

DECIZIA nr. 665 din 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
Cabinet Individual de Avocat x,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/09.04.2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x/08.04.2015, inregistrata la DGRFPB sub nr. x/09.04.2015, de catre Administratia Sector 3 Finantelor Publice cu privire la contestatia formulata de Cabinet Individual de Avocat x cu sediul Bucuresti, str. x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/23.03.2015, il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale e de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/30.01.2015 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/30.01.2015, comunicate sub semnatura de primire la data de 20.02.2015, prin care s-a stabilit obligatii fiscale in suma de x lei, din care:

- x lei – TVA de plata;
- x lei – majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei – penalitati de intarziere aferente TVA.

Suma totala contestata este de TVA de plata in suma de x lei.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de Cabinet Individual de Avocat x.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector 3 Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala generala la Cabinet Individual de Avocat x, pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013 pentru TVA si au stabilit prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale e de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.4/30.01.2015 TVA de plata in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

II. Prin contestatia formulata, Cabinet Individual de Avocat x sustine urmatoarele:

1. In ceea ce priveste neacceptarea la deducere de catre organul fiscal a TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de combustibili in procent de 100% pentru anul 2011 si de 50% pentru perioada 2012-2013, contestatarul arata ca avea dreptul la deducerea integrala a TVA aferenta achizitiei de combustibil in anii 2011 si 2012 in conformitate cu prevederile art.145¹ alin.(1) din Codul fiscal.

Incepand cu anul 2010 pana in prezent a utilizat autoturismul avut in folosinta in baza contractului de comodat incheiat cu proprietarul x, exclusiv pentru cabinetul de avocat, fiind intocmite foi de parcurs si documente justificative pentru toate cheltuielile realizate in legatura cu utilizarea si exploatarea acestuia, respectiv bonuri de consum carburant, facturi de achizitii piese schimb, service, etc.

In dovedirea caracterului exclusiv de utilizare a autoturismului de catre CIA precizeaza ca in aceeasi perioada persoana fizica x a mai detinut un autoturism pe care l-a utilizat in interes personal.

In sustinere invoca prevederile art.145¹alin.(1) din Codul fiscal aplicabil in anii 2011 si 2012 si arata ca in perioada 2011-2012 a utilizat exclusiv autoturismul in scopul prevazut de cadrul legal aplicabil.

In acest sens arata ca deplasarea cu autoturismul s-a efectuat in functie de necesitatile clientilor cu care a incheiat contracte de asistenta juridica de tip abonament lunar,

cat si pentru deplasarea avocatului in calitatea sa de executant al activitatii "la si de la locul de desfasurare a activitatii" , fapt pentru care are drept de deducere integrala a TVA aferenta achizitiei de carburant in anii 2011 si 2012.

In anul 2013, TVA aferenta achizitiei de carburant a fost dedusa in cota de 50% si nu integral.

2. Referitor la TVA in suma de x lei aferenta unor achizitii pe care organul fiscal a considerat ca nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile (camasi, cravate, pantaloni, pantofi), contestatarul arata ca acestea reprezinta articole vestimentare reprezentate de tinuta specifica si necesara desfasurarii activitatii profesionale prestata de titularul cabinetului si reprezinta 2% din totalul veniturilor incasate si concura la stabilirea onorariului practicat si la realizarea venitului in conformitate cu art.145 alin.(2) din Codul fiscal.

Prin urmare, contestatarul solicita incadrarea ca deductibila fiscal a TVA aferenta achizitiilor de articole vestimentare pe perioada 2011-2013.

3. Cu privire la dreptul de deducere a TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de piese de schimb si reparatii auto realizate in anul 2012 in proportie de 100% se precizeaza ca autoturismul a fost utilizat exclusiv de cabinet in perioada 2010-2012, fiind intocmite foi de parcurs si documente justificative (bonuri de consum carburant, facturi pentru achizitiile de piese schimb, service, etc) pentru toate cheltuielile realizate de contribuabil in legatura cu utilizarea si exploatarea autoturismului si au fost justificati toti kilometri inregistrati in calculatorul autoturismului pentru anii 2011-2012.

In concluzie, contestatarul precizeaza ca sunt indeplinite prevederile art.145¹ alin.(1) din Codul fiscal in vederea deducerii de 100% a TVA aferenta achizitiilor de piese de schimb si reparatii auto.

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

Inspectia fiscala generala a TVA pentru perioada 01.01.2011-31.12.2013, constatările inspectiei fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/30.01.2015, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere nr.x/30.01.2015, prin care s-a stabilit TVA a de plata in suma totala de x lei reprezentand TVA in suma de x lei si accesoriile aferente in suma de x lei. Astfel TVA de plata in suma de x lei a rezultat prin :

- neacceptarea la deducere in anul 2011 a TVA aferenta achizitiei de combustibil in suma de x lei;
- neacceptarea la deducere in anul 2012 a 50% din TVA aferenta achizitiei de combustibil in suma de x lei;
- neacceptarea la deducere in anul 2011 a sumei de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de articole vestimentare;
- neacceptarea la deducere in anul 2012 a sumei de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de articole vestimentare;
- neacceptarea la deducere in anul 2013 a sumei de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de articole vestimentare;
- neacceptarea la deducere in anul 2012 a sumei de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de piese schimb si reparatii auto;
- neacceptarea la deducere in anul 2013 a sumei de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de piese schimb si reparatii auto;
- majorarea TVA colectata in anul 2012 cu suma de x lei reprezentand TVA aferenta unei depasirii cheltuielilor de protocol.

3.1. Referitor la TVA neadmisa la deducere in suma de x lei (x lei+x lei)

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect faptul ca persoana impozabila nu are dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata in suma de x lei aferenta achizitiei de combustibil, piese schimb si a serviciilor de reparatii pentru autoturismul detinut in baza contractului de comodat, in conditiile in care nu face dovada ca indeplineste conditiile privind exceptarea de la limitarea dreptului de deducere a taxei.

In fapt, organele de inspectie fiscala au respins la deducere suma de x lei ca reprezentand TVA aferenta achizitiei de combustibil in anii 2011 si 2012 (in cota de 100% pentru anul 2011 si in cota de 50% pentru perioada 01.07.2012-31.12.2012), in conformitate cu prevederile art. 145¹ alin. (1) si art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si in cota de 50% reprezentand TVA aferenta pieselor de schimb si a reparatiilor suma de x lei efectuate la autoturismul x detinut de CIA x in baza contractului de comodat incheiat cu domnul x in calitate de proprietar.

Prin contestatia formulata, contestatarul sustine ca are drept de deducere integrala pentru TVA aferenta achizitiilor de combustibil, piese schimb si reparatii efectuate, intrucat s-au efectuat pentru autoturismul care a fost achizitionat pentru desfasurarea activitatii, in vederea deplasarii la clientii cabinetului si pentru transportul personal la si de la locul de desfasurare a activitatii.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...]."

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]."

In ceea ce priveste regimul deducerilor, pentru perioada 2011-2012, in speta sunt aplicabile si prevederile art.145¹ - "Limitări speciale ale dreptului de deducere din in Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Incepând cu **01.01.2011**, potrivit modificarii prin punctul 72 din Ordonanța de urgență nr. 117/2010, dispozitiile art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal prevad:

"Art. 145¹. - (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg si care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând si scaunul soferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizitiilor acestor vehicule si nici taxa aferentă **achizitiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele** care au aceleasi caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, cu exceptia vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: interventie, reparatii, pază si protectie, curierat, transport de personal la si de la locul de desfășurare a activității, precum si vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenti de vânzări si de agenti de recrutare a fortei de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

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

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

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

(...)

(4) Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2011 inclusiv.

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹.

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a acestui articol:

"45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

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

(...)

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fara de care serviciile nu pot fi efectuate."

"(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹. "

Începând cu **01.01.2012**, alineatul (1) a fost modificat prin punctul 57. din Ordonanță de urgență nr. 125/2011 începând cu 01.01.2012 astfel:

Art. 145¹. - (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

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

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

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

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a acestui articol:

"45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...)

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

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.”

Începând cu **01.07.2012**, alineatul (1) a fost modificat prin punctul 15. din Ordonanță de urgență nr. 24/2012 astfel:

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

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a acestui articol:

(1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile **de reparații**, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianti, **cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului**. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

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

7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) *Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

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 **doua condiții cumulative**, și anume: **achizițiile sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile** și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Așa cum s-a stabilit și prin jurisprudența comunitară în materie de TVA, **exercitarea dreptului de deducere de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale având dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să demonstreze că bunurile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni impozabile care-i dau dreptul la deducere.** Ca atare, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

Din prevederile legale sus-citate rezultă că, în cazul autoturismelor, legea fiscală a introdus o limitare specială a dreptului de deducere pentru achiziția acestora, cu excepția autoturismelor care sunt utilizate pentru destinațiile anume prevăzute de lege, precum și o limitare a deducerii taxei aferente cheltuielilor atribuibile acestora.

De asemenea, se reține că pentru a fi exceptate de la limitarea dreptului de deducere autoturismele trebuie ca pe perioada supusă verificării să fie **utilizate exclusiv** pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității, **sub rezerva îndeplinirii cumulative a două condiții, respectiv atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport** pentru transportul angajaților la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului și atunci când există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

Din prevederile legale sus-citate rezultă că, în cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului necesar funcționării, a fost limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, după cum urmează:

- în perioada 01.01.2011– 31.12.2011, **limitat integral** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **cu excepția** autoturismelor care sunt utilizate pentru **destinațiile anume prevăzute de lege**;

- în perioada 01.01.2012 – 30.06.2012 – **limitat la 50%** pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului sau **nelimitat**, în cazul în care autoturismul este utilizat exclusiv pentru **destinațiile anume prevăzute de lege**;

- începând cu 01.07.2012 – **limitat la 50%** dreptul de deducere 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 nelimitat** în cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului**, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege** și în cazul celor **utilizate**

exclusiv în scopul activității economice, caz în care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată și 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.

Din verificarea documentației existente la dosarul cauzei cu privire la utilizarea exclusivă a autoturismului pentru destinațiile invocate de contestatarul rezulta că este vădit neîntemeiată contestația în condițiile în care:

- a utilizat **vehicul rutier motorizat** (autoturismul VW) ce intra sub incidența prevederilor art. 145¹ din Codul fiscal și **pentru a beneficia de deducerea integrală a TVA aferentă achizițiilor avea obligația să justifice utilizarea exclusivă a acestora în scopuri economice**, dar contribuabilul nu a depus documente din care să rezulte că îndeplinește condițiile legale privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în cota de 100% pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2011, deși excepțiile sunt de strictă interpretare; de altfel, din raportul de inspecție fiscală reiese că taxa aferentă achizițiilor a fost acceptată parțial în cota de 50% pe perioada 01.01.2012-31.12.2013 (pentru combustibil pe perioada 01.01.2012-31.12.2012 și pentru piese schimb și reparații auto pe perioada 01.07.2012- 30.06.2013);

- nu prezintă în niciun fel **în ce anume constau acele dificultăți evidente ale domnului Valentin Marinescu de a găsi alte mijloace de transport** pe perioada 01.01.2011-30.06.2012 pentru a se deplasa de la și la reședința acestuia la sediul cabinetului, ori la clienții cabinetului, deci nu a îndeplinit condiția utilizării exclusive potrivit prevederilor legale invocate, situație în care nu intra sub incidența excepțiilor de la limitarea specială a dreptului de deducere, așa cum sunt reglementate în mod expres la art. 145¹ lit. a)-d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, având dreptul numai la deducerea TVA aferentă achizițiilor de combustibil în cota de 50% pentru perioada 01.01.2012;

- nu a prezentat ordine de deplasare sau alte documente din care să reiasă că autoturismul a fost utilizat exclusiv pentru deplasări în interes activității desfășurate începând cu data de 01.07.2012;

- argumentul contestatarului potrivit căruia autoturismul a fost utilizat pentru activitatea de asistență juridică fără să facă și dovada că utilizarea acestuia contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate, deci în interesul desfășurării activității, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că **limitarea specială a dreptului de deducere** prevăzută de art. 145¹ din Codul fiscal, vizează tocmai acele autoturisme folosite în **interesul activității taxabile**, cu excepțiile anume enumerate în textul articolului; altminteri, în măsura în care autoturismele nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabililor plătitori de taxă, nici nu era nevoie de o limitare specială a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementările deja existente de la art. 145 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Cum excepțiile sunt de strictă interpretare și, mai mult, textul art. 145¹ lit. a) din Legea nr.571/2003 condiționează încadrarea în excepție prin trimitere la caracterul “exclusiv” al utilizării autoturismelor pentru destinațiile anume precizate rezulta că contestatarul nu a făcut dovada încadrării în excepțiile prevăzute de lege, iar faptul că a întocmit foi de parcurs poate cel mult fi invocat începând cu 01.07.2012, dar acest aspect nu este dovedit de contestatar.

Având în vedere cele CIA x nu a prezentat dovezi obiective care să demonstreze o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capatul de cerere privind diferența a de TVA în suma de x lei.

3.2. Referitor la TVA neadmisa la deducere în suma de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă are dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată aferentă achiziției de bunuri utilizate pentru uz personal, în condițiile în care

contribuabilul nu a demonstrat cu documente din care sa rezulte ca sunt efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, prin decizia de impunere nr.x/30.01.2015, organele fiscale nu au acordat deducerea TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de articole vestimentare pe perioada 2011-2013 reprezentand achizitii de bunuri care nu sunt utilizate in folosul operatiunilor taxabile, respectiv achizitii de camasi, cravate, pantofi.

Prin contestatia formulata CIA x sustine ca achizitiile au fost destinate desfasurarii activitatii profesionale prestate in cadrul cabinetului de avocat.

In drept, potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile [...]".

"**Art. 146. - (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 sau 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. 155 [...]"

Conform dispozitiilor legale ante-citate, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor (achizitiilor) de bunuri si servicii este conditionat de utilizarea acestora in folosul operatiunilor taxabile, adica in folosul livrării de bunuri sau prestării de servicii, la care s-a aplicat cota taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta iesirilor.

Astfel, potrivit dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile isi pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor, numai daca achizitiile indeplinesc mai multe conditii cumulative, si anume: achizitiile au avut loc in mod efectiv, au legatura cu activitatea economica a persoanei achizitoare si sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile, avand la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.

In lumina acestor considerente si in continuarea lor, exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale avand dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa demonstreze ca operatiunile au fost efectiv prestate si ca sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni impozabile care-i dau drept de deducere, deductibilitatea TVA fiind conditionata de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond cat si a celor de forma.

Se retine faptul ca legiuitorul a conditionat dreptul de deducere, printre altele, si de destinatia acestor achizitii, respectiv ca ele sa fie **utilizate in folosul operatiunilor impozabile ale persoanei impozabile**.

Astfel, rezulta ca CIA x are dreptul sa deduca TVA aferenta bunurilor achizitionate, inasa doar daca respecta limitele si conditiile de deductibilitate prevazute la art. 145 si art.146 din lege.

In raport de aceste reglementari se retine faptul ca nu se acorda dreptul de deducere a TVA datorata sau achitata pentru bunurile care nu vor fi utilizate în scopul desfasurarii activitatii economice a persoanei impozabile care achizitioneaza aceste bunuri si servicii.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

CIA x a achizitionat in anii 2011, 2012 si 2013 articole vestimentare si a dedus TVA aferenta facturilor de achizitie in suma de x lei. Prin contestatia formulata aceasta sustine ca

beneficiaza de drept de deducere intrucat au fost achizitionate in scopul operatiunilor taxabile.

Tinand seama de faptul ca deductibilitatea TVA trebuie apreciata in raport de destinatia (scopul economic urmarit) si fata de documentele existente la dosarul cauzei reiese ca CIA x nu a facut dovada ca achizitiile de articole vestimentare sunt in folosul operatiunilor sale impozabile.

Deciziile redactate de contestatarul, prin care CIA x decide sa aloce echivalentul in lei a sumei de x Euro cu destinatia cheltuieli de imagine in vederea promovarii imaginii Cabinetului nu constituie dovada obiectiva care sa demonstreze aceste sustineri, fiind simple afirmatii pro-causa si nu infirma in niciun fel concluzia organelor de inspectie fiscala cu privire la utilizarea in scop personal a articolelor de vestimentatie.

Nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei argumentul contestatarului potrivit caruia achizitiile in cauza concura la realizarea venitului, intrucat nu justifica achizitia articolelor vestimentare in raport cu specificul activitatii de avocatura desfasurate si utilizarea lor in acest scop, din documentele existente la dosarul cauzei rezultand ca reprezinta in fapt achizitii in interes personal, nefiind îndeplinita conditia legala pentru deducerea TVA din perspectiva destinatiei bunurilor prevazute de art.145.

Avand in vedere ca CIA x nu aduce nicio dovada obiectiva privind sustinerea acesteia privind utilizarea bunurilor personale achizitionate in folosul operatiunilor taxabile in intelesul TVA, contestatia este neintemeiata, motiv pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca atare pentru capatul de cerere privind TVA in suma de **x lei**.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art.145, art. 145¹, art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 45¹ din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata

DECIDE

Respinge contestatia formulata de CIA x pentru suma de x lei reprezentand TVA de plata stabilita prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale e de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/30.01.2015 emisa de Administratia Sector 3 a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/30.01.2015.

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