

## **DECIZIE nr. 2903/22.05.2019**

privind contestația formulată de Societatea X SRL, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR .... /10.01.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, cu adresa nr. ARG\_AIF ..... /27.12.2018 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR\_DGR .... /10.01.2019, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL,  
CIF: .....  
cu sediul în Arad.....

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG\_AIF ..... /20.12.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ..... /10.01.2019.

Societatea X SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ..... /30.10.2018 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ..... /30.10.2018 emise de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

**Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR ..... /30.10.2018** emis de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul AJFP Arad, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările, potrivit cărora:

*“Rezultatul inspecției fiscale*

**(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere factic și legal și consecințele lor fiscale.**

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.(...)*

**(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:**

a) *deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;*

b) *deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;*

c) *deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale. (...).”*

coroborate cu prevederile art.93 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

*“Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

**(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:**

a) *prin declarație de impunere, în condițiile art.95 alin.(4) și art.102 alin.(2);*

b) *prin **decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”***

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-AR ...../....10.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă de către AJFP Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală.

**Referitor la capătul de cerere privind Decizia de impunere nr. F-AR ...../30.10.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, se rețin următoarele:**

Suma totala contestată este de **xxxxxxx lei** și reprezintă:

- impozit pe profit în sumă de **xxxxx lei**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **xxxxxx lei**

Contestația a fost semnată de dl. ...., în calitate de administrator, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere F-AR nr...../30.10.2018 emisă de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de ....., contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de

la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

**Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:**

I. Petenta formulează contestație împotriva Decizei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-AR ...../30.10.2018 pe care o consideră netemeinică și nelegală solicitand anularea acesteia pentru următoarele motive:

*1. In ceea ce privește limitarea deducerii la 50% pentru achizițiile de bunuri si servicii (combustibil, piese de schimb, reparații) destinate autovehiculelor aflate in proprietatea sau folosința societății, achiziții in quantum xxxxxx lei cu un TVA aferent in quantum de xxxxxx, petenta susține următoarele:*

Având în vedere obiectul principal de activitate al petentei “servicii de intretinere si reparații ascensoare si platforme pentru persoane cu dizabilitati”, precum și prevederile art. 114 alin.1 lit.d din Ordinul nr.1440/2010 pentru aprobarea prescripțiilor tehnice PT RI-2010 Mașini de ridicat (macarale, mecanisme de ridicat, stivuitoare, platforme autoridicatoare si platforme ridicătoare pentru persoane cu dizabilități citat în cuprinsul contestației, conform căreia persoana juridică autorizată să efectueze astfel de servicii era obligată să dețină un dispecerat pentru preluarea apelurilor cu încadrarea unui timp de intervenție care să nu depășească 60 de minute, petenta arată că, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că autovehiculele în cauză au fost folosite și pentru prestări de servicii cu plată (unde sunt incluse si lucrările de întreținere și revizie) pe langa asigurarea serviciului de urgenta , astfel că se încadrează în 2 activitati exceptate respectiv:

- asigurarea “ dispeceratului propriu cu funcționare permanenta pentru **preluarea apelurilor de urgenta si o echipa de intervenție rapida**, dotata cu mijloace de comunicare adecvate, care sa asigure salvarea persoanelor blocate in cabina”

- servicii cu plată, în situația în care lucrările de întreținere și revizie, respectiv intervenția rapida s-a făcut cu personal calificat în domeniu, care a condus aceste autovehicule, sens în care a depus în motivarea contestației dovada activității prestate, iar vehiculele au contribuit în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plata și fără de care serviciile nu ar fi fost posibil a fi efectuate, deoarece si in cazul apelării dispeceratului pentru cazuri de intervenție care nu sunt neaparat urgente este nevoie de intervenție in timp rezonabil cu personal calificat si cu mijloace de transport adecvate.

În opinia petentei, organele de inspecție fiscală au ignorat prevederile legislative care permiteau neaplicarea limitării dreptului de deducere a taxei dacă autovehiculele sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile.

Totodată, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au probat măcar cu un exemplu diferențele semnificative rezultate ca urmare a însumării distanței parcurse înscrisă în foile de parcurs cu kilometrajul existent la o anumită dată anterioară (date certe reieșite din certificatele de inspecție tehnică periodică sau din devizele de reparații) și raportării acestui rezultat la numărul de kilometri constatat la bordul autovehiculelor de către echipa de control încălcând prevederile art. 73, alin. 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

De asemenea, afirmația organelor de inspecție fiscală referitoare la „cantitatea de combustibil consumată a rezultat în aproape toate situațiile și pentru orice autovehicul (indiferent de marca, vechime, categorie de drum, perioada) un consum mediu de exact 7.5 litri/100 km” petenta o consideră tendențioasă, în situația în care acest consum de 7.5 litri/100 km a fost calculat dintr-o interpretare eronată a hotărârii nr...../2006 legată de contractele de comodat încheiate cu angajații, petenta considerând aplicabile prevederile: *“ În cazul în care deplasarea se efectuează cu autoturismul proprietate personală, persoanele prevăzute la alin. (1) și (2) primesc contravaloarea a 7,5 litri carburant la 100 km parcurși pe distanța cea mai scurtă “* fără a avea nicio altă latură speculativă acest consum.

În concluzie, pentru argumentele enunțate, petenta apreciază că și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere al TVA în sumă de xxxx lei, anulat de către inspectorii fiscali deoarece utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/fumizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la bancă, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, **deplasări pentru intervenție, service, reparații**, deservirea **situațiilor de urgență coroborate cu prevederile** din normele de aplicare ale codului fiscal, fiind invocate în cauză următoarele excepții:

- vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență
- vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, precum și lipsa temeiului de drept și de fapt în ceea ce invocă organul fiscal ca și legislație coroborată cu lipsa probațiunii și motivării actului de impunere, cu atât mai mult cu cât se arată că au fost prezentate organului de inspecție fiscală foile de parcurs.

2. *În ceea ce privește includerea în cadrul cheltuielilor de protocol a sumei de xxxxx lei și a dreptului de deducere a TVA aferent în cuantum de xxxxx lei*, petenta recunoaște că, organul de inspecție fiscală a apreciat corect faptul că următoarele cheltuieli reprezentând „servicii de catering pentru aniversarea firmei în favoarea salariaților” nu pot fi încadrate la

cheltuieli de protocol, deoarece nu s-a putut justifica prin documente (referat/raport, nota interna etc.) faptul ca aceste servicii ar putea fi considerate ca făcând parte din categoria celor de protocol care reprezintă cadouri oferite/servicii prestate unor parteneri/potențiali parteneri de afaceri, in vederea consolidării relațiilor comerciale cu aceștia/ dezvoltării unor relații de afaceri noi,

Prin urmare, susține că, aceste cheltuieli nu sunt cheltuieli de protocol deoarece nu sunt făcute în favoarea partenerilor de afaceri, ci în favoarea angajaților și pe cale de consecință sunt cheltuieli sociale reglementate la art.21 alin.3 lit.c din Legea nr.571/2003 pentru care are drept de deducere a TVA chiar dacă din punct de vedere contabil au fost încadrate într-un cont contabil greșit.

3. *In ceea ce privește anularea dreptului de deducere a TVA-ului in suma de xxxxxx lei aferent facturii nr ...../01.05.2017 emisa de E Germania reprezentând achiziția intracomunitară a unui filtru ionizator de apa ce nu este destinat utilizării in folosul operațiunilor taxabile*, petenta susține în contestația formulata faptul că organele de inspecție fiscala au invocat în mod incorect art. 297, alin.(4), lit.a) din Legea nr.227/2015 in ceea ce privește achiziția unui filtru de purificare a apei pe care o beau angajații, considerând aplicabile prevederile art.14, alin.(2) din Codul de procedura fiscala.

În contestația formulată petenta solicită susținerea orală a contestației fiscale; Minuta ședinței privind susținerea orală a contestației din 28.02.2019, aflându-se în original la dosarul cauzei.

Ulterior susținerii orale a contestației, petenta a formulat Răspuns la Minuta sedinței privind susținerea orală a contestației din data de 28.02.2019, înregistrat la DGRFP Timișoara sub nr.TMR\_DGR ...../06.03.2019 atașand acestuia următoarele documente:

- situația financiară pentru anii 2013 și 2015 în scopul evidențierii situației financiare dificile a petentei cauzată de sumele restante datorate de clienți

- BVC 2017 în scopul evidențierii situației financiare precare

- originalul a patru foi de parcurs ( 2 din 2014 și 2 din 2015)

II. **Inspecția fiscală desfășurată la Societatea X SRL s-a concretizat în Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-AR ...../30.10.2018 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-AR ..../30.10.2018, organele de inspecție fiscală constatând deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere si au determinat diferențe suplimentare cu privire la impozitul pe profit și taxa pe valoarea adaugata, astfel:**

*În ceea ce privește cheltuielile reprezentând achiziții de bunuri și servicii (combustibil, piese de schimb, reparații) în sumă totală de xxxxx lei și TVA aferent în sumă de xxxxxx lei supuse limitărilor speciale*, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada 01.01.2013 –



31.01.2017, petenta a înregistrat cheltuieli în suma de xxxxxxxx lei (în procent de 100 %) reprezentând cheltuieli privind combustibil, piese de schimb și reparații destinate autovehiculelor aflate în proprietatea sau folosința societății petente.

Deoarece nu s-a putut face dovada faptului că autoturismele aflate în proprietatea sau folosința petentei au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, organele de inspecție fiscală conform prevederilor art.21, alin.4 lit.t) din Legea nr.571/2003 cu completările și modificările și a pct.45 ^1 alin.(4) din HG nr.44/2004 cu completările și modificările ulterioare, respectiv, conform art.25 alin.(3) lit. l) din Legea nr.227/2015 cu completările și modificările ulterioare și pct.16 (1), 16 (2) și 16(3) din HG nr.1/2016 cu completările și modificările ulterioare nu au acordat deductibilitate cheltuielilor în sumă de xxxxxx lei la calculul profitului impozabil și totodată având în vedere prevederile art.145<sup>1</sup> alin.1 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv art.298 alin.1 din Legea nr. 227/2015, nu au acordat dreptul de deducere a TVA pentru suma de xxxxxx lei.

*În ceea ce privește suma de xxxxx lei reprezentând cheltuieli de protocol și TVA aferentă în suma de xxx lei, în urma verificărilor organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea X SRL a cuprins în mod eronat în cadrul cheltuielilor de protocol (cont 623.1) suma de xxxxx lei reprezentând servicii de catering pentru aniversarea firmei în favoarea salariaților, neputându-se justifica prin documente (referat/raport, notă internă etc.) faptul că aceste servicii ar putea fi considerate ca făcând parte din categoria celor de protocol care reprezintă cadouri oferite/servicii prestate unor parteneri/potențiali parteneri de afaceri, în vederea consolidării relațiilor comerciale cu aceștia/dezvoltării unor relații de afaceri noi, încălcându-se astfel prevederile art. 21, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/2003 (anexa nr. 2.3 la RIF).*

Având în vedere cheltuielile nedeductibile în sumă de xxxxx lei, organele de inspecție fiscală au ținut cont de aceasta sumă la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent anului 2013 potrivit prevederilor art.19, alin.(1), art.26, alin.(1) și art.34, alin.(1) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare (anexa nr.3 la RIF) și au respins petentei dreptul de deducere a TVA în sumă de 958 lei aferentă acestor achiziții ce nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, considerând încălcate prevederile art. 145, alin. 2, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

*În ceea ce privește suma de xxxx lei reprezentând TVA aferentă facturii nr.....3 emisa de Enaqic Europe GmbH Germania reprezentând achiziția intracomunitară a unui ionizator de apă Leveluk SD 501, din verificările efectuate organele de inspecție fiscală **au respins petentei dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxxxx lei** aferentă achiziției unui*

ionizator de apa Leveluk SD 501 care nu este destinat a fi folosit in scopul operațiunilor taxabile ale petentei fiind încălcate prevederile art.145, alin.2, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare.

**III.** Societatea X SRL cu sediul în Arad..... este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. ...., are cod unic de înregistrare RO .... și are ca obiect principal de activitate „ Servicii de intretinere și reparații ascensoare și platforme pentru persoane cu dizabilitati”.

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

***Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu combustibilul, piesele de schimb și reparațiile destinate autovehiculelor aflate în proprietatea sau folosința petentei, în sumă de xxxxx lei și a TVA aferent în sumă de xxxxx lei efectuate în perioada 2013 - 2017, se rețin următoarele:***

**În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de xxxxx lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă petenta datorează obligațiile fiscale stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală urmare aplicării limitării speciale a dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente autovehiculelor deținute în proprietatea sau folosința petentei, în condițiile în care petenta nu justifică cu documente faptul că aceste vehicule au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice și folosite integral pentru prestarea de servicii cu plata și utilizarea exclusivă pentru servicii de urgență.**

**În fapt,** în perioada 01.01.2013 – 31.01.2017 petenta a înregistrat cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil în sumă totală de xxxxx lei (în procent de 100 %) și si-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de xxxxx lei reprezentând cheltuieli destinate autovehiculelor aflate în folosința sa reprezentând combustibil, piese de schimb si reparații.

Urmare inspecției fiscale desfășurate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă fiscal suma de xxxxx lei, reprezentând 50% din valoarea combustibilului, pieselor de schimb și a reparațiilor pentru auto, întrucât petenta nu a respectat prevederile art. 21 alin. 4 lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 25. alin. (3) lit. l) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv nu a prezentat documente justificative din

care să rezulte că respectivele cheltuieli se încadrează în excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, X SRL a încălcat prevederile art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.45 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 și pct. 68 alin. (1) și (2) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015, întrucât a dedus integral taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi reprezentând combustibil, piese de schimb și reparații auto pentru care nu au fost prezentate documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții se încadrează în excepțiile prevăzute de lege. În consecință, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei, adică 50% din valoarea TVA aferenta cheltuielilor.

În esență, în contestația formulată, petenta invocă faptul că se încadrează în două activități exceptate de la aplicarea limitării speciale a dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, respectiv:

- servicii de urgență prin asigurarea “ dispeceratului propriu cu funcționare permanentă pentru preluarea apelurilor de urgență și o echipă de intervenție rapidă, dotată cu mijloace de comunicare adecvate, care să asigure salvarea persoanelor blocate în cabina”

- servicii cu plată în situația în care lucrările de întreținere și revizie, respectiv intervenția rapidă s-a făcut cu personal calificat în domeniu, care a condus aceste autovehicule, iar vehiculele au contribuit în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu ar fi fost posibil să fie efectuate, deoarece și în cazul apelării dispeceratului pentru cazuri de intervenție care nu sunt neapărat urgente este nevoie de intervenție în timp rezonabil cu personal calificat și cu mijloace de transport adecvate.

În vederea justificării costurilor atribuibile autovehiculelor utilizate pentru cele două activități exceptate de la aplicarea limitării speciale a dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, respectiv servicii de urgență și servicii cu plată, la dosarul cauzei au fost anexate mai multe documente care au fost prezentate și organelor de inspecție fiscală cu ocazia desfășurării inspecției fiscale și formulării punctului de vedere exprimat, astfel:

- detalii privind specificul activității petentei
- copie xerox cu tabelul nominal al angajaților care au beneficiat de combustibil lunar conform contractelor de comodat pentru anul 2018
- copii xerox conform cu originalul a registrului de supraveghere și a contractelor de întreținere cu beneficiarii ( AJFP Arad, Consiliul Județean Arad, Primăria Arad, DGASPC Pecica, Spitalul Neuromotoriu Dezna,



Spitalul Terapeutică Chișineu Criș, Spitalul Clinic Județean de Urgență Arad)

- secțiuni listate din prescripția tehnică ISCIR PT R2/2010
- copie după câteva pagini din registrul de evidență a deranjamentelor
- document listat cu evidența scadențelor CNCIR
- copii xerox ale contractelor de comodat încheiate cu angajații proprii, proprietarii ai autovehiculelor.

**În drept**, în perioada 01.01.2013 - 31.12.2015 în materia impozitului pe profit incidente speței sunt prevederile art.21 alin.4 lit.t din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

t) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. **Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**

**1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;**

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

**4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;**

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate - vehicule care îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și care nu se înscriu în categoriile expres prevăzute de legiuitor.

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus menționate, legiuitorul a stipulat la pct.49<sup>2</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

„49<sup>2</sup>. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale a cheltuielilor aferente la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

Astfel, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată", acordarea integrală a dreptului de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil, efectuându-se pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprinde, printre alte cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, și partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, și anume limita de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

**Aceleași prevederi se regăsesc începând cu 01.01.2016 stipulate la art.25, alin.3, lit.1 din Legea 227/2015 și anume:**

**“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

[...]

l) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente;”

Mai mult, în explicitarea prevederilor legale mai sus citate, legiuitorul a stipulat la pct.16 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.1/2016 privind normele metodologice de aplicare a codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, următoarele:

“16. (1) În sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, sunt cele prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 al titlului VII Taxa pe valoarea adăugată din Codul fiscal.

(2) Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente. Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

Astfel, cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale cuprind, printre alte cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, și partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, și anume limita de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în perioada 01.01.2012-31.12.2015, la art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

**„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.”

Așadar, în conformitate cu articolele de lege anterior citate, prin excepție de la prevederile generale de deductibilitate, stipulate la art.145 din Codul fiscal, în situația în care vehiculele rutiere motorizate - ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nu sunt incluse în categoriile expres prevăzute de legiuitor, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente închirierii și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehicule se limitează la 50%.

De asemenea, conform pct.45<sup>1</sup> alin.(1), alin.(2) și alin.(4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de **reparații**, de **întreținere**, **cheltuielile cu lubrifianți**, **cu piese de schimb**, **cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului**. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite



toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

[...]

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). 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.”

Așadar, în conformitate cu articolele de lege anterior citate, prin excepție de la prevederile generale de deductibilitate, stipulate la art.145 din Codul fiscal, în situația în care vehiculele rutiere motorizate - ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nu sunt incluse în categoriile expres prevăzute de legiuitor, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele - cum ar fi cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul - se limitează la 50%.

**Conform prevederilor legale anterior citate pentru acordarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente**

**cheltuielilor legate direct de vehiculele rutiere motorizate ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, persoana impozabilă are obligația să facă dovada utilizării acestora exclusiv în scopul activității sale economice.**

**Totodată, pentru exercitarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foi 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.**

Începând cu data de 01.01.2016 aceleași prevederi se regăsec la art.298, alin.1 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și anume :

*“ART. 298 - Limitări speciale ale dreptului de deducere*

*(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.”*

și la punctul 68 din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 privind Normele metodologice de aprobare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată rezultă faptul că, petenta a înregistrat integral cheltuieli deductibile la determinarea masei profitului impozabil și și-a exercitat integral dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de combustibil, piese de schimb și reparații pentru un număr de 15 autoturisme aflate în folosința sa în baza unor contracte de comodat încheiate cu proprietarii acestora sunt salariații petentei, fără să facă dovada cu mijloace de proba reglementate de Codul de procedura fiscală a utilizării exclusive a acestor autovehicule în scopul desfășurării activității sale economice și incluse în categoriile expres prevăzute de legiuitor. În acest sens, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere limitat pentru 50% din cheltuielile și TVA aferentă combustibilului, pieselor de schimb și reparațiilor, în conformitate cu prevederile legale aplicabile perioadei de referință.

În contestația formulată, petenta invocă faptul că se încadrează în două activități exceptate de la aplicarea limitării speciale a dreptului de

deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, respectiv: servicii de urgență prin asigurarea “ dispeceratului propriu cu funcționare permanenta pentru preluarea apelurilor de urgenta si o echipa de intervenție rapida, dotata cu mijloace de comunicare adecvate, care sa asigure salvarea persoanelor blocate in cabina” si servicii cu plată în situația în care lucrările de întreținere și revizie, respectiv intervenția rapida s-a făcut cu personal calificat în domeniu, care a condus aceste autovehicule, iar vehiculele au contribuit în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plata și fără de care serviciile nu ar fi fost posibil a fi efectuate, deoarece si in cazul apelării dispeceratului pentru cazuri de intervenție care nu sunt neaparat urgente este nevoie de intervenție in timp rezonabil cu personal calificat si cu mijloace de transport adecvate.

În acest sens, la dosarul cauzei au fost anexate mai multe documente care au fost prezentate și organelor de inspecție fiscală cu ocazia desfășurării inspecției fiscale și formularii punctului de vedere exprimat, astfel :

- detalii privind specificul activității petentei
- copie xerox cu tabelul nominal al angajaților care au beneficiat de combustibil lunar conform contractelor de comodat pentru anul 2018
- copii xerox conform cu originalul a registrului de supraveghere și a contractelor de întreținere cu beneficiarii ( AJFP Arad, Consiliul Județean Arad, Primăria Arad, DGASPC Pecica, Spitalul Neuromotoriu Dezna, Spitalul Terapeutică Chișineu Criș, Spitalul Clinic Județean de Urgență Arad)
- secțiuni listate din prescripția tehnică ISCIR PT R2/2010
- copie după câteva pagini din registrul de evidență a deranjamentelor
- document listat cu evidența scadențelor CNCIR
- copii xerox ale contractelor de comodat încheiate cu angajații proprii, proprietarii ai autovehiculelor.

În raport cu starea de fapt constatată, susținerile petentei si documentele anexate la dosarul cauzei, organul de soluționare constată că, susținerile petentei din contestația formulată nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive:

Desi petenta prezintă în motivarea contestației registrele de supraveghere care atestă, faptul că autovehiculele s-au deplasat la diferite obiective în vederea efectuării lucrărilor de întreținere si revizie, sustinand totodata că vehiculele, în discuție au fost utilizate pentru servicii de urgenta, omite din argumentație termenul "**utilizate exclusiv**" (prevăzut expres la art. 21, alin. 4, lit. t si art. 1451, alin. 3, lit. a din Legea nr. 571/2003).

Prin urmare, faptul ca petenta este obligată prin lege "*sa organizeze și, sa detina un dispecerat propria cu functionare permanenta pentru preluarea apelurilor de urgenta și o echipa de interventie rapida, dotata cu*

*mijloace de comunicare adecvate, care sa asigure salvarea persoanelor blocate in cabina"* (conform art. 114, alin. 1, lit. d din Anexa nr. 2 la Ordinul Ministerului Economiei, Comertului si Mediului de Afaceri nr. 1404/2010 si nu "Ordinul 1440/2010" cum a indicat petenta în contestația formulată), **nu înlatura obligația sa de a face dovada ca detine autovehicule utilizate exclusiv pentru servicii de urgenta.**

În acest sens, invederăm faptul că nici din constatările efectuate de către organele de inspecție fiscală și nici din documentele anexate în motivarea contestației, **nu reiese faptul ca petenta deține un anumit număr de vehicule destinate utilizării exclusive în cadrul serviciilor de urgența** (de exemplu prin aplicarea pe caroseria acestora de inscripții specifice intervențiilor de urgenta - inscripții ce pot fi constatate în cazul entităților care efectueaza acest tip de interventii asupra rețelelor de gaz, energie electrica, apa, canalizare), pentru a demonstra că cele 15 autovehicule aflate în folosința petentei au fost utilizate exclusiv în cadrul serviciilor de urgența prestate.

Mai mult, se reține că, potrivit constărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, petenta a deținut în proprietate în perioada verificata un număr de cinci autovehicule și alte 15 autovehicule aflate în folosinta sa în baza unor contracte de comodat, proprietarii acestora fiind salariați ai petentei. Însă, din conținutul acestor contracte de comodat **nu rezultă modul în care autovehiculele au fost utilizate pe perioada derularii lor, respectiv daca au fost puse la dispoziția petentei pentru utilizarea exclusiva în scopul desfasurarii activitatii economice, ori daca au fost folosite ocazional sau cu caracter permanent si în folosul propriu de catre angajații petentei.**

De altfel, tocmai din analiza registrelor de supraveghere prezentate de petenta în motivarea cauzei reiese faptul ca **intervențiile la apelurile de urgența reprezintă o pondere redusă în totalul deplasărilor efectuate de petentă** (ce constau în principal în lucrari de întreținere, revizii tehnice periodice si reparații), fapt ce demonstreaza că excluderea - de catre organele de inspectie fiscală autovehiculelor utilizate de contribuabil - din categoria celor utilizate exclusiv pentru servicii de urgenta, este întemeiata din punct de vedere legal.

Referitor la susținerile petentei privind utilizarea autovehiculelor pentru prestarea de servicii cu plata, invederăm că acestea nu sunt relevante din următoarele motive:

Petenta are o abordare incompletă a modului în care sunt definite în Codul fiscal "*vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plata*". Astfel, conform pct. 45.1, alin. (6), lit. d) din H.G. nr. 44/2004 (pentru perioada 01.01.2013- 31.12.2015), respectiv pct. 68, alin. (6), lit. d) din H.G. nr. 1/2016, cu modificările si completările acesta reprezintă „ *vehicule care*

*contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate."*

Astfel, se reține că, norma legală reglementează faptul că, pentru a se încadra în categoria vehiculelor exceptate de la limitarea dreptului de deducere, autovehiculele utilizate de societate trebuie să fie indispensabile prestării de servicii, or respectivele **servicii prestate de petentă nu presupun utilizarea implicită unor mijloace de transport a vehiculelor acestuia, serviciile tehnice de revizie și reparații putând fi efectuate și fără utilizarea acestor mijloace de transport.**

În speță, autovehiculele aflate în proprietatea petentei reprezintă doar un element de intermediere pentru prestarea de servicii și nu unul care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată. Pentru a se încadra în această excepție vehiculul trebuie să reprezinte un element care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor și nu doar un element accesoriu acestei prestări.

Prevederea legislativă la care face trimitere petenta în cuprinsul contestației formulate respectiv pct. 68, alin. (5) din H.G. nr. 1/2016 care precizează ca : "*(...) Totuși, în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, nu se aplică limitarea dreptului de deducere a taxei dacă acestea sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile, inclusiv pentru activitățile prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal.*" nu înlătură obligația legală a petentei de a face dovada faptului că, pentru utilizarea "*pentru alte activități economice ale persoanei impozabile*" există justificarea necesară prevăzută la pct. 68, alin. (2) din H.G. nr. 1/2016, respectiv : "*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 afla puncte de lucru, la banca, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, servicii, 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 DA. 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."*

Astfel, pentru a se putea justifica dacă vehiculele sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice în vederea deducerii integrale a cheltuielilor și a TVA aferentă, **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.

Prin urmare motivul pentru care legiuitorul a impus îndeplinirea acestor condiții de forma (de completare a foilor de parcurs) este exact pentru a determina dacă un vehicul este utilizat exclusiv în scopul activității economice sau nu. Cu alte cuvinte îndeplinirea unor condiții de formă se impun pentru a se putea stabili situația de fond. Acesta este și motivul pentru care foile de parcurs este necesar sub aspect legal să conțină informațiile minime prevăzute de normele legale **lipsa înscrierii în acestea a categoriei de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, datele referitoare la locul plecării sau sosirii din foile de parcurs, și completarea în mod sumar a acestora în sensul că acestea conțin doar mențiunea "deplasare AR + județ AR"** făcând imposibilă stabilirea faptului că autovehiculele respective au fost utilizate exclusiv pentru activitățile economice, respectiv pentru activitățile exceptate de la aplicarea limitării speciale a dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit pct. 68 alin. (1) din H.G. 1/2016, 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.

Cu alte cuvinte, din documentele care atestă modul de utilizare al vehiculelor trebuie să rezulte în mod clar și fără echivoc că a fost utilizat pentru efectuarea activităților mai sus enumerate. Din acest motiv, precizarea pe foile de parcurs a unor informații minimale și clare referitor la destinații privind "scopul și locul deplasării" sunt strict și imperios necesare. Cu toate acestea, pe foile de parcurs prezentate de petentă aceste informații lipsesc.

Pentru deductibilitatea 100% a cheltuielilor și 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 cheltuielilor și 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.

În acest sens petenta avea posibilitatea de a prezenta o dovadă privind kilometrajul autoturismelor, astfel încât să se poată stabili că acestea nu au fost 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.

Pentru toate aceste motive, solicitarea petentei ca punctul său de vedere, prezentat inspecției fiscale, să fie analizat de DGRFP Timișoara, nu numai că excede cadrului legal sub aspect procedural - competențelor Inspecției fiscale neputându-se substitui structura de soluționare a contestațiilor – dar confirmă și faptul că pretențiile acestuia nu sunt întemeiate pe dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, descrise în cele ce preced.

Din analiza documentelor deținute de petentă, se reține că, foile de parcurs, sunt incomplete și nu furnizează informațiile necesare pe baza cărora să se poată stabili o corelație între consumul de combustibil și autovehiculul utilizat exclusiv în scopul desfășurării activității. De asemenea, nu există pe fiecare mijloc de transport foaie de alimentare zilnică din care să rezulte kilometrii parcuși, consumul de motorină pe kilometrul parcurs și prin urmare cantitatea de motorină totală utilizată zilnic și lunar. În plus, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că prin însumarea distanței parcurse înscrisă în foile de parcurs cu kilometrajul existent la o anumită data anterioară (date certe reiesite din certificatele de inspecție tehnică periodică sau din devizele de reparatii) și raportarea acestui rezultat la numărul de kilometri constatat la bordul autovehiculelor de către echipa de control au rezultat diferențe semnificative, petenta nemotivând contestația cu modul lacunar de completare a foilor de parcurs și faptul că pe baza acestora nu s-a putut justifica utilizarea exclusivă a mijloacelor de transport în scopul activității economice a petentei fiind de natură a infirma motivațiile petentei din contestația formulată.

Motivația petentei din cuprinsul contestației că "acest consum de 7,5 litri/100 km a fost calculat dintr-o interpretare eronată a hotărârii 1806/2006" nu reprezintă un argument pentru justificarea modului lacunar de completare a foilor de parcurs deținute, documente ce ar trebui, conform

legii, să constituie elemente necesare pentru îndeplinirea obligației pe care o are contribuabilul de a demonstra ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Cum petenta nu face dovada utilizării exclusive pentru desfasurarea activității economice a acestor autovehicule ( deținute în folosință, așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală) în mod evident pretenția acesteia de a beneficia de deducere 100% pentru cheltuieli și TVA aferentă cheltuielilor legate de aceste autovehicule este neîntemeiată.

Față de împrejurarea că societatea petentă a susținut în cadrul sedinței privind susținerea orală din data de 28.02.2019 că deține foi de parcurs care pot demonstra consumul de combustibil, completate cu informațiile reglementate de lege, cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.TMR\_DGR 7498/06.03.2019, petenta a formulat răspuns la minuta sedinței privind susținerea orală din data de 28.02.2019 depunând împreună cu aceasta următoarele înscrisuri:

- situația financiară pentru anii 2013 și 2015 în scopul evidențierii situației financiare dificilă a petentei cauzată de sumele restante datorate de clienți

- BVC 2017 în scopul evidențierii situației financiare precare

- originalul a patru foi de parcurs ( 2 din 2014 și 2 din 2015)

În scopul soluționării contestației în raport de documentele justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscală depuse de aceasta în motivarea contestației, în considerarea art. 279 alin. 4 din Codul de procedura fiscală coroborat cu pct.3.4 din OPANAF 3741/2015, DGRFP Timișoara a oferit organelor de inspecție fiscală, conform adresei nr.967/21.03.2019, posibilitatea legală a prezentării punctului de vedere vis a vis de aceste documente.

Organele de inspecție fiscală au transmis răspunsul lor, cu adresa nr. ARG\_AIF ...../ad/19.04.2019 înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR DGR sub nr...../06.05.2019 împreună cu documentele depuse de petenta în motivarea contestației constatând că „ așa numitele situații financiare aferente anilor 2013 și 2015 reprezintă de fapt situații privind creanțele născute ca urmare a emiterii unor facturi către clienți și neîncasate la data de 31.12 a fiecărui an. Prin urmare aceste documente, la fel ca cel denumit BVC 2017, nu sunt în măsură să aducă informații sau probe suplimentare în susținerea cauzei, neavând nicio legătură faptică și juridică cu motivele care au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare”

În ceea ce privește foile de parcurs prezentate ulterior de petentă la dosarul cauzei ( 2 aferente 2014 și 2 aferente 2015), acestea confirmă constatările inițiale ale organelor de inspecție fiscală privitoare la modul lacunar de completare a respectivelor documente, în senul că acestea nu conțin informațiile minimale prevăzute la pct. 45<sup>1</sup>, alin. 2 din H.G. nr. 44/2004 (pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015), respectiv art. 68, alin. 2 din H.G. nr.

1/2016, cu modificările și completările ulterioare (pentru perioada 01.01.2016-30.06.2018), referitoare la: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În urma analizării modului de completare a foilor de parcurs atașate au fost identificate următoarele situații:

- inițial în timpul inspecției fiscale petenta nu a putut demonstra utilizarea exclusivă în folosul activității a autovehiculelor prin niciuna din următoarele modalități:

a) deținerea efectivă a foilor de parcurs

b) în cazurile în care acestea existau, completarea lacunară a foilor de parcurs prin lipsa informațiilor minimale prevăzute de legislație

- spre deosebire de modul de completare a foilor de parcurs prezentate în timpul inspecției fiscale din care a reieșit că datele referitoare la kilometrii parcurși au fost completate într-un mod arbitrar, care nu corespunde realității, în sensul că la o simplă analiză a raportului dintre distanța lunară parcursă și cantitatea de combustibil consumată a rezultat în aproape toate situațiile și pentru orice autovehicul (indiferent de marcă, vechime, categoria de drum, perioadă) un consum mediu de exact 7,5 litri/100 km, în folie de parcurs atașate la adresa nr. ..../05.03.2019 se distinge o nouă modalitate la fel de incorectă de completare a acestora și anume faptul că numărul de kilometri parcurși zilnic de un autovehicul este prestabilit (20 km, 25 km, 30 km și 35 km) neținându-se seama astfel de parcursul real al acestuia.

Sintetizând cele constatate, rezultă că documentele prezentate de petentă în probațiune – cele patru foi de parcurs ( 2 aferente anului 2014 și 2 aferente anului 2015) – reprezintă în fapt documente *pro causa* prin care petenta încearcă, în mod artificial, să demonstreze că a respectat dispozițiile legale privind obligația sa de a face dovada utilizării exclusive a autovehiculelor deținute în folosința în baza contractelor de comodat pentru alte activități economice exceptate de la aplicarea limitării speciale a dreptului de deducere respectiv servicii de urgență și servicii cu plată, motiv pentru care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, cum în mod constant a statuat ÎCCJ, - a se vedea Decizia nr.2716/2016 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

Față de cele anterior precizate se reține că petenta nu a justificat utilizarea exclusivă a mijloacelor de transport în scopul activității economice, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitatea integrală pentru aceste cheltuieli, respectiv dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehicule - cum ar fi cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul - se limitează la 50%, iar cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în

scopul activității economice și care nu se înscriu în categoriile expres prevăzute de legiuitor.

Prin urmare, având în vedere că nu au fost aduse în motivarea contestației documente de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile în sumă de 235.966 lei, reprezentând 50% din valoarea combustibilului, pieselor de schimb și a reparațiilor pentru autovehiculele aflate în folosința petentei, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestația se va respinge ca neîntemeiată în ceea ce privește cheltuielile în sumă de xxxxxx lei și TVA în suma de xxxxx lei.

**2. Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe profit aferent cheltuielilor de protocol în suma de xxxxxx lei și a TVA aferent în sumă de xxx lei, se rețin următoarele:**

*Cauza supusă soluționării este dacă serviciile de catering achiziționate de la un furnizor pot fi considerate cheltuieli de protocol deductibile limitat la calculul profitului impozabil, în condițiile în care, petenta nu a prezentat dovezi că aceste servicii au fost acordate în cadrul acțiunilor de protocol și reprezintă servicii prestate în favoarea unor parteneri/potențiali parteneri de afaceri, în vederea consolidării relațiilor comerciale cu aceștia/dezvoltării unor relații de afaceri noi, iar în susținerea contestației petenta nu a prezentat dovezi obiective care să demonstreze o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală respectiv că aceste cheltuieli ar putea reprezenta cheltuieli sociale deductibile limitat la calculul profitului impozabil*

**În fapt**, în anul 2013, societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă și a tratat din punct de vedere fiscal în cadrul cheltuielilor de protocol (cont 623.1) suma de xxxxxx lei reprezentând servicii de catering în baza facturii nr. .... /04.12.2013 emisă de G SRL pentru aniversarea firmei în favoarea salariaților.

La baza înregistrării în evidența contabilă, petenta a prezentat factura nr. .... /04.12.2013 emisă de G SRL având înscrisă explicația "servicii de catering xxx buc x xx lei" în valoare totală de xxxx lei, din care xxxxxx lei baza impozabilă și xxxxxx lei TVA aferentă cu mențiunea "aniversare firmă", fără să anexeze acesteia documente care să facă dovada faptului că serviciile de catering ar fi fost oferite unor parteneri sau potențiali parteneri de afaceri, în vederea consolidării relațiilor comerciale cu aceștia și dezvoltării unor relații de afaceri noi, astfel încât să poată fi considerate



cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal si cheltuieli de protocol in limita admisa.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu se încadrează în categoria cheltuielilor de protocol deoarece nu s-a putut justifica prin documente (referat/raport, notă internă etc.) faptul ca aceste servicii ar putea fi considerate ca făcând parte din categoria celor de protocol care reprezintă cadouri oferite/servicii prestate unor parteneri/potențiali parteneri de afaceri, în vederea consolidării relațiilor comerciale cu aceștia/dezvoltării unor relații de afaceri noi si au considerat aceste cheltuieli drept cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și au respins dreptul de deducere a TVA aferent, în lipsa dovezilor privind utilizarea serviciilor în scopul realizării de venituri impozabile conform scopului declarat.

Prin contestația formulată petenta susține ca aceste cheltuieli nu sunt cheltuieli de protocol, deoarece nu sunt făcute în favoarea partenerilor de afaceri, ci sunt efectuate în favoarea salariaților și pe cale de consecință sunt cheltuieli sociale deductibile din punct de vedere fiscal conform art.21 alin.3 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**In drept**, potrivit art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 21. - (1) **Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

*(3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:*

*a) cheltuielile de protocol in limita unei cote de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decat cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit".*

De asemenea, se retine faptul ca la pct. 39 din Normele metodologice date in aplicarea Titlului III din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, cheltuielile de protocol sunt considerate drept "**cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii**", iar la art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal se circumstantiaza valoarea acestora, respectiv "**acordarea de bunuri de mica valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de (...) protocol/reprezentare**".

Față de prevederile legale mai sus citate se reține că, pentru a fi considerate drept cheltuieli de protocol deductibile limitat la calculul profitului impozabil, acestea trebuie sa se refere la cadouri, tratații si mese de mica valoare, acordate partenerilor de afaceri ai contribuabilului, astfel

incat acestea sa aiba legatura cu activitatea contribuabilului si, implicit, cu veniturile ce urmează a fi obtinute în urma acțiunilor de protocol.

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada supusă verificării:

*„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se reține că petenta a tratat din punct de vedere fiscal în cadrul cheltuielilor de protocol (cont 623.1) și a înregistrat în evidenta contabilă ca și cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil suma de xxxxxx lei reprezentând servicii de catering în baza facturii nr. ....../...12.2013 emisă de X SRL pentru aniversarea firmei in favoarea salariaților având înscrisă explicația “servicii de catering xxx buc x xxxxxxxx lei” și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxxxlei, fără să anexeze atașat acesteia documente care să facă dovada faptului ca serviciile de catering ar fi fost oferite unor parteneri sau potential parteneri de afaceri, in vederea consolidarii relatiilor comerciale cu aceștia si dezvoltarii unor relatii de afaceri noi, astfel încât să poată fi considerate cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal si cheltuieli de protocol in limita admisa, aceasta stare de fapt fiind recunoscută de către petentă în contestația formulată.

Solicitarea petentei din contestația formulată privind tratarea cheltuielilor reprezentând serviciile de catering pentru aniversarea firmei ca fiind cheltuieli sociale deductibile la determinarea masei profitului impozabil efectuate în favoarea propriilor salariați, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei din următoarele motive:

- potrivit tratamentului contabil si fiscal aplicat de petenta, aceste cheltuieli au fost inregistrate in evidenta contabila cu ajutorul contului 623,, Cheltuieli de protocol" iar in registrul de evidenta fiscala, limita deductibilitatii cheltuielilor de protocol aferenta anului fiscal 2013 a fost calculata tinandu-se cont de cuantumul acestora in ajustarea bazei de calcul in sensul ca din cheltuielile totale au fost scazute cheltuielile de protocol care au inglobat inclusiv suma de xxxxxx lei.

- din documentele care au stat la baza înregistrării în contabilitatea petentei nu rezulta faptul ca aceste cheltuieli ar reprezenta cheltuieli sociale

efectuate în favoarea salariaților proprii reglementate de art.21, alin.(3), lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal

- petenta a avut în anul fiscal 2013 un număr mediu de 22 de salariați în timp ce serviciile de catering conform explicațiilor de pe factură au fost oferite unui număr de 330 de persoane fără ca să rezulte nominal ca acestea ar putea fi salariații X SRL.

- în vederea stabilirii stării de fapt reale petenta nu a prezentat în etapa de soluționare a contestației, în vederea justificării serviciilor sociale, pretinse a fi asigurate de petenta salariaților proprii, o situație din care să rezulte nominal salariații cărora le-a acordat serviciile de catering care se încadrează în categoria cheltuielilor sociale, așa cum susține în cuprinsul contestației, cu atât mai mult cu cât, așa cum s-a arătat în cele ce preced, în anul 2013, petenta a avut un număr mediu de 22 salariați, iar serviciile de catering conform explicațiilor de pe factură au fost oferite unui număr de 330 de persoane.

Astfel, petenta nu a putut dovedi cu documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală efectuarea unor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile respectiv utilizarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile neexistând dovada faptului că persoanele care au beneficiat de serviciile de catering au fost salariații proprii ai petentei astfel încât aceste cheltuieli să poată fi retratate ca fiind de natura cheltuielilor sociale deductibile în conformitate cu art. 21 alin.3 lit.c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, susținerile petentei nu sunt probate cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, petenta ignorând dispozițiile exprese ale art. 73 alin. 1 din Noul Cod de procedură fiscală *“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*.

Simpla achiziție a unor bunuri sau servicii de către o societate comercială **nu este suficientă pentru a demonstra ca acestea sunt în beneficiul societății și au scopul de a realiza operațiuni taxabile**, deoarece, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei **"daca acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)"**. Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să sublinieze **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor**

**propriu-zisa, respectiv ca scopul acestor achiziții sa fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile** pentru care legea prevede drept de deducere și **în beneficiul persoanei impozabile**.

În acest sens este și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, care, în repetate rânduri Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat, de exemplu :

- prin Sentința Civilă nr.335/2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.2007/14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, că:

*„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”*

- prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

*„(...) detinerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”*

Față de cele ce preced, se reține că, în condițiile în care petenta nu a înțeles, ca în susținerea contestației să depună vreun document justificativ/înscris care să justifice că achiziția de la Gastrotur reprezentând servicii de catering pentru xxx de persoane a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile respectiv utilizarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile și prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea, contestația urmează a fi respinsă în legătură cu acest capăt de cerere.

**3. Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferentă achiziției intracomunitare a unui ionizator de apă**, se rețin următoarele:

***Cauza supusa soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei dreptul de deducere al TVA aferentă achiziției intracomunitare a unui ionizator de apă Leveluk SD, în condițiile în care petenta nu a demonstrat ca aceasta a fost efectuată în beneficiul persoanei impozabile și în folosul operațiunilor sale taxabile, iar în susținerea contestației nu depune niciun document care***

**sa infirme constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt constatată.**

În fapt, societatea X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de xxxxxx lei aferent facturii nr. ....../01.05.2017 emisa de E GmbH Germania reprezentând achiziția intracomunitară a unui filtru ionizator de apă ..... în valoare de xxxxxx lei pentru care petenta nu a justificat utilizarea acestuia în folosul operațiunilor taxabile.

**În drept**, în materia TVA sunt aplicabile cauzei, conform principiului general de *drept tempus regit actum*, prevederile art.297 alin 4 și art. 299 alin.1 lit. a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și a Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr.1/2016, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor:

„ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(...)

4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Normele metodologice

“ 67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. **Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.”**

coroborat cu prevederile art. 299, alin.1, lit. a în care se precizează

“ ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 319](#), precum și dovada plății



*în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă, **dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, **persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă** în conformitate cu prevederile art. 319.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

În legătura cu posibilitatea exercitării dreptului de deducere al TVA învederam că, jurisprudența Curții Europene de Justiție, aplicabila de la data aderării României la Uniunea Europeană, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat ca distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

Din acest motiv legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere al TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: **achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile** și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **sa și demonstreze ca bunurile facturate sunt achiziționate în folosul operațiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.**

Ca atare, orice achiziție care nu este destinată în scopul activităților economice taxabile pe care le poate desfășura o persoană juridică, nu se poate bucura de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției respective, **persoana interesată având obligația să prezinte dovezi obiective din care să rezulte că bunurile sunt destinate exclusiv activităților sale economice.**

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției intracomunitare a unui filtru ionizator de apă ....., pe motiv că aceasta nu a justificat utilizarea acestuia în folosul operațiunilor taxabile ale X SRL, așa cum stipulează dispozițiile legale în vigoare pe perioada verificată.

Cu privire la achiziția intracomunitară a filtrului ionizator de apă ..... în valoare de xxxxxx lei, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală factura nr. ..../01.05.2017 de achiziție intracomunitară în baza căreia și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de xxxxxx lei fără să dețină documente de recepție și punere în funcțiune a mijlocului fix și fără ca acesta să poată fi identificat, în mod fizic, în spațiile de lucru aparținând petentei pe toată durata controlului.

Față de această stare de fapt constatată, deși, petenta susține în Răspunsul la Minuta ședinței privind susținerea orală a contestației din data de ....02.2019, înregistrat la DGRFP Timișoara sub nr.TMR\_DGR ...../06.03.2019, referitor la filtrul ionizator de apă ..... că „nu a putut fi identificat la sediul societății, în momentul controlului, acesta era la momentul respectiv într-o altă locație pentru servicii (eroare pe afișaj și întreținere)” în motivarea acestor afirmații nu depus documente justificate de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală (deviz de servicii și reparații, factură/chitață, etc.) prin care să se facă dovada că respectivul filtru a fost supus, în perioada desfășurării controlului,

unor reparații și service, ulterior fiind instalat la sediul firmei, ca un mijloc fix ce aparține acesteia.

Fata de cele ce preced, argumentele petentei din contestația formulată nu sunt de natură a infirma constatările organelor de inspecție fiscală, deoarece dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat și de, **obligația petentei de a face dovada ca bunurile în cauza sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, or simplele afirmații privind necesitatea achiziției unui filtru de purificare pentru apa care o beau angajații și a apei nu este suficientă pentru a demonstra scopul achiziționării acestor bunuri și de a asigura exercitarea dreptului de deducere a TVA aferent.

Neexistând dovada recepției și punerii în funcțiune a filtrului ionizator de apă ..... în spațiile de lucru aparținând petentei, cheltuiala cu achiziția acestui filtru intra în categoria cheltuielilor pentru sine și în această situație petenta nu are dreptul să deducă TVA.

Prin urmare, susținerile petentei nu sunt probate cu înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, petenta ignorând dispozițiile exprese ale art. 73 alin. 1 din Noul Cod de procedură fiscală *“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*.

Simpla achiziție a unor bunuri de către o societate comercială **nu este suficientă pentru a demonstra ca acestea sunt în beneficiul societății și au scopul de a realiza operațiuni taxabile**, deoarece, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei **"daca acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)"**. Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere și în beneficiul persoanei impozabile**.

În acest sens este și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, care, prin Decizia nr.398/16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

*„(....) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de forma. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”*

Prin urmare, într-adevăr, necesitatea achiziționării bunurilor depinde de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Astfel, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu bunul achiziționat și cu specificul activității desfășurate.

Ori, față de cele ce preced, se reține că, în condițiile în care petenta nu a înțeles, ca în susținerea contestației să depună vreun document justificativ/înscris care să facă dovada recepției și punerii în funcțiune a filtrului ionizator de apă ..... în spațiul de lucru aparținând petentei și implicit a faptului că acesta este destinat utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, și prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație de fapt contrară față de cea constatată de acestea, pentru acest capăt de cerere contestația nu este întemeiată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederilor pct. 11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală se

#### **D E C I D E :**

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere F-AR ...../30.10.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xxxxx lei** reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de **xxxxxxx lei**
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **xxxxxxx lei**

- prezenta decizie se comunică la:

- x SRL

[www.anaf.ro](http://www.anaf.ro)

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice  
Arad ,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,