



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de  
Administrare 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

DECIZIE nr.3269/30.09.2020  
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../16.06.2020.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost  
sesizată de către AJFP Arad cu adresa nr. ARG\_AIF .../16.06.2020  
asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.  
TMR\_DGR .../16.06.2020, depusă de

Societatea X SRL  
CUI ...,  
cu sediul în ..., județul Arad,  
cu sediul ales pentru comunicarea actelor de procedura la  
Cabinet de Avocat MCA, din  
Mun. Bucuresti, ...

înregistrată la registratura AJFP Arad sub nr. ARG\_REG .../11.06.2020.

Prin contestația depusă petenta contestă Decizia de impunere nr.  
F\_AR .../11.05.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente  
diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la  
persoane juridice, emisă de AJFP Arad – I.F., cu privire la suma de ... lei,  
reprezentând TVA.

Contestația este semnată și poartă amprenta stampilei  
Cabinetului de Avocat MCA.

Având în vedere că la dosarul cauzei nu a fost depusă  
împuternicirea avocatală, în original sau o copie legalizată a acesteia, în  
temeiul prevederilor art. 7, art. 18 și art. 269 din Legea 207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, prin adresa nr. .../23.07.2020, a solicitat domnului avocat MCA, sa depuna la registratura D.G.R.F.P. Timișoara din str. Gh. Lazăr nr. 9B, 300081, Timișoara, România, împuternicirea avocațială de reprezentare, în original sau copie legalizată, din care să rezulte că acesta a fost împuternicit de către Societatea X SRL, să formuleze contestație în condițiile legii.

Prin adresa răspuns înregistrată la DGRFP Timisoara sub nr.TMR-DGR .../06.08.2020, dl avocat MCA, depune împuternicirea avocațială nr. .../2020, în original, conform procedurii fiscale.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F\_AR .../11.05.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de AJFP Arad – I.F., respectiv data de 19.05.2020, 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 Arad sub nr. ARG\_REG .../11.06.2020.

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.

I. Prin contestația depusă petenta se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F\_AR .../11.05.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F\_AR .../11.05.2020 de către AJFP Arad, pentru următoarele motive:

În prima parte a contestației depuse, petenta prezintă succint constatarile organelor de inspectie fiscala, cu precizarea ca si-a exercitat dreptul prevazut de dispoz. 107 alin. (2) C.pr.fisc., in sensul in care a formulat un punct de vedere cu privire la proiectul Raportului de Inspectie Fiscala, acest punct de vedere a fost prezentat de catre administratorul societatii in data de 05 Mai 2020, membrilor echipei de inspectie fiscala, acestea refuzand primirea intr-o maniera evident abuziva a punctului de vedere, fapt pentru care acesta împreuna cu inscrisurile anexate, au fost depuse la AJFP Arad prin registratura institutiei in aceiasi zi.

În esenta, petenta a sustinut că:

- Membrii echipei de inspectie fiscala, prin proiectul RIF-ului, nu au stabilit in concret textele legale aplicabile situatiei ci dimpotriva au creat ipoteze de doua texte legale ce se exclud reciproc, respectiv: (1) fie

prevederile art. 278 alin. (2) C.pr.fisc. ce instituie regula determinarii locului prestarii serviciilor in ipoteza in care beneficiarul este o persoana impozabila, coroborat cu exceptia prevazuta in art. 278 alin. (6) lit. b) din C.pr.fisc.; (2) fie prevederile art. 278 alin. (3) C.pr.fisc. ce instituie regula determinarii locului prestarii serviciilor in ipoteza in care beneficiarul este o persoana neimpozabila, coroborat cu exceptia prevazuta in art. 278 alin. (5)lit. f) C.pr.fisc.;

- Serviciile ce fac obiectul contractului dintre petenta si partenerul extern, GH LTD, descrise pe larg in art. 1.1. din contract, nu se circumscriu notiunii de "servicii de divertisment", intrucat nu sunt apte sa produca "divertisment", fiind exclusiv servicii de suport pentru artistii partenerului extern;

- Daca ar fi calificate ca servicii de "divertisment", destinatarul acestora ar trebui sa fie in mod exclusiv persoana fizica, intrucat doar persoana fizica (spre deosebire de persoana juridica), detine trasaturile si calitatile necesare ce ii permit sa inteleaga, sa asimileze si sa aprecieze o activitate/eventiment de divertisment.

- De asemenea, prin serviciile prestate de petenta, nu se acorda accesul la evenimente de divertisment, astfel cum reclama ipoteza de aplicare a art. 278 alin. (6)lit. b) C.fisc., intrucat acest acces se realizeaza prin platforme on-line detinute de terti, societatea petenta nedetinand astfel de platforme.

- Nu in ultimul rand, cu privire la aplicabilitatea considerentelor Deciziei CJUE din cauza C-568/17Staatssecretaris van Financien impotriva L.W.Geelen, societatea petenta a aratat ca membrii echipei de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat corespondentul domnului "L.W.Geelen" in persoana petentei, corespondentul corect fiind partenerul extern, respectiv GH LTD", intrucat:

- Intre GH LTD si modele exista raporturi juridice, similare raporturilor dintre DI. L.W.Geelen si modelele din Filipine;

- Intre petenta si GH LTD exista un raport juridic, in baza caruia societatea petenta presteaza serviciile catre beneficiarii indicati de GH LTD, respectiv modelelor cu care aceasta are contracte, raportul juridic circumscriindu-se unei stipulatii pentru altul, conform prevederilor art. 1284 - 1288 Cod Civil, astfel furnizorul software-ului necesar difuzarii prin internet, nu este petenta, ci GH LTD, care detine contracte atat cu X SRL, cat si cu detinatorii platformelor on - line specializate, prin care se acorda accesul efectiv la eveniment.

Cu privire la argumentele expuse prin punctul de vedere, petenta arata ca membrii echipei de inspectie fiscala, raspund printr-o singura fraza astfel: "Aceasta afirmatie [ca partenerul extern, GH LTD, este

persoana care organizeaza evenimentul si acorda accesul la eveniment n.n.] este contrazisa chiar de catre PG insusi, care in punctul de vedere depus, la pagina 2 paragraful 5 afirma si practic recunoaste ca prin activitatile complexe realizate atat de firma verificata cat si de „artiste” se realizeaza opere care oferea DIVERTISMENT. Ca urmare pe acest subiect nu exista argumente legale de natura sa modifice constatările organelor fiscale si baza de impunere stabilita."

In privinta foilor de parcurs atasate punctului de vedere, referitoare la deducerea integrala a TVA in valoare de ... RON, petenta arata ca se mentioneaza urmatoarele:

In plus anexeaza documente denumite "foi de parcurs" completate lapidar, in mod evident incomplete, documente care nu sunt conforme cu realitatea si care nu justifica faptul ca autoturismul a fost utilizat in mod exclusiv in scopul activitatilor impozabile, documente care nu pot fi luate in considerare de catre echipa de inspectie fiscala. De altfel administratorul societatii a dat o Nota explicativa in data de 30.04.2020 in care a precizat ca nu detine foi de parcurs, fapt ce demonstreaza faptul ca aceste foi de parcurs au fost intocmite in graba doar cu scopul de a putea justifica deducerea TVA in totalitate, acestea nefiind intocmite conform prevederilor legale."

Pe aspectul refuzului dreptului de deducere a TVA in suma de ... RON, aferenta tranzactiilor efectuate intre petenta si partenerul extern GH LTD din Cipru, se mai arata ca:

Organul fiscal a refuzat acordarea dreptului de deducere a TVA in suma de ... RON, motivat de imprejurarea ca locul de prestare a serviciilor catre societatea din Cipru, GH LTD, ar fi in Romania, fiind aplicabila exceptia prevazuta in art. 278 alin. (6) lit. b) C.fisc. de la regula instituita de prevederile art. 278 alin. (2) C.fisc., respectiv ca in cazul prestarii serviciilor, locul prestarii serviciilor este considerat locul in care beneficiarul serviciilor isi are sediul, iar urmare, petenta ar fi avut obligatia de a colecta si vira la bugetul de stat TVA aferenta acestor servicii.

Prin punctul de vedere formulat in temeiul art. 107alin. (2)C.pr.fisc., petenta considera ca a invocat mai multe argumente de fapt si de drept, potrivit carora serviciile prestate de aceasta nu s-ar incadra pe cazul de exceptie prevazut in art. 278 alin. (6)lit. b) C.fisc.

Se considera, cu privire la aceste argumente, ca membrii echipei de inspectie fiscala, au raspuns intr-o maniera pur eclectica si trunchiata, in sensul in care aceste argumente sunt invalide, intrucat sunt contradictorii, deoarece administratorul societatii petente ar recunoaste

ca prin activitatile complexe realizate atat de firma verificata, cat si de "artiste" se realizeaza opere.

Astfel, petenta considera ca in mod evident acest raspuns nu este de natura sa satisfaca exigentele impuse de lege in privinta motivarii actelor administrative.

Arata ca, necesitatea motivarii in concret a solutiilor dispuse, rezulta atat din dispozitiile art. 46 alin. (2)lit. e) si f)C.pr.fisc, cat si din dispoz. art. 31 alin. (1) si (2)din Constitutia Romaniei, potrivit carora dreptul la informatie trebuie respectat in raporturile juridice care se stabilesc intre autoritatile publice si cei caror a li se adreseaza actele emise de acestea, in sensul in care orice act administrativ individual trebuie motivat.

Obligatia motivarii tuturor actelor administrative individuale este o garantie a respectarii legii si a ocrotirii drepturilor persoanelor.

Cerinta motivarii corespunzatoare a actelor administrative, cu indicarea motivelor de fapt si de drept pentru care au fost adoptate, se regaseste si in art. 17 pct. 2 - obligatia de motivare din Recomandarea (...)7 a Comitetului de Ministri al Consiliului Europei - "Deciziile administrative trebuie sa prezinte in mod clar motivele pe care se intemeiaza. Ele indica faptele pertinente si temeiul juridic al acestora. Acestea trebuie sa cuprinda o expunere de motive individuala. Daca acest lucru nu este posibil din cauza faptului ca numeroase persoane sunt vizate de decizii similare, ar trebui permise comunicările standard. In acest caz, totusi, ar trebui sa ise ofere o expunere de motive individuala oricarui cetatean care solicita acest lucru in mod expres".

In acelasi spirit, prin Rezolutia Comitetului de Ministri ai Consiliului Europei nr. (77)31 cu privire la protectia individului in relatia cu actele autoritatilor administrative, s-a recomandat statelor membre sa se ghideze in dreptul si practica lor administrativa de anumite principii enuntate in rezolutie, in scopul protectiei persoanelor, fizice sau juridice, in procedurile administrative.

In implementarea acestor principii, cerintele unei administratii bune si eficiente, precum si interesele terților si interesele marelui public trebuie sa fie in mod adecvat luate in considerare, pentru a asigura cel mai ridicat grad posibil de echitate, in principiul IV din Rezolutie fiind inserata obligatia de prezentare a motivelor care stau la baza actului administrativ.

Principiile si recomandările Consiliului Europei anterior citate, se regasesc si in art. 18 din Codul European al Bunei Conduite Administrative, dispozitie ce prevede expres obligatia functionarului public de a indica, pe de-o parte, in mod clar faptele relevante ale

Deciziei si raspunsul la apararile cetateanului, iar pe de alta parte, de a evita adoptarea de decizii bazate pe temeiuri sumare sau vagi care nu contin un rationament individual.

Astfel, se arata ca motivarea actelor administrative reprezinta o conditie de valabilitate a acestora, emitentului unui astfel de act revenindu-i obligatia de a indica in mod neechivoc argumentele de fapt si de drept, care in mod necesar, trebuie sa se raporteze, pe de o parte, la sustinerile si apararile contribuabilului, iar, pe de alta parte, la dispozitiile legale aplicabile raportului juridic analizat, in caz contrar fiind lipsita de suport probator si legal.

Or, in lipsa respectarii acestor prevederi legale aplicabile nu numai la nivel national, dar la nivelul tuturor statelor membre ale Consiliului Europei, procedurile prealabile, precum cea prevazuta in art. 107 alin. (2) C.pr.fisc. devine una pur formala si lipsita de orice substanta si eficacitate.

Scopul instituirii obligatiei organului fiscal de comunicare a proiectului raportului de inspectiei fiscale rezida tocmai in informarea contribuabilului cu privire la constatările organului fiscal, precum si cu privire la solutia/decizia prefigurata pe baza acestor constatari.

Or, pe baza acestei informari, contribuabilului i se ofera posibilitatea de a isi prezenta un punct de vedere, prin care fie isi insuseste constatari le organului fiscal (expres sau tacit), fie le contesta oferind contra argumente si eventual dovezi suplimentare.

Aceasta procedura impune totodata obligatia organului fiscal de a analiza in concret argumentele si eventualele dovezi ale contestatorului, in vederea atingerii scopului inspectiei fiscale prevazut in art. 113 C.pr.fisc., respectiv de stabilire a situatiei de fapt reala si tratamentului fiscal aferent.

Petenta considera ca atata timp cat membrii echipei de inspectie fiscală refuza primirea punctului de vedere al contribuabilului, aratandu-se stupefiati de imprejurarea ca un contribuabil isi exercita un drept legal si nu este de acord cu interpretarea sau decizia membrilor echipei de inspectie fiscală, iar nu in ultimul rand, inteleg sa raspunda selectiv la apararile contribuabilului, in mod evident procedura instituita de art. 107 alin. (2) C.pr.fisc. devine una lipsita de substanta si eficacitate, un formalism fara utilitate sau finalitate.

O astfel de practica caracterizata de arbitrariul si exercitarea discreționara a puterilor conferite de lege de catre reprezentii organului fiscal este incompatibila cu principiile ce guverneaza statul de drept.

In ceea ce priveste fondul contestatiei, petenta solicita sa fie analizate argumentele invocate de catre aceasta prin punctul de vedere,

argumente pe care membrii echipei de inspectie fiscala le-au ignorat, refuzand sa le raspunda.

In primul rand, serviciile prestate de catre petenta, descrise in art. 1.1.din contract, constand in punerea "la dispozitia Clientului spatii si servicii de productie audio, foto si video, productie digiiala de marketing si social media, inregistrare si emisie, suport tehnic, suport comercial, cursuri de specializare si de limba, servicii de make-up si beauty, marketing si promovare, recrutare si retentie, precum si alte servicii agreate de parti, pentru artistii aflat sub contract cu Clientul. Continutul va fi dedicat exclusiv pietei online mainstream, adica publicului general, fiind excluse orice materiale nud sau destinate pietei adult", nu se circumscriu unor servicii de divertisment.

Aceste servicii prin ele insale, nu sunt apte sa creeze divertisment, termen definit de dictionarul explicativ al limbii romane ca „Recreare plăcută și amuzantă; distracție; Petrecere ușoară, agreabilă și de scurtă durată. Distracție. Amuzament”.

Aceste servicii sunt contractate de catre o alta persoana juridica, in speta GH LTD, cu sediul in Cipru, in scopul de a fi utilizate de catre modelele cu care aceasta societate colaboreaza in baza unor raporturi juridice.

Serviciile oferite sunt astfel utilizate de catre modele, in scopul crearii de catre acestea a unor opere, astfel cum aceasta notiune este definita de Legea 8/1996 privind drepturile de autor si cele conexe.

Aceste opere sunt diverse si nu se rezuma doar la transmisiuni in direct (live) pe internet, astfel cum membrii echipei de inspectie fiscala incearca sa simplifice prin Decizia de Impunere si RIF, respectiv, societatea verificata, in fapt, realizeaza si furnizeaza servicii (videochat) diijuzate in direct pe internet imaginile putand fi accesate de catre orice client, de oriunde, daca se inregistreaza pe platforma dedicata si plateste serviciile accesate.

Mai mult, se poate observa o discrepanta si o contradictie vadita intre definitia serviciilor din art. 1.1. din contract si descrierea simplificata a acestor servicii prin Decizia de Impunere si RIF.

In primul rand, conform obiectului contractului, petenta arata ca pune la dispozitia modelelor servicii constand in:

- infrastructura si resursa IT si umana, asadar mijloacele tehnice necesare, in vederea realizarii unor opere in domeniul audio-vizual, respectiv de la fotografii si clipuri de promovare, editare foto-video, pana la sesiuni video - in direct, transmise prin tehnologia streaming, pe internet;

- cursuri de specializare si de limba, servicii de make-up si beauty, marketing si promovare, cu scopul de a creste gradul de expunere a modelului fata de public prin intermediul site-urilor de social media (Facebook, Instagram, Twitter) .

In al doilea rand, se arata ca nu furnizeaza servicii (video-chat) difuzate in direct pe internet, imaginile putand fi accesate de catre orice client, de oriunde, daca se inregistreaza pe platforma dedicata si plateste serviciile accesate, intrucat serviciile prin natura lor, nu se pot difuza prin internet, iar in al doilea rand imaginile nu sunt sinonime cu serviciile.

Membrii echipei de inspectie fiscala, creaza voit o confuzie intre notiunea de serviciu si aceea de opera audio-vizuala, ceea ce este inacceptabil.

Opera audio - vizuala reprezinta rezultatul unei activitati de creatie a unei persoane fizice, activitatea creatoare, persoana fizica (autorul), utilizand diverse mijloace tehnice de realizare a operei.

Insa, imprejurarea ca autorul utilizeaza aceste mijloace, nu este de natura a crea o confuzie intre acele mijloace si opera in sine, intrucat mijlocul nu se confunda cu scopul, existand o relatie de succesiune si cauzalitate intre aceste concepte, precum intre cauza si efect.

Prin urmare, petenta considera ca nu isi furnizeaza serviciile catre orice client, de oriunde, daca se inregistreaza pe platforma dedicata si plateste serviciile accesate, intrucat persoanele la care se refera aceasta afirmatie a organelor fiscale, sunt persoanele fizice care acceseaza platformele online specializate, pe baza unor conturi, asadar in baza unor raporturi juridice dintre respectivele persoane si detinatorul platformei.

De asemenea, nu detine nicio platforma dedicata, astfel cum in mod incorect incearca membrii echipei de inspectie fiscala sa sugereze, intrucat daca aceasta ar fi fost situatia, acestia ar fi putut indica macar cu titlul exemplificativ una din aceste platforme.

Or, dintr-o simpla lecturare a serviciilor prestate catre GI LTD, se poate observa ca acestea nu au o astfel de finalitate, respectiv de a acorda accesul la un eveniment, pentru ca un astfel de serviciu ar trebui sa implice persoanele fizice destinate ale evenimentului.

De altfel, chiar din analiza prevederilor Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, respectiv Titlul VII- Capitolul V - Sectiunea a III-a, pct. 22 alin. (4) care prevad: „(4) Serviciile legate de acordarea accesului la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau evenimentele similare, prevăzute la art. 278 alin. (6) lit. b) din Codul fiscal, includ prestarea serviciilor ale căror caracteristici esențiale constau în garantarea dreptului de acces la un

eveniment în schimbul unui bilet sau al unei plăți, inclusiv sub forma unui abonament sau a unei cotizații periodice”, se poate observa ca legiuitorul nu include în notiunea de servicii ce acorda accesul la evenimente, orice serviciu furnizat organizatorului, ci doar acele servicii ale caror caracteristici esențiale constau în garantarea dreptului de acces la eveniment în schimbul unei plăți.

Mai mult, prevederile din Titlul VII- Capitolul V - Secțiune a a III-a, pct. 22 alin. (7), respectiv: " Serviciile auxiliare prevăzute la art. 278 alin. (6) lit. b) din Codul fiscal includ serviciile legate în mod direct de accesul la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau la alte evenimente similare, furnizate separat unei persoane care participă la un eveniment, în schimbul plății unei sume de bani. Astfel de servicii auxiliare includ în special utilizarea vestiarelor sau a instalațiilor sanitare, dar nu includ serviciile de intermediere legate de vânzarea biletelor.", clarifica ca beneficiarul acestor servicii auxiliare, trebuie sa fie destinatarul evenimentului, respectiv persoana fizica care participa la evenimentul de divertisment, iar nicidecum organizatorul sau artistul care ofera continutul evenimentului.

Petenta sustine ca isi furnizeaza serviciile catre GH LTD, iar aceasta din urma le pune la dispozitia modelor cu care are incheiate contracte de colaborare.

Operele realizate de catre modele, cu ajutorul serviciilor prestate de catre petenta, apartin strict modelelor, acestea fiind persoanele fizice titulare a drepturilor de autor, astfel cum se prevede in art. 3 alin. (1) din Legea 8/1996 - Este autor persoana fizică sau persoanele fizice care au creat opera.

Or, in calitate de titular al drepturilor de autor, modelele detin toate drepturile patrimoniale de autor, respectiv cele enumerate in art. 10 din Legea 8/1996, respectiv dreptul de a decide dacă, în ce mod și când va fi adusă opera la cunoștința publică; dreptul de a pretinde recunoașterea calității de autor al operei; dreptul de a decide sub ce nume va fi adusă opera la cunoștința publică; dreptul de a pretinde respectarea integrității operei și de a se opune oricărei modificări, precum și oricărei atingeri aduse operei, dacă prejudiciază onoarea sau reputația sa; dreptul de a retracta opera, despăgubind, dacă este cazul, pe titularii drepturilor de utilizare, prejudiciați prin exercitarea retractării.

Prin urmare petenta considera ca atat timp cat nu este titulara a drepturilor de autor, nu poate decide nici momentul si nici modalitatea in care aceste operele sunt aduse la cunostinta publicului, prin publicarea acestora pe platformele dedicate sau site-urile de social media.

Drepturile patrimoniale de autor se pot exercita doar de titularii lor, respectiv de modele, modelele putand totodata cesiona aceste drepturi patrimoniale de autor, astfel cum este cazul in aceasta in speta analizata, cesionarul drepturilor fiind GH LTD, situatie in care drepturile patrimoniale de autor (inclusiv dreptul de a aduce la cunostinta publica opera, asadar de a acorda acces la eveniment) sunt exercitate de GH LTD.

Fata de aceasta situatie de fapt, precum si din interpretarea textelor legale invocate, petenta considera ca serviciile prestate nu sunt de natura, ca prin ele insale sa fie catalogate ca de divertisment, fiind doar un mijloc utilizat de modele in crearea de opere.

Mai mult decat atat, serviciile prestate nu au ca rezultat acordarea accesului la un eveniment, fie el si de divertisment, iar petenta nu poate fi organizatorul unui astfel de eveniment, pentru ca ar presupune sa detina dreptul asupra operelor ce formeaza substanta evenimentului de divertisment.

Persoana care organizeaza evenimentul este GI LTD, intrucat aceasta contracteaza serviciile prestate de petenta, ulterior punand la dispozitia modelelor care creaza operele, opere ce sunt apoi cesionate catre GI LTD, care le pune in valoare, atat prin intermediul platformelor de social media, cat si a celor ce folosesc tehnologia live-streaming.

Astfel evenimentul este organizat cu suportul platformei de live-streaming de catre detinatorul drepturilor patrimoniale de autor asupra operelor ce formeaza substanta evenimentului de divertisment, acest organizator si detinator totodata al drepturilor patrimoniale de autor, este GI LTD.

Analizand situatia de fapt reala, iar nu cea simplificata si distorsionata de catre membrii echipei de inspectie fiscala si comparand-o cu situatia de fapt retinuta de C.J.U.E. in Decizia din data de 8 Mai 2019 in cauza C-568/17 Staatssecretaris van Financien impotriva L.W.Geelen, petenta considera ca organizatorul evenimentului, in raport de al carui sediu instanta europeana a decis ca este locul prestarii serviciului, este tot Globalmaca Investements LTD.

In cele ce urmeaza petenta reda situatia de fapt analizata de catre C.J.U.E. considerata expres retinuta de catre instanta euopena, prin paragrafele 32 - 34 din Decizie, paragrafe pe care membrii echipei de inspectie fiscala nu numai ca nu le-au citat sau mentionat in proiectul RIF-ului, RIF sau Decizia de Impunere, dar pe care le-au ignorat chiar daca le-au fost aduse la cunostinta prin punctul de vedere la RIF :

„32 În prezenta cauză, rezultă din elementele care figurează în decizia de trimitere că prestarea de servicii în discuție în litigiul principal

are o natură complexă, din moment ce ea constă în mai multe activități. Astfel, pe de o parte, modele care se află în Filipine participă la spectacole cu caracter erotic. Pe de altă parte, acestea din urmă fac obiectul unor sesiuni interactive, accesibile în direct prin internet, organizate de domnul Geelen din locul, situat în Țările de Jos, unde și-a stabilit sediul activităților sale economice și al căror obiect este de a permite clienților nu numai să vizioneze aceste sesiuni, ci și să interacționeze cu modelele, astfel încât să poată influența derularea spectacolelor menționate și să le facă să evalueze după dorințele lor.

33 În această privință, este cert că aceste spectacole sunt efectuate de modele în cadrul unui raport de muncă între acestea și organizatorul spectacolelor. Pe de altă parte, dat fiind că organizatorul respectiv își primește plata cerută pentru vizionarea sesiunilor interactive prin intermediul unor furnizori de acces la internet, la care clienții trebuie să își creeze un cont, rezultă că acest organizator a instituit și cadrul tehnic, organizațional și contractual necesar pentru a permite accesul la sesiunile menționate, care este restrâns la astfel de clienți plători. În special, reiese din elementele de care dispune Curtea că organizatorul amintit furnizează în acest scop modelelor software-ul necesar difuzării prin internet.

34 Rezultă că sesiunile interactive în discuție în litigiul principal nu sunt comparabile cu manifestări culturale clasice precum un concert, un târg sau o expoziție, din moment ce, prin serviciul pe care îl oferă, domnul Geelen nu încearcă să furnizeze un acces la o prestare de servicii efectuată într-un loc precis pe o perioadă determinată, ci organizează și permite atât crearea, cât și difuzarea unei categorii de spectacole care pot avea loc oricând și oriunde, în cadrul unor sesiuni interactive accesibile prin internet.

Drept urmare, petenta considera ca pentru o corectă aplicare a Deciziei C.J.U.E. la situația de fapt a acesteia, membrii echipei de inspecție fiscală aveau obligația de a identifica corespondentul persoanelor din speta analizată de C.J.U.E., în situația de fapt a petentei.

Mentionează ca nu au efectuat această operațiune, dar nici măcar nu au încercat să o efectueze, deși prin punctul de vedere a atras expres atenția asupra acestui aspect.

Astfel, considera ca în speta analizată, C.J.U.E. a stabilit ca Dl. Geelen trebuie să fie considerat organizatorul evenimentului și prin urmare locul prestării serviciilor trebuie să fie locul în care acesta și-a stabilit sediul activității sale profesionale. (sesiuni interactive, accesibile în direct prin internet, organizate de domnul Geelen din locul, situat în Țările de Jos.

Pentru a decide în acest sens, curtea europeană reține ca spectacolele (evenimentele) sunt efectuate de modele în cadrul unui raport de muncă între acestea și organizatorul spectacolelor, or, raportându-se la situația de fapt petenta arată ca între aceasta și modele nu există astfel de raporturi, însă astfel de raporturi există între modele și GH LTD.

Curtea reține ca organizatorul respectiv își primește plata cerută pentru vizionarea sesiunilor interactive prin intermediul unor furnizori de acces la internet, la care clienții trebuie să își creeze un cont, or petenta nu a primit astfel de plăți, iar membrii echipei de inspecție fiscală nu au putut indica care ar fi fost aceste sume încasate de petenta, deși acest aspect le-a fost evidențiat expres prin punctul de vedere, dar, precum în cazul celorlalte argumente, a fost respins nemotivat de membrii echipei de inspecției fiscale.

Pe de altă parte, sumele obținute din punerea în valoare a operelor create de către modele, sunt încasate de către GI LTD, întrucât această societate deține drepturile patrimoniale de autor asupra operelor, această societate fiind cea care oferă publicului operele realizate de modele.

Curtea europeană concluzionează ca DI. Geelen trebuie considerat organizatorul evenimentului, întrucât rezultă că acest organizator a instituit și cadrul tehnic, organizațional și contractual necesar pentru a permite accesul la sesiunile menționate.

Petenta consideră ca echivalentul DI. Geelen este GI LTD, întrucât această societate este cea care pe de o parte achiziționează serviciile petentei și să le pună la dispoziția modelelor, iar pe de altă parte, tot această societate este cea care pune în valoare operele create de modele, prin cesionarea drepturilor de autor de la modele și publicarea operelor în vederea accesării acestora de către orice client, de oriunde, dacă se înregistrează pe platforma dedicată și plătește serviciile accesate, (astfel cum menționează membrii echipei de inspecție fiscală).

Nu în ultimul rând, C.J.U.E. reține ca DI. Geelen organizează și permite atât crearea, cât și difuzarea unei categorii de spectacole care pot avea loc oricând și oriunde, or, GI LTD are raporturi juridice cu detinatorii platformelor dedicate, prin intermediul cărora organizează evenimentele și permite accesul la acestea, iar pe de altă parte, tot GI LTD are contracte de colaborare cu modelele, în baza cărora acestea creează opere ce sunt cesionate către GI LTD, iar pe de altă parte cu petenta, care furnizează mijloacele necesare creării de opere de către modele.

Astfel, petenta considera ca este un furnizor de servicii al organizatorului, iar nu organizatorul propriu-zis al evenimentului, din acest motiv neavand un corespondent in speta analizata de instanta europeana, intrucat situatiile sunt similare, dar nu identice.

Daca petenta ar fi avut corespondent, ar fi fost o societate cu sediul in Filipine, statul in care se aflau modelele, ce pune la dispozitia modelelor mijloacele necesare crearii operelor, in baza unui contract incheiat cu Dl. Geelen, organizatorul evenimentului.

Mentioneaza ca echipa de inspectie fiscala nu a inteles sa identifice care ar fi corespondentul societatii GI LTD in speta analizata de C.J.U.E., pentru ca rezultatul unei astfel de operatiuni, ar fi contrazis opinia acestora deja exprimata, motiv pentru care acestia pur si simplu au decis sa ignore aceste inadvertente, afirmand doar ca daca serviciile petentei contribuie la crearea unor opere, sunt servicii de divertisment.

Pe aspectul refuzului dreptului de deducere a TVA in suma de ... RON, aferenta serviciilor de inchiriere autoturism, reparatii, accesorii etc, petenta arata ca a atasat punctului de vedere foi de parcurs, ce atesta utilizarea autoturismului exclusiv in scopul desfasurarii activitatii economice, documente ce au fost respinse ca probe, intrucat:

- documentele nu sunt completate integral, fara a indica insa care elemente lipsesc, in aprecierea organelor fiscale lipsurile fiind evidente-asadar printr-un argument circular, invalid logic;

- nu sunt conforme cu realitatea, fara a se oferi alte detalii sau criterii de definire a "realitatii" la care se raporteaza membrii echipei de inspectie fiscala;

- documentele nu ar justifica faptul ca autoturismul ar fi fost utilizat exclusiv in scopul activitatii impozabile, fara a se oferi niciun fel de probe sau indicii in acest sens;

- administratorul a mentionat in nota explicativa, ca nu ar detine alte foi de parcurs, ceea ce in opinia membrilor echipei de inspectie fiscala, echivaleaza cu nu numai cu acuzarea administratorului de savarsirea infractiunii de fals in inscrisuri sub semnatura privata, dar si a constatarii savarsirii acestei infractiuni, competenta membrilor echipei de inspectie fiscala extinzandu-se se pare, si in materie penala, iar nu in ultimul si cu privire la posibilitatea de a lipsi de efecte juridice inscrisurile pe care nu le agreeaza.

Prin urmare se considera ca o astfel de motivare, lipsita de orice transparenta si logica elementara nu poate fi nu numai acceptata de destinatarul ei, neavand nicio putere de convingere, dar este si imposibil de verificat, intrucat nu se intemeiaza pe niciun element obiectiv, ci doar

pe speculațiile, prejudecățile și opiniile personale ale membrilor echipei de inspecției fiscale.

În aceste condiții, petenta consideră că refuzul de a ține cont de înscrisurile depuse, este unul vădit nejustificat și se impune a fi cenzurat.

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

În perioada verificată societatea și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere al TVA în suma totală de ... lei aferentă serviciilor de închiriere autoturism, reparații, accesorii etc pentru autoturisme care nu depășesc o masă totală maximă autorizată de 3.500 kg și au mai puțin de 9 scaune inclusiv scaunul șoferului.

Organele de inspecție fiscală au luat o notă explicativă în data de 30.04.2020 domnului PG în calitate de administrator fiind întrebat dacă poate să prezinte foi de parcurs pentru autoturismul închiriat, aceasta afirmând faptul că nu s-au întocmit foi de parcurs.

Din verificarea efectuată s-a constatat că societatea nu a putut face dovada că autoturismul a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, neprezentând foi de parcurs din care să rezulte acest aspect.

Astfel, organele de inspecție fiscală consideră că sunt aplicabile prevederile art.298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și pct.68, alin.(1) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal :

Având în vedere că societatea nu se încadrează în excepțiile mai sus prezentate și nu deține foi de parcurs, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma totală de ... lei (... lei x 50%), reprezentând 50% din TVA aferentă conform prevederilor art.298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și pct.68, alin.(1) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (

Se precizează că societatea din proprie inițiativă și-a diminuat dreptul de deducere (la 50 %) pentru combustibilul utilizat, fapt prin care recunoaște și se demonstrează că autoturismele societății nu sunt utilizate exclusiv pentru activitatea economică a societății.

Ca urmare a analizării obiectului contractului încheiat cu clientul SC GH Ltd - Cipru având codul de TVA CY XV, se constată că societatea verificată, în fapt, realizează și furnizează servicii (video chat) difuzate în direct pe internet, imaginile putând fi accesate de către orice client, de oriunde, dacă se înregistrează pe platforma dedicată și plătește serviciile accesate.

Acest aspect este subliniat si de faptul ca societatea, prin toate activitatile desfasurare (achizitii de bunuri, echipamente, amenajare spatiu, plata franciza pentru marca S, imbracaminte diversa, sesiuni foto, make - up, accesorii diverse) au drept scop exclusiv realizarea de servicii tip video chat care constau în a oferi sesiuni interactive cu caracter erotic filmate si difuzate în direct prin internet.

Acest gen de activitate reprezinta o prestare de servicii care se incadreaza in categoria "activitatilor de divertisment", iar locul prestarii pentru acest gen de servicii se considera a fi acolo unde prestatorul isi are sediul activităților sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat acest serviciu sau, în absenta acestora, locul unde își are domiciliul stabil sau resedinta obisnuită, conform prevederilor art. 278 alin. 6 lit b), respectiv art. 278 alin. 5 lit. f) din Legea 271/2015 privind Codul fiscal si pct 22 alin. 4-8 din HG I 12016 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal

Organele de inspectie fiscala arata faptul ca indiferent de situatia beneficiarului (daca este persoana impozabila sau neimpozabila), locul prestarii serviciilor de tip video chat, care reprezinta servicii de divertisment, se considera a fi acolo unde prestatorul are sediul declarat, respectiv in Romania.

Acest fapt este confirmat si de catre Curte Europeana de Justitie care a emis intr-o speta similara (activitati video chat) Decizia din 8 mai 2019 in Cauza C - 568/17 Staatssecretaris van Financiën împotriva L.W. Gelsen.

Astfel se considera ca serviciile realizate si prestate de societatea verificata se incadreaza in categoria serviciilor de divertisment, iar locul prestarii este in Romania, respectiv la sediul societatii din Arad, str. ....

Organele de inspectie fiscala subliniaza faptul ca prin decizia mai sus mentionata se stabileste ca locul prestarii este acolo unde prestatorul isi are sediul, cu toate ca modele (in speta analizata de CJUE) isi desfasurau activitatea in studiouri din Filipine.

In situatia societatii petente, atat locatia, cat si modelele se afla in Romania, la sediul societatii verificate, respectiv in Arad, ..., ceea ce se considera ca intareste constatarea ca locul prestarii serviciilor facturate societatii GH Ud din Cipru, este in Romania, acolo unde prestatorul SC X SRL isi are stabilit sediul.

In concluzie, in conformitate cu prevederile art 278 alin 6 lit b din Legea 227/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie stabileste ca locul prestarii serviciilor de divertisment (tip video chat) se afla in Romania, acolo unde societatea verificata isi are sediul.

Drept urmare, prestarea de servicii efectuată partenerului din Cipru este considerată o operațiune impozabilă în România conform art 268 alin 1 din Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, iar societatea era obligată să colecteze TVA conform art 291 alin 1 din Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare.

Astfel echipa de inspecție a procedat la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată colectată suplimentar în suma de ... lei conform prevederilor art 268 alin.1 coroborat cu art. 278 alin. 6 lit. b și art 291 alin 1 Legea 227/2015 cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct 22 alin. 4-8 din HG 1/2016 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal, coroborate cu Decizia CJUE dată în Cauza nr.C - 568/17 Staatssecretaris van Fiancier impotriva L.W. Gelsen.

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

Societatea X SRL CUI ..., are sediul în ..., județul Arad, iar sediul ales pentru comunicarea actelor de procedură la Cabinet de Avocat MCA, din Mun. București, ...

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../11.05.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../11.05.2020, și vizează suma totală de ... lei, reprezentând TVA.

### **Aspecte de procedură**

Prin contestația formulată societatea petenta X SRL, invocă nemotivarea actelor administrativ fiscale contestate considerând că acestea sunt lipsite de suport probator și legal, datorită faptului că răspunsul formulat de organele de inspecție fiscală la punctul de vedere depus și înregistrat de petenta la organul fiscal, nu este de natură să satisfacă exigentele impuse de lege în privința motivării actelor administrative.

În drept, potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art. 113 (1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și*

contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor; [...]”.

La art. 130 și art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se prevede:

“Art. 130 (1) Contribuabilul/plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.

(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.

(3) Contribuabilul/plătitorul poate renunța la discuția finală, notificând acest fapt organului de inspecție fiscală.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.

(5) Contribuabilul/plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală”.

*“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 faptic 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. În cazul în care contribuabilul/plătitorul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 130 alin. (5), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/plătitor.*

*(3) La raportul de inspecție fiscală se anexează, ori de câte ori este cazul, acte privind constatări efectuate la sediul contribuabilului/plătitorului sau la sediile secundare ale acestuia, cum ar fi procese-verbale încheiate cu ocazia controalelor inopinate sau de constatare la fața locului și alte asemenea acte.*

*(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;(...).”*

Totodată, în conformitate cu prevederile art. 124 alin. (2) din același act normativ:

*“Contribuabilul/plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal”.*

Astfel, în raport de constatările înscrise în raportul de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei și documentația disponibilă la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- Decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspecție fiscală, iar motivele de drept au fost preluate și menționate în mod clar și expres și în decizia de impunere contestată.

- toate constatarile organelor de inspecție fiscală s-au bazat pe documente, informații și înregistrări puse la dispoziție de contribuabilul verificat;

- pe durata inspectiei fiscale in vederea lamurii unor aspecte litigioase s-a colaborat atat cu administratorul unitatii in vederea stabilirii starilor de fapt fiscale, fiind solicitate acestuia note explicative;

- in timpul inspectiei fiscale cat si la sfarsitul acesteia petenta a avut posibilitatea sa isi expuna punctul de vedere si sa aduca documente in sustinere;

- sumele stabilite suplimentar au avut la baza texte de lege in vigoare si au fost calculate pentru ca petenta nu a respectat aceste prevederi legale;

În concluzie, se reține că, decizia de impunere contestată a fost emisă în baza raportului de inspectie fiscală în care sunt menționate motivele de fapt și de drept care au stat la baza celor constatate și stabilite de organele de inspectie fiscală, motive de fapt și de drept care au fost preluate și menționate în mod expres și prin decizia de impunere contestată.

În speță, analizând actele administrativ fiscale existente la dosarul cauzei, se reține că acestea conțin toate elementele prevăzute de legiuitor în cuprinsul art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fiind emise cu respectarea prevederilor legale privind competența.

În consecință, excepțiile ridicate de contestatoare privind motivarea Deciziei de impunere nr. .../11.05.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nu pot fi reținute ca întemeiate.

Mai mult, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art.6 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. [...]”*

*Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(1) În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor\*) prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a*

*solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

*(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

*(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”*

În conformitate cu normele legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Se rețin și prevederile art.10, art.12 și ale art.73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 10 (1) Contribuabilul/plătitorul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.*

*(2) Contribuabilul/plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție”.*

*“Art.12 (1) Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

*(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost*

*recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.*

*(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

*(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.”*

*“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.*

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

*Art. 116 Metode de control*

*(1) Pentru efectuarea inspecției fiscale se pot folosi următoarele metode de control:*

*a) verificarea prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;*

*(2) Selectarea documentelor și a operațiunilor semnificative se apreciază de inspector.*

*ART. 118 Reguli privind inspecția fiscală*

*(5) Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă*

Astfel, conform prevederilor legale anterior-citate, contribuabilii sunt obligați să furnizeze informațiile necesare și să întreprindă toate măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare stării de fapt fiscale invocate, relațiile dintre părți – organe fiscale și contribuabili – fiind fundamente pe buna-credință, iar pentru stabilirea stării de fapt fiscală organele fiscale administrează mijloacele de probă pe care le apreciază ca fiind utile determinării acestei stări, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le-au considerat utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și în funcție de limitele prevăzute de lege, acesta putând efectua controlul prin verificarea selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative.

Legislația fiscală citată mai sus lasă la aprecierea organului de control felul și volumul documentelor care vor face obiectul verificării, acesta fiind îndreptățit să selecteze operațiunile și documentele pe care le apreciază ca semnificative.

Un aspect edificator de unde reiese că societatea nu a fost împiedicată să-și exercite dreptul la o apărare efectivă rezultă chiar din posibilitatea oferita petentei de a formula punctul de vedere al societății exprimat pe baza proiectului de raport, prin care:

- contribuabilul a fost informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate în urma acesteia fiindu-i înmănată înștiințarea pentru discuția finală, iar la finalizarea acesteia a fost invitat la discuția finală, fiindu-i transmisă înștiințarea pentru discuția finală împreună cu Proiectul de raport de inspecție fiscală. În cadrul discuției finale, organele de inspecție fiscală au expus constatările și consecințele lor fiscale, acordând contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere asupra acestora;

- societatea a avut posibilitatea de a prezenta punctul de vedere pe baza proiectului de raport, cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, fapt ce sa și întâmplat, acesta fiind depus și înregistrat la AJFP Arad sub nr. ARG\_AIF .../04.05.2020.

- atât prin Decizia de impunere contestată, cât și prin Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere au fost prezentate motivele pentru care punctul de vedere depus de petenta nu este de natura să modifice constatările fiscale ale organelor de control.

Prin urmare, având în vedere cele expuse mai sus, nu pot fi reținute excepțiile ridicate de contestatoare referitoare la aspectele de procedură, respectiv rationamentul prezentat în contestație bazat pe faptul că nu a fost luat în considerare punctul de vedere prezentat și înregistrat la organul fiscal, precum și nemotivarea actelor administrativ fiscale contestate, fapt pentru care se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

### ***Aspecte pe fond:***

**In fapt**, urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit un debit suplimentar de natura TVA în suma totală de ... lei, astfel:

- echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA în suma de ... lei, reprezentând 50 % din achizițiile de servicii închiriere autoturism, reparații, accesorii etc, deși societatea a prezentat foi de parcurs prin intermediul punctului de vedere.

- echipa de inspecție a considerat că serviciile prestate către partenerul GH LTD Cipru își au locul prestării în România și au calculat TVA colectat suplimentar în suma de ... lei.

***Cu privire la TVA in suma totala de ... lei, reprezentand 50 % din achizițiile de servicii închiriere autoturism, reparatii, accesorii etc.***

**În fapt**, organele de inspectie fiscala, urmare a verificarilor efectuate, au constatat faptul ca societatea petenta a dedus integral TVA in suma totala de ... lei, aferenta achizițiilor de servicii inchiriere autoturism, reparatii, accesorii, necesare intretinerii si functionarii unui autovehicul care nu este in proprietatea societatii.

Astfel, organele de inspectie fiscală, nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma totala de ... lei (... lei x 50%), motivat de faptul ca societatea nu a putut face dovada ca autoturismul a fost utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, neprezentand foi de parcurs din care sa rezulte acest aspect.

Petenta sustine ca a atasat punctului de vedere foi de parcurs, ce atesta utilizarea autoturismului exclusiv in scopul desfasurarii activitatii economice.

**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."*

De asemenea, prin Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se mai arată ca:

- art.270 alin (1) potrivit caruia : "*(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. "*

- art.299 alin (1) litera a) care stipulează ca: "*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, .... "*

- art.305 alin 1) litera b), potrivit caruia : "*b) bunurile care fac obiectul unui contract de închiriere, de leasing, de concesiune sau oricărui alt tip de contract prin care bunurile se pun la dispoziția unei persoane sunt considerate bunuri de capital aparținând persoanei care le închiriază, le dă în leasing sau le pune la dispoziția altei persoane"*

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, societatea X SRL a dedus în perioada verificată, TVA aferentă serviciilor de închiriere autoturism, reparații, accesorii, etc., pentru care nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor.

În această situație contribuabilul putea face dovada utilizării pentru activitatea economică și încadrării în excepțiile prevăzute expres de legiuitor prin orice alte mijloace de probă prevăzute de Codul de procedură fiscală.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală, din documentele prezentate de contestatară au constatat că autovehiculul pentru care au fost efectuate cheltuielile nu au fost efectuate de contestatară exclusiv în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului, fapt pentru care aceste cheltuieli nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor. În acest sens, organele de inspecție fiscală au acordat deducerea doar pentru 50% din TVA aferentă cheltuielilor efectuate, în funcție de prevederile legale aplicabile perioadei de referință, întrucât

petenta nu a pus la dispoziția organelor fiscale în timpul verificării, documentele de baza și obligatorii care să justifice ca utilizarea acestui autovehicul a fost efectuată exclusiv în scopul desfășurării activității și nu s-au încadrat în excepțiile prevăzute expres de legiuitor.

Din analiza documentelor anexate la dosarul contestației, se retin următoarele:

- în timpul inspecției fiscale, domnul PG în calitate de administrator fiind întrebat dacă poate să prezinte foi de parcurs pentru autoturismul închiriat, a afirmat faptul că nu s-au întocmit foi de parcurs.

- societatea petenta din proprie inițiativă și-a diminuat dreptul de deducere (la 50 %) pentru combustibilul utilizat, fapt prin care recunoaște și se demonstrează faptul că autoturismele societății nu sunt utilizate exclusiv pentru activitatea economică a societății.

- din analiza foilor de parcurs anexate în fotocopie la dosarul contestației, nu se poate identifica persoana care a utilizat autoturismul (fiind precizate 3 persoane), nu se precizează scopul deplasării, toate autoturismele au fost utilizate între orele 9-17, majoritatea fiind completate cu itinerariul Arad Local.

Mentionăm faptul că întocmirea foii de parcurs decurge din necesitatea justificării utilizării vehiculelor, pentru acordarea deductibilității integrale la calculul profitului impozabil/venitului din activități independente și a exercitării dreptului de deducere a TVA.

Asadar, formularul nu este obligatoriu, potrivit legislației fiscale, în cazul în care autovehiculul are utilitate mixtă, dar este necesar, în scopul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil și a exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Pe de altă parte, acesta este obligatoriu, în cazul vehiculelor utilizate exclusiv în scopul activității economice.

De asemenea, prin întocmirea foilor de parcurs se urmărește identificarea cât mai corectă a modului de utilizare a vehiculelor, iar foaia de parcurs întocmită detaliat asigură informația necesară pentru justificarea regimului de utilizare a vehiculului și implicit a exercitării dreptului de deducere integrală a TVA.

Învedereăm din nou faptul că petenta trebuia să țină cont că utilizarea vehiculului 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 cel puțin elementele prevăzute de Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

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 achizițiilor de servicii închiriere autoturism, reparatii, accesorii, etc., în condițiile în care petenta nu a prezentat informațiile minime prevăzute de normele legale pentru a face dovada scopului și locului exact al deplasării acestor autoturisme, 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.

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, iar în situația în care petenta pretinde acordarea integrală a dreptului de deducere a TVA, are obligația legală de a justifica acest drept, respectiv de a prezenta documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs cu elementele minimale prevăzute de legislația în cauză citată mai sus, respectiv: *"...cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs"*.

De asemenea obligativitatea eliberării foilor de parcurs la momentul deplasării vehiculelor decurge din Hotărârea nr. 1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG nr.195/2002 privind circulația pe drumurile publice, anexa 1 art.27 alin.2 lit.b:

*“Proprietarul de autovehicul sau remorcă, cu domiciliul sau reședința în România, este obligat să elibereze foaie de parcurs sau ordin de serviciu pentru vehicule care se deplasează în cursă.”*, iar petenta avea obligația eliberării foilor de parcurs la momentul deplasării vehiculului în cursă.

Se reține ca petenta, nu a prezentat în timpul inspecției fiscale nicio foaie de parcurs, administratorul societății petente afirmând ca nu au fost întocmite foi de parcurs, rezultând cu puterea evidentei faptul ca acestea nu au fost eliberate la momentul deplasării vehiculului în cursă, fiind întocmite ulterior înștiințării pentru discuția finală împreună cu Proiectul de raport de inspecție fiscală, motiv pentru care nu se poate identifica persoana care a utilizat autoturismul, scopul deplasării și nu conține nicio ștampilă de confirmare a destinației.

Ca urmare, foile de parcurs trebuie să conțină informații privind scopul și locul deplasării care să justifice utilizarea vehiculului exclusiv în scopul activității sale economice.

Pe cale de consecință susținerea petentei că aceste autovehicule au fost utilizate exclusiv în scopul activității sale economice, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei fiind o simplă afirmație pro-cauza, câtă vreme nu este justificată cu foi de parcurs și alte documente justificative întocmite în condițiile legii.

De altfel, în mod constant Curtea de Apel Timișoara a 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 autovehiculele au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice, respectiv foi de parcurs întocmite pentru fiecare autoturism care să conțină informații privind persoana care a utilizat autoturismul, scopul deplasării, ștampilă de confirmare a destinației, 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.

***Cu privire la TVA în suma de ... lei.***

**În fapt**, urmare a verificărilor efectuate, organele de inspectie fiscală, nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în suma de ... lei motivat de faptul că societatea petentă realizează și furnizează servicii (video chat) difuzate în direct pe internet, imaginile putând fi accesate de către orice client, de oriunde, dacă se înregistrează pe platforma dedicată și plătește serviciile accesate, considerand ca acest gen de activitate reprezintă o prestare de servicii care se încadrează în categoria "activităților de divertisment", iar locul prestării pentru acest gen de servicii se consideră a fi acolo unde prestatorul își are sediul activităților sale economice, respectiv în România

Prin contestația formulată, petenta sustine că serviciile prestate nu sunt apte să creeze divertisment, acestea fiind contractate de către o altă persoană juridică, în speta GH LTD, cu sediul în Cipru, în scopul de a fi utilizate de către modelele cu care aceasta societate colaborează în baza unor raporturi juridice.

**În drept**, referitor la locul prestării serviciilor de divertisment, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, reglementează în acest sens:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

*"ART. 278 - Locul prestării de servicii*

*(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.*

*(3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice.*

*Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.*

.....  
(5) Prin excepție de la prevederile alin. (3), locul următoarelor servicii este considerat a fi:

f) locul în care activitățile se desfășoară efectiv, în cazul serviciilor principale și auxiliare legate de activități culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau de activități similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, inclusiv în cazul serviciilor prestate de organizatorii acestor activități, prestate către persoane neimpozabile;

(6) Prin excepție de la prevederile alin. (2), locul următoarelor servicii este considerat a fi:

b) locul în care evenimentele se desfășoară efectiv, pentru serviciile legate de acordarea accesului la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau alte evenimente similare, cum ar fi târgurile și expozițiile, precum și pentru serviciile auxiliare legate de acordarea acestui acces, prestate unei persoane impozabile.”

HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

“pct.21

.....  
(9) În sensul art. 278 alin. (5) lit. f) din Codul fiscal, conceptul "activități" include și evenimentele la care se face referire în art. 278 alin. (6) lit. b) din Codul fiscal.

pct. 22

.....  
(4) Serviciile legate de acordarea accesului la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau evenimentele similare, prevăzute la art. 278 alin. (6) lit. b) din Codul fiscal, includ prestarea serviciilor ale căror caracteristici esențiale constau în garantarea dreptului de acces la un eveniment în schimbul unui bilet sau al unei plăți, inclusiv sub forma unui abonament sau a unei cotizații periodice.

(5) Alin. (4) include în special acordarea:

a) dreptului de acces la spectacole, reprezentații teatrale, reprezentații de circ, târguri, parcuri de distracții, concerte, expoziții și alte evenimente culturale similare;

b) dreptului de acces la evenimente sportive precum meciuri sau competiții;

c) dreptului de acces la evenimente educaționale și științifice, precum conferințe și seminare.

(6) Nu intră sub incidența art. 278 alin. (6) lit. b) din Codul fiscal utilizarea, în schimbul plății unei cotizații, a unor facilități precum cele oferite de sălile de gimnastică și altele asemănătoare.

(7) Serviciile auxiliare prevăzute la art. 278 alin. (6) lit. b) din Codul fiscal includ serviciile legate în mod direct de accesul la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau la alte evenimente similare, furnizate separat unei persoane care participă la un eveniment, în schimbul plății unei sume de bani. Astfel de servicii auxiliare includ în special utilizarea vestiarelor sau a instalațiilor sanitare, dar nu includ serviciile de intermediere legate de vânzarea biletelor.

(8) Furnizarea de bilete de intrare la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau evenimente similare, de către un intermediar care acționează în nume propriu, dar în contul organizatorului, sau de către o persoană impozabilă, alta decât organizatorul, care acționează în contul său, face obiectul art. 278 alin. (5) lit. f) și alin. (6) lit. b) din Codul fiscal.”

Conform acestor prevederi legale se retine ca în cazul prestărilor de servicii care se încadrează în categoria „activităților de divertisment”, locul prestării pentru acest gen de servicii se consideră a fi acolo unde prestatorul își are sediul activităților sale economice sau un sediu comercial fix de la care este presfat acest serviciu sau, în absența acestora, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obisnuită.

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

Petenta prestează servicii de divertisment către partenerul din GH Ltd din Cipru, aspect subliniat de faptul că societatea petentă, prin toate activitățile desfășurate (achiziții de bunuri, echipamente, amenajare spațiu, plată francize pentru marca S, îmbrăcăminte diversă, sesiuni foto, make — up, accesorii diverse) are drept scop, exclusiv realizarea de servicii tip video-chat care constau în a oferi sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet, imaginile putând fi

accesate de către orice client, de oriunde, dacă se înregistrează pe platforma dedicată și plătește serviciile accesate.

Din verificările organelor de inspecție fiscală, respectiv inspectarea sediului petentei s-a constatat că exista mai multe încăperi tematice, în care se prestează servicii de video-chat, acestea având un pronunțat caracter erotic, fiind prezente diverse obiecte de recuzita care atesta acest lucru, ca de exemplu lenjerie intimă, geluri lubrifiante, cabine de duș la vedere, articole și jucării erotice, paturi matrimoniale în centrul camerei cu camere web orientate spre acestea etc.

Se mai reține faptul că, prin investițiile efectuate în spațiul închiriat și prin achizițiile de bunuri efectuate în perioada supusă controlului (camere web, aparatură, etc) este demonstrat în mod evident faptul că activitatea petentei constă în servicii de divertisment de tip video - chat.

Sustinerile petentei referitoare la faptul că prin contractul încheiat cu partenerul GH Ltd se precizează faptul că *“(...) Conținutul va fi dedicat exclusiv pieței online mainstream, adică publicului general, fiind excluse orice materiale nud sau destinate pieței adult”*, respectiv că modelele creează opere protejate de drepturi de autor și nicidecum nu prestează servicii de video chat, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, acestea fiind simple afirmații *“pro cauza”*, întrucât în mod evident, organele de inspecție fiscală au constatat cu ocazia prezentei la locația unde petenta desfășoară efectiv activitatea și obține veniturile impozabile, faptul că activitatea petentei constă în servicii de divertisment de tip video - chat.

De asemenea, un alt aspect constatat de către organele de inspecție fiscală este faptul că modelele nu sunt angajate ale societății din Cipru, așa cum susține petenta prin contestația formulată, iar din verificarea bazei de date ORBIS utilizată de ANAF, nu rezulta că faptul că societatea GH desfășoară activitate.

Totodată, susținerea petentei conform căreia societatea GH Ltd este deținătorul drepturilor de autor ale modelelor, nu are nicio relevanță atâta timp cât petenta este furnizoarea serviciilor descrise mai sus, servicii de video-chat pentru care locul prestării este acolo unde acestea se desfășoară efectiv, adică în România.

În plus, prin modul de facturare către societatea GH LTD din Cipru, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că valoarea facturată este diferită în fiecare lună, contravaloarea acestor servicii prestate fiind în strânsă legătură cu volumul activității de video-chat desfășurate.

Prin urmare societatea petentă desfășoară activități de divertisment (video-chat) pentru care locul prestării este acolo unde prestatorul își are stabilit sediul, respectiv în Arad, România.

Astfel, indiferent de situația beneficiarului (dacă este persoana impozabilă sau neimpozabilă), locul prestării serviciilor de tip video chat, care reprezintă în fapt servicii de divertisment, se consideră a fi acolo unde prestatorul are sediul declarat, respectiv în România.

Mai mult, cu privire la stabilirea locului prestării de servicii din punctul de vedere al TVA, pentru activitatea de video chat, în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, în data de 8 mai 2019, a fost publicată Hotărârea Curții în cauza C - 568/2017 L.W. Geelen - Calificarea serviciilor de video chat din punctul de vedere al TVA având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad dsr Nederlanden ( Curtea Supremă a Țărilor de Jos) care privește interpretarea articolului 9 alineatul (2) litera (c) prima liniută și litera (e) a douăsprezecea liniută din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977, a articolului 52 litera (a) și a articolului 56 alineatul (1) litera k) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Cererea a fost formulată în cadrul unui litigiu, în legătură cu plata taxei pe valoarea adăugată pentru furnizarea unor sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene, s-a pronunțat în acest sens:

*“articolul 9 alineatul (2) litera (c) prima liniută din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afacerii - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/38/CE a consiliului din 7 mai 2002, și articolul 52 litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că o prestare de servicii complexă precum cea în discuție în litigiul principal, care constă în a oferi sesiuni interactive cu caracter erotic filmate și difuzate în direct prin internet, constituie o „activitate de divertisment”, în sensul acosta dispoziții, care trebuie considerată ca fiind „efectiv prestată”, în sensul acestora, la locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activităților sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat acest serviciu sau, în absența acestora, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită”*

Prin urmare, locul prestării serviciilor de tip video chat, reprezintă servicii de divertisment, și se considera a fi acolo unde prestatorul are sediul declarat, fapt confirmat și de către Curtea Europeană de Justiție.

De asemenea, Decizia din 8 mai 2019 în Cauza C - 568 / 17 Staatssecretaris van Financiën împotriva L.W. Gelsen, mai arată:

*“Dreptul Uniunii, A șasea directivă:*

*Figurând în titlul VI din directiva menționată, denumit "Locul operațiunilor taxabile", articolul 9 din aceasta, intitulat "Prestarea de servicii", avea următorul cuprins:*

*(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.*

*(2) Cu toate acestea: [...]*

*(c) locul de prestare a serviciilor legate de:*

*- activități culturale, artistice, sportive, științifice, de învățământ, de divertisment sau activități similare, inclusiv activitățile organizatorilor de astfel de activități, și, dacă este cazul, prestarea de servicii auxiliare;*

*[...] este locul în care aceste servicii sunt efectiv prestate;*

*Regulamentul nr. 1777/2005*

*Articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul nr. 1777/2005 prevedea:*

*«Serviciile prestate prin mijloace electronice» prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a douăsprezecea liniuță din Directiva 77/388/CEE și de anexa L la (A șasea directivă) includ serviciile care sunt (furnizate pe internet sau printr-o rețea electronică și a căror natură determină prestarea lor automată care implică intervenție umană minimă și imposibil de realizat în absența tehnologiei informației.»*

Având în vedere situația de fapt analizată în cazul societății X SRL și luând în considerare modul în care se desfășoară efectiv activitatea, numărul mare de angajați (operatori video, foto, make-up, etc.) care activează la locația unde se desfășoară activitatea, nu se poate considera în niciun caz, ca în speța analizată, intervenția umană este minimă.

Este evident, așa cum am aratat mai sus, că serviciile realizate și prestate de societatea verificată se încadrează în categoria serviciilor de divertisment, și nu reprezintă drepturi de autor așa cum eronat susține petenta prin contestația formulată, iar locul prestării în această situație este în România, respectiv la sediul societății X SRL din Arad, ...

Se retine faptul ca prin decizia mai sus mentionată se stabileste ca locul prestarii este acolo unde prestatorul își are sediul, cu toate ca modele (în speta analizata de CJUE) își desfășurau activitatea în studiouri din Filipine.

În situatia societatii petente, atât locatia, cât și modelele se află în România, la sediul societatii verificate, respectiv în Arad, ... ceea ce întareste constatarea ca locul prestarii serviciilor facturate societatii GH Ltd din Cipru, este în Romania, acolo unde prestatorul SC X SRL își are stabilit sediul.

Prin urmare, prestarea de servicii efectuata partenerului din Cipru, constituie o operatiune impozabila in România, conform art. 268 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, iar societatea petenta era obligata sa colecteze TVA conform art.291 alin. 1 din același act normativ.

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\_AR .../11.05.2020 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\_AR .../11.05.2020, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând TVA.

- Decizia se comunică la:

- Av. MCA;
- AJFP Arad – 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,