xxx** pagini."*

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx din xxx încheiat de reprezentanții A.J.F.P. xxx - Inspecție Fiscală la S.C. xxx S.R.L. din xxx, s-au stabilit următoarele:

"[...] Taxa pe valoarea adăugată [...]

*Agentul economic prin decontul lunii **xxx** 2018, depus sub nr. **xxx**, solicită restituirea soldului sumei negative de TVA în sumă de **xxx lei** cu control ulterior.*

a) În ceea ce privește TVA deductibilă. [...]

*În urma verificărilor efectuate TVA deductibilă se diminuează cu suma de **xxx lei**, pentru următoarele considerente:*

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

-conform anexei nr. 2, parte integrantă a prezentului Raport de inspecție fiscală, contribuabilul a dedus eronat TVA în sumă de **xxx lei**, reprezentând 50% din valoarea TVA aferentă achiziției unui autoturism, achiziției de piese auto și reparații cu masa sub 3500 kg și sub 9 scaune pentru pasageri, pentru care nu s-a făcut dovada utilizării exclusive a acestora în scopul activității economice cu foi de parcurs, încălcându-se prevederile art.298, alin.(1) și (2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Raportul de inspecție fiscală nr. xxx din **xxx** încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. **xxx** a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului general consolidat al statului de către S.C. **xxx** S.R.L. în perioada februarie 2018 - iunie 2019.

În urma inspecției fiscale, s-au constatat deficiențe care au condus la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentare în sumă de **xxx lei**, din care **societatea contestă suma de xxx lei**.

TVA contestată în sumă de **xxx lei** reprezintă taxa dedusă nelegal în luna **xxx** 2018, aferentă autoturismului achiziționat cu factura nr. **xxx** precum și reparațiilor efectuate la autoturism, întrucât mijlocul de transport respectiv nu a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, societatea verificată neprezentând la inspecția fiscală foi de parcurs care să dovedească utilizarea exclusivă pentru acest scop.

Ca urmare, în conformitate cu dispozițiile art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **xxx lei** pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere în luna **xxx** 2018 și pentru care aceasta a beneficiat de ramburare cu Decizia de rambursare nr. **xxx**, stabilindu-se la inspecția fiscală o TVA suplimentară de plată în sumă de **xxx lei**.

Prin contestația depusă, contribuabilul solicită desființarea parțială a *Deciziei de impunere nr. xxx din xxx pentru suma de xxx lei* considerând că organele de inspecție fiscală, în mod nelegal, au stabilit suplimentar TVA de plată, deoarece autoturismul achiziționat "a fost utilizat numai în scopul desfășurării activității, conform foilor de parcurs anexate la prezenta, foi de parcurs nesolicitate la control, [...]."

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 298 din Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

"Art. 297 – (4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) **operațiuni taxabile; [...]."**

"Art. 298. - (1) Prin excepție de la prevederile art. 297 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) 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. 297 și art. 299 - 301.

(5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin normele metodologice”.

Totodată, potrivit **pct. 68 alin. (2) și alin. (4) din Normele metodologice** de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare:

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

*(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. **Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta.** Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal.”*

Având în vedere prevederile legale sus menționate, se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de vehicule rutiere cu masa totală maximă autorizată sub 3.500 kg și mai puțin de 9 scaune inclusive scaunul șoferului, precum și taxa aferentă cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă integral dacă vehiculele rutiere sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice. În caz contrar, dreptul de deducere se limitează la 50% din taxa aferentă cumpărării vehiculelor și cea aferentă cheltuielilor legate de acestea.

Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii TVA.

În speță, societatea **xxx** S.R.L. susține prin contestația formulată că a respectat toate condițiile prevăzute de art.299 alin. (1) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și de pct.68 alin. (2) din Normele de aplicare ale Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, utilizând autovehiculul exclusiv în scopul activității economice, conform foilor de parcurs anexate contestației.

Însă, susținerea societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, pentru deductibilitatea 100% a taxei pe valoarea adăugată, **legea fiscală prevede în mod expres ca utilizarea în scopuri economice să fie exclusivă, orice utilizare în scop personal, chiar și pur ocazională, atrăgând deductibilitatea taxei în procent de 50%**, ceea ce implică faptul ca, pentru autovehiculele supuse limitării speciale a dreptului de deducere, persoana impozabilă să justifice deductibilitatea prin întocmirea foilor de parcurs, care să conțină toate informațiile necesare care să demonstreze utilizarea exclusivă în scopuri economice a autovehiculelor societății.

De altfel, **acesta este și sensul reglementării de către legiuitor a unei limitări**

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

speciale a dreptului de deducere pentru anumite categorii de autovehicule, altminteri s-ar fi aplicat doar regulile generale de deducere a taxei de la art. 297 din Codul fiscal.

Or, din analiza informațiilor înscrise în foile de parcurs în copie, prezentate de petentă în susținerea contestației, rezultă că **alimentările de carburant înscrise în foile de parcurs întocmite pentru autovehiculul xxx utilizat de domnul xxx – asociatul unic al societății, nu corespund cu consumul de combustibil înregistrate în acestea**, astfel:

- din foaia de parcurs nr. **xxx** reiese că în data de **xxx** autovehiculul **xxx** avea la sfârșitul zilei în rezervor cantitatea de **xxx** litri motorină în condițiile în care, din următoarea foaie prezentată, respectiv foaia de parcurs nr. **xxx**, reiese că în data de **xxx** cantitatea de combustibil la începutul zilei era de **xxx** litri.

- din foaia de parcurs nr. **xxx** reiese că în data de **xxx** autovehiculul **xxx** avea la începutul zilei în rezervor cantitatea de **xxx** litri motorină în condițiile în care, din foaia de parcurs nr. **xxx** reiese că în data de **xxx** cantitatea de combustibil la sfârșitul zilei era de **xxx** litri.

De asemenea, din documentele prezentate respectiv foile de parcurs, rezultă că **societatea nu justifică kilometrii înregistrați, existând neconcordanțe între kilometrii înregistrați la sosire din ziua precedentă și cei înregistrați la plecare în ziua curentă.**

De exemplu:

- din foaia de parcurs nr. **xxx** din data de **xxx** reiese că autovehiculul **xxx** avea înregistrați la sfârșitul zilei un număr de **xxx** km iar în foaia nr. **xxx** din **xxx** avea la plecarea în cursă un număr de **xxx** km, în condițiile în care nu există corelarea cantităților de combustibil achiziționate cu cantitățile consumate precizate în foile de parcurs, astfel încât să se poată stabili că acesta nu a fost utilizat, nici măcar ocazional, în scop personal, având în vedere că orice utilizare personală, indiferent de intensitate ori durată, implică de facto neîndeplinirea condiției de "exclusivitate" a utilizării în scop economic a autoturismului, potrivit reglementărilor referitoare la limitarea specială a dreptului de deducere.

Mai mult, prin Referatul încheiat de organele de inspecție fiscal, atașat dosarului contestației, se retine că "*autoturismul marca xxx achiziționat cu factura menționată mai sus, a fost înmatriculat în data de xxx*", deci ulterior întocmirii foilor de parcurs nr. **xxx**, nr. **xxx**, **xxx**, nr. **xxx** etc iar "*nicio foaie de parcurs întocmită pentru autoturismul marca xxx nu prezintă confirmarea deplasării la agenți economici sau instituții*".

Ca atare, simpla prezentare a unor foi de parcurs depuse arbitrar, neexistând o continuitate a acestora, și în care sunt înscrise diverse informații trunchiate și necorelate, respectiv cantitățile de combustibil achiziționat și consumat nu corespund cu numărul de kilometri efectuați, nu dovedesc utilizarea în scop economic a autovehiculului, fapt pentru care, în conformitate cu dispozițiile pct.68 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citat, pretenția petentei de a beneficia de deducere 100% pentru TVA aferentă cheltuielilor legate de achiziționarea și întreținerea autovehiculului în cauză este neîntemeiată.

Prin urmare, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de xxx lei și au stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de **xxx** lei.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: "(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă", coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, care prevăd:

"Contestația poate fi respinsă ca:

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

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 neîntemeiată contestația formulată pentru suma de xxx

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **S.C. xxx S.R.L.** din **xxx**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. xxx din xxx* emisă de A.J.F.P. **xxx** - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.