

DECIZIA nr. 402 din 31.07.2017 privind soluționarea
contestației formulată de **ABC SRL**,
cu sediul în ... București, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBSx_AIF-....2017, înregistrată sub nr. MBR_REG_....2017 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL – CUI ..., formulată prin împuternicit NV în baza împuternicirii înregistrată sub nr. MBR_REG_....2017.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. CC/2017 îl constituie:

- decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx qqq/27.04.2017, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx rif/27.04.2017 și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de 28.04.2017 pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de **VT lei**;
- decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/10.05.2017 pentru accesorii în sumă de **AT lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SRL pentru perioada 01.10.2011-31.12.2016 în vederea soluționării DNOR nr.2017.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-Sx rif/27.04.2017, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx qqq/27.04.2017, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de S lei, ceea ce a condus la diminuarea TVA solicitată la rambursare cu această sumă și la aprobarea la rambursare a TVA în sumă de A lei.

În baza diferențelor stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr. F-Sx qqq/27.04.2017, organele fiscale de administrare au emis decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/10.05.2017, prin care au stabilit dobânzi de întârziere în sumă de A1 lei și penalități de întârziere în sumă de A2 lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de VT lei, arătând următoarele:

Taxa în cuantum de V1 lei aferentă facturilor emise de P1 SRL a fost dedusă cu îndeplinirea condițiilor de formă și de fond prevăzute la art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, iar intenția societății de a obține venituri din publicitate este susținută de istoricul veniturilor acesteia. Faptul că această activitate nu s-a mai concretizat în obținerea de venituri în anul 2013 nu poate îngreuna dreptul de deducere a TVA achitată, așa cum reiese și din jurisprudența CJUE C-396/98 par. 36-40, C-38/95 par. 19, C-110/94 și din prevederile pct. 45 alin. (6) din Normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004, care stabilește drept condiție necesară pentru deducerea TVA-ului doar dovedirea elementului intențional. Conform jurisprudenței CJUE este suficient pentru ca o companie să dovedească intenția de a realiza operațiuni taxabile pentru deducerea TVA aferentă achizițiilor realizate în acest scop, chiar și în situația în care investiția nu se finalizează.

TVA în sumă de V2 lei pentru achiziția de "ast ice penguins, ciorapi interior patine și patine Roxa" a fost dedusă cu scopul închirierii bunurilor, din aceleași considerente.

Taxa în valoare de V4 lei reprezentând 50% din TVA aferentă achiziției autovehiculului Mercedes Trapo și a avansului pentru achiziționarea celui de-al doilea autovehicul din aceeași categorie s-a dedus în temeiul prevederilor art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, fiind îndeplinită condiția de fond pentru deducere deoarece societatea a obținut venituri din exploatarea acestui vehicul, respectiv a cazat turiști la pensiunea turistică și le-a pus la dispoziție turiștilor pentru vizitarea obiectivelor turistice din zona TG.

TVA în valoare de V5 lei aferentă facturii nr. Fc13 a fost stornată prin factura nr. Fc12, însă factura nu a fost achitată, iar societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere întrucât taxa a fost neexigibilă.

Totodată, sunt contestate și accesoriile stabilite prin decizia nr. dacc/10.05.2017, în baza principiului "accesoriul sequitur principale".

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

3.1. Referitor la TVA în sumă de V3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de păstrarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de închiriere a unui patinoar și a unor bunuri – patine, ciorapi etc. – în condițiile nici nu a invocat, nici nu a prezentat dovezi din care să reiasă că nu a mai putut exploata patinoarul în vederea realizării de operațiuni taxabile din motive obiective, independente de voința societății.

În fapt, potrivit raportului de inspecție fiscală societatea ABC SRL a dedus TVA în sumă de V1 lei aferentă facturilor emise de P1 SRL în perioada

februarie 2013 – august 2013 în baza contractului de închiriere încheiat în data de 27.12.2012 având ca obiect închirierea unui patinoar situat în, dotat cu agregat de răcire, echipament tehnologic, aparat de răcire, freză de zăpadă, mobilier-aparatură, sistem de amplificare. De asemenea, în baza facturii nr. Fc7 emisă de P2 SRL societatea a dedus TVA în sumă de V2 lei pentru achiziția de ast ice penguins, ciorapi interior patine și patine Roxa.

Organele de inspecție fiscală au constatat că patinoarul a fost în proprietatea societății, care a obținut venituri din exploatarea patinoarului, însă toate bunurile aferente au fost vândute către P1 SRL în baza contractului încheiat la data de 24.12.2012 și închiriate în data de 27.12.2012, fără ca societatea să mai obțină ulterior niciun venit din exploatarea patinoarului astfel vândut și închiriat.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere a TVA în sumă de V1 lei + V2 lei = V3 lei în temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, societatea neprezentând dovezi obiective care să justifice utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile.

În drept, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31 decembrie 2015:

”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;”.

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

”45. (6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. **Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian. În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea**

altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești”.

În speță, din raportul de inspecție fiscală reiese că societatea ABC SRL a construit un patinoar cu instalațiile aferente pe un teren închiriat aparținând M.Ap.N. și a obținut operațiuni taxabile prin servicii de închiriere a patinoarului și prin servicii de publicitate în incinta patinoarului până la finalul anului 2012, taxa colectată fiind de 0 lei.

Instalațiile aferente patinoarului (agregat răcire, echipament tehnologic, aparat răcire, freză de zăpadă, mobilier și aparatură) au fost vândute către P1 SRL în baza contractului din 24.12.2016.

Succesiv, societatea ABC SRL a încheiat cu P1 SRL contractul de închiriere din 27.12.2012 prin care se asigura folosința bunurilor specificate în anexa nr. 1 la contract, pentru perioada ianuarie 2013 – decembrie 2013, prețul chiriei fiind de e1 euro fără TVA pentru lunile ianuarie 2013, februarie 2013 și decembrie 2013 și de e2 euro fără TVA pentru restul lunilor din anul 2013. Conform anexei bunurile închiriate sunt patinoarul dotat cu agregat răcire, echipament tehnologic, aparat răcire, freză de zăpadă, mobilier și aparatură.

Societatea și-a dedus TVA pentru serviciile de închiriere în cuantum de V1 lei din facturile nr. Fc1 (V1a lei), nr. Fc2 (V1b lei), nr. Fc3 (V1c lei), nr. Fc4 (V1d lei), nr. Fc5 (V1e lei) și nr. Fc6 (V1f lei), precum și TVA pentru achiziția de ast ice penguins, ciorapi interior patine și patine Roxa în baza facturii nr. Fc7 emisă de P2 SRL.

Astfel, din documentația existentă la dosarul cauzei reiese că, deși societatea obținuse venituri din închirierea patinoarului și din servicii publicitate pe perioada când a deținut și exploatat în nume propriu patinoarul cu instalațiile aferente (până la finalul anului 2012), **după vânzarea lui și reînchirierea de la noul proprietar nu a mai desfășurat nicio operațiune taxabilă/nu a mai obținut niciun venit.**

Prin contestația formulată singurul argument al ABC SRL se referă la ”istoricul veniturilor” și jurisprudența europeană în materie de TVA, însă **societatea ignoră cu desăvârșire faptul că tot din jurisprudența europeană (cauza C-110/94) reiese că dreptul de deducere poate fi exercitat/păstrat doar în situația în care achizițiile nu sunt utilizate pentru activitatea economică din motive obiective, care nu depind de voința sa.**

Or, este evident că societatea **nici nu a invocat și nici nu a demonstrat existența unor motive obiective, logice și pertinente, dincolo de voința sa, care să justifice neutilizarea, nici măcar parțială, a obiectivului închiriat începând cu luna ianuarie 2013, cu atât mai mult cu cât până la sfârșitul anului 2012, când același obiectiv era în directă sa proprietate, exploatase obiectivul și obținuse operațiuni taxabile.** În același context, societatea nu justifică nici achiziția patinelor la sfârșitul lunii octombrie 2013, în condițiile în care nu a mai primit facturi pentru chiria obiectivului începând cu luna iulie 2013 și, oricum, închirierea patinelor ar fi implicat exploatarea directă către public a patinoarului, activitate ce nu fusese desfășurată nici anterior anului 2013, când patinoarul era doar închiriat către o altă societate (nu direct către public). Mai mult, fiind vorba de bunuri achiziționate cu intenția declarată a închirierii, societatea nu a adus nicio explicație plauzibilă și nicio dovadă că aceste bunuri fie se află încă în patrimoniul societății și urmează a fi valorificate în vreun fel, fie

au fost deja valorificate prin realizarea de operațiuni taxabile ca urmare a revânzării ori a altei operațiuni similare.

De asemenea, "istoricul veniturilor" realizate anterior de societate nu poate fi reținut ca fiind un element pentru justificarea intenției de viitor în privința realizării de operațiuni taxabile, în condițiile în care circumstanțele factice nu sunt similare: în trecut, societatea deținea în proprietate patinoarul cu bunurile aferente, exploatându-l prin obținerea de venituri taxabile, în luna decembrie 2012 l-a vândut și, imediat (la trei zile de la momentul vânzării), l-a închiriat, dar fără a realiza ulterior niciun venit, *situație ce reclamă cel puțin o minimă explicație plauzibilă*, de natură să justifice existența intenției de a realiza venituri și în viitor, dar din motive obiective această intenție nu s-a materializat în practică.

Prin urmare, în raport de constatările organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că societatea nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, contrar prevederilor art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră "*contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*".

Față de cele anterior prezentate, contestația societății ABC SRL urmează a fi respinsă ca nesusținută și nedovedită cu documente din care să reiasă că au existat motive obiective, independente de voința sa, care au determinat neutilizarea serviciilor de închiriere și a bunurilor achiziționate în folosul unor operațiuni taxabile și care să-i permită păstrarea dreptului de deducere a TVA în sumă de V3 lei conform jurisprudenței europene în materia păstrării dreptului de deducere.

3.2. Referitor la TVA în sumă de V4 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea are drept de deducere 100% pentru taxa aferentă achiziției a două dintre autoturismele societății, în condițiile în care nu a făcut dovada utilizării acestora exclusiv în scop economic cu ajutorul foilor de parcurs care să conțină informațiile minime obligatorii prevăzute de lege.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de 2xV4 lei aferentă achiziției unui autovehicul Mercedes Trapo V Class și a unui avans pentru un alt autovehicul Mercedes Trapo V Class, în baza facturilor nr. Fc8 și nr. Fc9.

Din raportul de inspecție fiscală reiese că societatea deține și alte autovehicule: două dube VW T5 furgon, autoutilitara VW Amarok, autoturism Skoda Superb, iar pentru acestea societatea a prezentat foi de parcurs pentru luna septembrie 2016.

Societatea a susținut în nota explicativă acordată că cele două autovehicule Mercedes sunt destinate utilizării exclusive în scopul activității economice, respectiv pentru transportul persoanelor ce se vor caza la pensiunea

agroturistică deținută de societate, în anul acesta (2017) fiind începută promovarea activității agroturistice și atragerea de clienți.

Având în vedere prevederile legii fiscale care reglementează strict exercitarea dreptului de deducere, inclusiv în situația în care autovehiculele sunt utilizate de o manieră continuă sau chiar ocazional pentru uz personal, lipsa personalului specializat în domeniile exceptate și lipsa foilor de parcurs, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere doar pentru 50% din TVA dedusă pentru aceste autovehicule și au stabilit o diferență suplimentară de TVA nedeductibilă de 50% în cuantum de V4 lei.

În drept, potrivit art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

“Art. 145¹. – (1) **Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării**, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului **de vehicule rutiere motorizate** și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, **în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

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

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

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

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

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

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

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

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹.

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

În acest sens, pct. 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul

prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) **În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, **taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei.** Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurși.**

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin.(3), este considerat uz personal al vehiculului. **Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.** Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). [...]

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt aplicabile prevederile art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"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”.

Conform pct. 68 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

”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.**

(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, 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. 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.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 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. 298 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 Codului de procedură fiscală”.

În speță, societatea ABC SRL susține prin contestația formulată că a utilizat autovehiculele exclusiv în scopul activității economice prin faptul că a pus autovehiculul la dispoziția turiștilor cazați pentru vizitarea obiectivelor turistice din zona TG și invocă în susținere prevederile art. 145¹ alin. (1), respectiv art. 298 alin. 1 și art. 297 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, fără să aducă nicio dovadă/probă în acest sens.

Sustinerea societății este vădit neîntemeiată întrucât pentru deductibilitatea 100% a TVA-ului, **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 TVA-ului în procent de 50%**, ceea ce implică 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 "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. 145, respectiv art. 297 din Codul fiscal.

Societatea contestatoare **omite cu desăvârșire faptul că, în lipsa foilor de parcurs care să dovedească utilizarea 100% în folosul activităților economice, legiuitorul a prevăzut în mod expres că deductibilitatea este recunoscută la nivelul de 50% din TVA aferentă achiziției/utilizării autovehiculelor respective.** Mai mult, utilizarea concretă reclamată prin contestație – *punerea la dispoziția turiștilor cazați în pensiune* – **nu este dovedită de niciun fel, fiind o simplă susținere pro-cauza**, în condițiile în care nu a făcut dovada cazării de turiști și a obținerii de venituri din activitatea turistică cu facturile corespunzătoare, nu a prezentat documentația/oferta turistică din care să reiasă că turiștii puteau beneficia de autoturismele societății și în ce condiții – cu sau fără șofer, contracost sau cu titlu gratuit prin includere în prețul ofertei turistice, condițiile de predare-primire etc. și nu a prezentat documentele de predare-primire efectivă a autoturismelor încheiate cu turiștii. În acest sens, contractul pentru prestarea de servicii turistice nr.2017, cu valabilitate până la 30.04.2017 conține doar clauze cu caracter general, vag, de genul oferirii "la comanda și în limita posibilităților" de servicii de transport la pensiunea agroturistică, ca pachet de 3 zile/persoană cu un preț pe persoană de L lei, fără TVA, fără ca aceasta să poată fi reținută ca o dovadă a utilizării exclusive a autoturismelor în acest scop.

De asemenea, societatea **nu a prezentat nicio dovadă privind kilometrajul autoturismelor** (i.e., în cazul autoturismului achiziționat în iulie 2015), astfel încât să se poată stabili că acestea nu au utilizate, 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 autoturismelor potrivit reglementărilor referitoare la limitarea specială a dreptului de deducere, atât înainte de data de 1 ianuarie 2016, cât și ulterior acestei date și până în prezent.

Cum societatea nu face dovada utilizării exclusive în scop economic cu foi de parcurs a acestor autovehiculele (dintre celelalte deținute, așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală) în mod evident pretenția acesteia de a beneficia de deducere 100% pentru TVA aferentă cheltuielilor legate de aceste autovehicule este vădit neîntemeiată și contestația urmează a fi respinsă ca atare pentru TVA în sumă de V4 lei.

3.3. Referitor la TVA în sumă de V5 lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au procedat corect la diminuarea TVA deductibilă cu suma de V5 lei pe motivul că factura de stornare a acestei sume de la furnizor nu a fost înregistrată în evidența contabilă și fiscală a societății, în condițiile în care în urma contestației societății recunosc că societatea nu dedusese suma de V5 lei pe parcursul perioadei verificate, aceasta fiind evidențiată doar ca TVA neexigibilă.

În fapt, conform raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx rif/27.04.2017 societatea ABC SRL nu și-a înregistrat în evidența contabilă și fiscală facturile de stornare nr. Fc10 emisă de P3 SRL, nr. Fc11 emisă de P4 SRL și nr. Fc12 emisă de P5 SRL, cu TVA aferentă de – V5ex lei, cu motivația declarată de reprezentantul societății în sensul că a intrat în posesia acestor facturi în luna martie 2017.

Urmare acestei constatări a fost diminuată TVA dedusă în perioada verificată cu suma de V5ex lei.

În drept, potrivit art. 145 și art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

(1²) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134² alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2)-(6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160”.

”Art. 147¹. - (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, **valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere**, conform art. 145-147.

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere”.

În speță, organele fiscale au diminuat totalul taxei deductibile înregistrate de ABC SRL cu taxa din factura de stornare nr. Fc12 emisă de P5 SRL în valoare totală de - Bi lei, din care TVA în sumă de – V5 lei, din fotocopia facturii reieșind că a fost stornată factura nr. Fc13 pentru reparații auto (piese și manoperă).

Prin contestația formulată societate reclamă faptul că TVA în valoare de V5 lei aferentă facturii nr. Fc13 a fost într-adevăr stornată prin factura nr. Fc12,

Însă factura nu a fost achitată, iar societatea nu și-a exercitat dreptul de deducere întrucât taxa a fost neexigibilă.

În susținerea contestației societatea a prezentat fișa "situație furnizori – facturi + plăți" pentru furnizorul P5 SRL pentru perioada 01.01.2015-30.04.2017, din care reiese că factura Fc13 a fost înregistrată în data de 01.09.2015 cu valoarea de Bi lei, iar factura de stornare Fc12 a fost înregistrată în data de 01.04.2017 cu valoarea de – Bi lei. A fost prezentată și fișa contului 4428 "TVA neexigibilă" pentru lunile septembrie 2015, respectiv aprilie 2017, din care rezultă că TVA în sumă de V5 lei din factura Fc13 a fost înregistrată ca TVA neexigibilă în data de 01.09.2015 și TVA în sumă de – V5 lei din factura Fc12 a fost stornată tot din TVA neexigibilă în data de 01.04.2017.

Din raportul de inspecție fiscală reiese că societatea aplică regimul de TVA la încasare, iar prin referatul cauzei organele de inspecție fiscală "admit afirmațiile societății contestatoare, susținute de documentele anexate contestației" și propun admiterea contestației pentru această sumă.

În consecință, având în vedere că organele de inspecție fiscală confirmă susținerea societății în sensul că TVA în sumă de V5 lei a fost înregistrată ca TVA neexigibilă, **nefiind dedusă de societate**, reiese că măsura de diminuare a TVA deductibilă pe parcursul perioadei verificate nu apare ca justificată, chiar dacă societatea nu a înregistrat factura de stornare la momentul emiterii acesteia.

Ca atare, contestația ABC SRL va fi admisă pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de V5 lei, iar decizia de impunere nr. F-Sx qq/27.04.2017 va fi anulată pentru această sumă.

3.4. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de AT lei

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestațiilor se poate investi cu analiza pe fond a capătului de cerere din contestației referitoare la obligațiile fiscale accesorii, în condițiile în care societatea contestatoare a renunțat în mod expres la acest capăt de cerere.

În fapt, prin contestația formulată ABC SRL a contestat și decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/10.05.2017, emisă de organele de administrare din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice pentru accesorii în sumă de AT lei, din care A1 lei dobânzi de întârziere și A2 lei penalități de întârziere aferente debitelor de TVA stabilite în baza deciziei de impunere nr.F-Sx qq/27.04.2017.

Cu adresa înregistrată la organul fiscal sub nr.2017 societatea ABC SRL prin împuternicit a formulat cerere de retragere a contestației înregistrate sub nr. CC/2017 pentru capătul de cerere referitor la contestarea deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/10.05.2017, restul capetelor de cerere din contestație fiind menținute. Adresa respectivă a fost remisă, în original, organului de soluționare cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG2017.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 271 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

"Art. 271. - (1) Contestația poate fi retrasă de contestator până la soluționarea acesteia. În acest caz, organul de soluționare competent comunică contestatorului decizia prin care se ia act de renunțarea la contestație. [...]"

În speță sunt incidente și dispozițiile pct. 4.3 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. 3.741/2015, care precizează:

"4.3. După primirea cererii de retragere a contestației, organul de soluționare competent va comunica contestatorului decizia prin care ia act de renunțarea la contestație".

În raport de împrejurarea că, în speță, prin adresa înregistrată la Administrația Sector X a Finanțelor Publice sub nr. ...7.2017, ABC SRL și-a retras contestația pentru capătul de cerere îndreptat împotriva deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/10.05.2017, renunțând astfel la calea administrativă de atac împotriva acestui act, organul de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a acesteia, drept pentru care ia act de renunțarea la contestație pentru capătul de cerere privind obligațiile fiscale accesorii aferente TVA în sumă de AT lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 145 alin. (1), alin. (1²) și alin. (2) lit. a), art. 145¹ alin. (1) și alin. (6) și art. 147¹ alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45 alin. (6) și pct. 45¹ alin. (2) și alin. (4) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 68 alin. (2) și alin. (4) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 271 alin. (1) și art. 279 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pct. 4.3 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. 3.741/2015, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

DECIDE:

1. Admite contestația ABC SRL și anulează în parte decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx qq/27.04.2017, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx rif/27.04.2017 pentru diferența suplimentară de TVA de **V5 lei**.

2. Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-Sx qq/27.04.2017, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza

raportului de inspecție fiscală nr. F-Sx rif/27.04.2017 pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de **VT-V5 lei**.

3. la act de renunțarea la contestația formulată de ABC SRL împotriva deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. dacc/10.05.2017 pentru obligații fiscale accesorii aferente TVA în sumă de AT lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și pct. 2-3 din dispozitiv pot fi contestate în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.