



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Adminstrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335

D E C I Z I E nr. 3496/11.11.2020
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../05.10.2020.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către AJFP Hunedoara cu adresa nr. HDG_AIF .../01.10.2020 asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../05.10.2020, depusă de

Societatea X SRL
CUI ..., înmatriculată la ORC sub nr. ...
cu sediul în ..., județul Hunedoara

înregistrată la registratura A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HDG_REG .../22.09.2020.

Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.07.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – I.F., cu privire la suma de ... lei, reprezentând TVA.

De asemenea, petenta înțelege să conteste și Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../29.07.2020

Contestația poartă amprenta stampilei societății X SRL, fiind semnată de administratorul acesteia așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.07.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Hunedoara – I.F., respectiv data de 08.08.2020, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la registratura AJFP Hunedoara sub nr. HDG_REG .../22.09.2020

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art.270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD ... emis de către A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, 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 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ART. 131

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

„ART. 93

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-HD .../29.07.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, cu privire la suma de ... lei, reprezentând TVA.

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.07.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-HD .../29.07.2020 de către AJFP Hunedoara, solicitând anularea acestora pentru următoarele motive:

Pentru început petenta arata ca X S.R.L. este o societatea care isi desfasoara activitatea de servicii in domeniul constructiilor, asa cum corect evidentiaza inspectia fiscala, iar locul de desfășurare al acestei activitati, sau mai bine zis « acestor activitati », nu este si nici nu poate fi un loc stabil, sau un punct de lucru din localitatea unde societatea isi are sediul, ci regula generala pentru astfel de activitati sunt multiple locuri sau puncte de lucru.

Petenta arata faptul ca Codul fiscal la art. 298 denumit si «LIMITĂRI SPECIALE ale dreptului de deducere, face trimitere prin chiar denumirea articolului, la SITUAȚII CARE INTRA IN CATEGORIA DE «EXCEPȚII», astfel: de la prevederirile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei,..., în cazul in care vehiculele NU SUNT UTILIZATE EXCLUSIV în scopul activitatii economice.»

Astfel petenta considera ca din chiar prezentarea de la alin. (1), mijlocul de transport este utilizat pentru activitatea economica, în scopul

desfășurării activității specifice, la punctele de lucru contractate, și aceasta, chiar dacă mijlocul de transport este un Mercedes !.

În probatiune petenta anexează atât facturile fiscale întocmite, cât și foile de parcurs întocmite, prin care se consideră că probează că autovehicolul menționat este utilizat în scopul activității economice.

De asemenea, petenta invocă în susținere un Extras din « TVA de la A la Z - Ghid practic - », autor Mariana Vizoli, editura Hamangiu, ed. 2019, pag 581 la 588

- Pct. 496, pag. 582: "va deduce TVA dacă ține evidența cu ajutorul foii de parcurs din care rezultă utilizarea exclusivă pentru activitatea economică", pag. 582, pct. 496.

- Pct. 497, pag. 582 : "se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea mijloacelor de transport în comun,...".

- Pct. 499, pag. 584, "vehiculele utilizate de agenții de vânzări, reprezintă vehicule utilizate de către angajații care se ocupă cu negocierea și încheierea de contracte,..."

Față de cele ce preced, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată și, pe cale de consecință anularea deciziei de impunere contestate

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara au consemnat următoarele:

În perioada supusă inspecției, societatea petenta a înregistrat achiziții de mijloace fixe constând în mijloc de transport cu categoria de folosință autoturism, masa maximă admisibilă 2.950 kg, cu cinci locuri inclusiv, cv avansului fiind înscrisă în factura fiscală nr. MBL ... din data de 14.11.2016 emisă de furnizorul Mercedes-Benz Leasing IFN SA București, identificat prin codul de înregistrare fiscală

Conform documentului menționat, valoarea avans leasing este în suma de ... lei și valoarea TVA aferentă este în suma de ... lei, a fost înregistrat în jurnalul de cumpărări întocmit pentru luna 11 din anul fiscal 2016. De asemenea a fost înregistrată plata integrală a acestei facturi în data de 22.11.2016 cu ordinul de plată nr. ..., în suma totală de ... lei, societatea exercitându-și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, suma înscrisă în factura.

Având în vedere faptele prezentate, documentele justificative înregistrate în contabilitatea societății și prevederile legale în vigoare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petenta nu a respectat prevederile Codului fiscal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă avansului achitat pentru

achiziționarea unui mijloc de transport tip autoturism pentru care nu s-a făcut dovada ca este utilizat exclusiv în scopul activității economice, având în vedere faptul că din documentele prezentate de petenta nu s-au identificat astfel de activități, în sensul că nu a aplicat limitările speciale conform cărora exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării unor astfel de mijloace de transport este limitată la 50%.

Consecința fiscală a faptelor prezentate constă în faptul că în luna 11/2016 societatea a diminuat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată cu suma de ... lei aferentă careia s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma de ... lei. ca urmare a neacordării dreptului de deducere.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, se rețin următoarele:

Societatea X SRL, CUI ..., înmatriculată la ORC sub nr. ... are sediul în ..., județul Hunedoara.

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deducere 50% din TVA aferentă achiziției unui autoturism și au stabilit în sarcina societății aceste obligații suplimentare de plată, în condițiile în care societatea nu a probat utilizarea autoturismului exclusiv în scopul activității impozabile/taxabile desfășurate.

În fapt, organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate, au constatat faptul că societatea petenta a dedus integral TVA aferentă achizițiilor de mijloace fixe, respectiv a unui mijloc de transport cu categoria de folosință autoturism.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au constatat că societatea nu a făcut dovada utilizării exclusive în scopul activității economice a autoturismului în discuție, drept pentru care s-a limitat la 50% dreptul de deducere a TVA, fiind stabilită TVA suplimentară în sumă de ... lei.

Petenta susține că mijlocul de transport cu care și-a derulat activitatea, este utilizat exclusiv în interesul societății, în scopul desfășurării activității specifice, la punctele de lucru contractate, considerând că este îndreptățită să beneficieze de deductibilitatea TVA-ului aferent.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, unde se stipulează:

„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.

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

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

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

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

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

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

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

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299-301.

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

coroborate cu precizările pct. 68 din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, unde se arată:

„ 68. (1) În aplicarea art. 298 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. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299-301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana

impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 și la art. 299-301 din Codul fiscal.

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

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

(9) În situația în care persoanele care achiziționează vehicule sunt persoane care aplică sistemul TVA la încasare sau sunt persoane care achiziționează vehicule de la persoane care aplică sistemul TVA la încasare, se aplică corespunzător prevederile art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal.”

Din prevederile legale antecitate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și că utilizarea numai în scopul activității economice a unui vehicul, dă dreptul la deducerea integrală a taxei dar trebuie dovedită de către persoana impozabilă prin deținerea documentelor prevăzute de dispozițiile legale pentru deducerea taxei și prin întocmirea foii de parcurs care să conțină informațiile necesare

(categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs etc.).

Conform normelor metodologice mai sus citate, dacă un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, fiind utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de utilizarea acestuia.

Legiuitorul a mai prevăzut că, în cazul în care situația de fapt constatată în urma inspecției, este diferită de cea prezentată de către persoana impozabilă, în baza dispozițiilor art. 6 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

organul fiscal este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se rețin următoarele aspecte:

În susținerea contestației petenta a prezentat foi de parcurs lunare care conțin informații cu privire la numărul mijlocului de transport, numele soferului, traseul parcurs, numărul de km parcurși, fără să facă vreo referire cu privire la scopul deplasării.

Acest fapt ce nu poate fi asimilat cu o justificare a scopului deplasării. De altfel, pe nici una din foile de parcurs nu este precizat și scopul în care s-a efectuat deplasarea, în concordanță cu atribuțiile persoanei care le-a întocmit, informație care este obligatorie conform normelor legale antecitate.

De asemenea, cu titlu de exemplu, în ceea ce privește documentele noi anexate la dosarul cauzei și considerate relevante de către petentă, arătăm faptul că aceasta depune în foto-copie, ordine de deplasare (delegație), emise pe numele administratorului, conform cărora acesta s-a deplasat la societatea ... SRL din București, în anul 2017 pentru ofertare la lucrare (indescifrabil), discuții contestație, exprimare punct de vedere privind licitație, reprezentare societate, etc., opinăm faptul că în

anul fiscal 2017, organele de inspecție fiscală nu au identificat operațiuni taxabile constând în livrări de bunuri și/sau servicii acestui client.

Totodată, la dosarul contestației petenta a prezentat în foto - copie facturi emise pe numele SC ... SRL București (și nu numai) în anul fiscal 2019, reprezentând lucrări de construcții, fără a face legătura între lucrările de construcții facturate și aportul adus la realizarea acestor venituri de achiziționarea mijlocului de transport în discuție.

În această situație petenta nu poate face dovada utilizării pentru activitatea economică și încadrării în excepțiile prevăzute expres de legiuitor prin mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Învederăm petentei faptul că trebuia să țină cont că utilizarea autovehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute de noul Codul fiscal, care arată că 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 pînă la altele și informații cu privire la scopul în care s-a efectuat deplasarea, în concordanță cu atribuțiile persoanei care le-a întocmit.

De asemenea, se reține că legiuitorul a prevăzut măsuri speciale pentru deducerea taxei generate de achiziția și exploatarea autorurismelor cu o masă totală autorizată de pînă la 3500 kg și care nu au mai mult de 9 locuri de pasageri, analiza deductibilității TVA trebuind a se face prin prisma art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Având în vedere aspectele menționate mai sus, acestea trebuie coroborate și cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că: *“este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”*

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a C.E.E., iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat, printre altele, să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene, motiv pentru care aceste interpretări sunt luate în considerare pentru a asigura o aplicare unitară a legii;

- dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA;

- conform legislației europene în materie de TVA, respectiv reglementările aduse de Directiva 2006/112/CE (Directiva a 6-a în

materie de TVA), aceasta se referă la operațiunile ce intră sub incidența TVA, neexcluzând legislațiile naționale în vigoare ale fiecărui stat membru în parte;

- Directiva 2006/112/CE se referă la operațiunile care au loc la nivelul Uniunii Europene și interpretează faptul că statele membre pot impune limite, modalități și dispoziții speciale, iar măsurile naționale din România prevăd foarte clar elementele obligatorii necesare în îndeplinirea dreptului de deducere a TVA;

- Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

- De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În concluzie, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri.

În acest sens, legislația comunitară dă 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 (par.29 din hotărâre).

În consecință, Curtea de Justiție a Uniunii Europene are numai obligația interpretării dreptului comunitar, nu și a aplicării acestuia în cazuri individuale concrete, CJUE elaborează o premisă abstractă, însă având în vedere toate particularitățile cauzei. Curtea nu face nicio apreciere pe fondul cauzei și nici nu pronunță o hotărâre asupra cauzei, lucru care intră în competența exclusivă a instanțelor naționale. Soluțiile date de CJUE sunt obligatorii doar în ceea ce privește modul în care interpretează dispozițiile dreptului european, dar nu creează norme juridice noi, acest lucru fiind atributul puterii legislative a fiecărui stat, cu

atât mai mult cu cât jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în raport cu elemente obiective.

În aceste condiții, societatea în mod eronat a dedus integral taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției autoturismului marca Mercedes, în condițiile în care petenta nu a prezentat informațiile minime prevăzute de normele legale pentru a face dovada scopului și locului exact al deplasării acestui autoturism, ceea ce a făcut imposibilă stabilirea faptului că autovehiculul a fost utilizat exclusiv pentru activitatea economică a societății, iar obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată este să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

De asemenea, trebuie subliniat faptul că petenta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în etapa de soluționare a contestației, potrivit art.72 - 73 Cod procedură fiscală, coroborat cu art.276 alin.(1) și (4) Cod procedură fiscală, vreun înscris de natura mijloacelor de probă reglementat de Codul de procedură fiscală, care să demonstreze legalitatea pretențiilor petentei și să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile art.72 și art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.

(1) Contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.(...)”.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.

Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 “*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

De altfel, în mod constant Curtea de Apel Timișoara au statuat asupra acestui mod de interpretare al normelor legale fiscale, stabilind în mod definitiv că limitarea specială a dreptului de deducere vizează tocmai acele autoturisme folosite în interesul activității taxabile, cu excepțiile anume enumerate în textul articolului (a se vedea soluția pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în Dosarul nr.3630/108/2011)

În consecință, se reține că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației, documente din care să rezulte că autoturismul a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, respectiv foi de parcurs întocmite care să precizeze în mod clar scopul deplasării, ordine de deplasare, deconturi de cheltuieli, cărți de identitate ale autoturismelor cu destinație specială, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, documente care să combată și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Astfel, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere TVA suplimentară în sumă totală de ... lei

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.07.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../29.07.2020, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând TVA.

- Decizia se comunică la:

- societatea X SRL;

-A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OPANAF nr.3741/2015.

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

DIRECTOR GENERAL,