



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

D E C I Z I A nr.3169/01.09.2020
privind soluționarea contestației depusă de societatea X SRL,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR .../03.08.2020.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către AJFP Arad cu adresa nr. HDG_AIF .../28.07.2020 asupra contestației înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR .../03.08.2020, depusă de

Societatea X SRL
CUI RO ...,
cu sediul în ...,
județul Arad,
reprezentata de dl. MTM,
in calitate de administrator.

înregistrată la A.J.F.P. Arad – AIF sub nr.ARG_AIF .../24.07.2020.

Prin contestația depusă petenta contestă Decizia de impunere nr. F_AR .../06.07.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – I.F., cu privire la suma de ... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de ... lei;
- TVA in suma de ... lei.

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

În raport de data emiterii Deciziei de impunere nr. F_AR .../06.07.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de A.J.F.P. Arad – I.F., 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_AIF .../24.07.2020.

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 .../06.07.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-AR .../06.07.2020 de către AJFP Arad, pentru următoarele motive:

În fapt, petenta a facut obiectul unui control fiscal parțial privind TVA cu control ulterior, pentru perioada fiscală 01.11.2016 - 30.04.2020.

Ulterior, obiectul controlului fiscal s-a extins și asupra impozitului pe veniturile microintreprinderilor și impozitului pe veniturile din dividende.

Prin Decizia de impunere nr. F-AR .../06.07.2020, emisă de Ministerul Finanțelor Publice, Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice - Timișoara, Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Arad, Inspecție Fiscală - Persoane Juridice 1, s-a stabilit în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor suplimentar de plată și suma de ... lei reprezentând TVA suplimentară. Din această sumă, organele de control fiscal au scăzut suma de ... lei reprezentând TVA de rambursat, sumă care a fost respinsă la rambursare. De asemenea, organele de control fiscal au mai stabilit în sarcina petentei și suma de ... lei reprezentând impozit pe dividende, suma pe care petenta o consideră stabilită corect.

Așa cum rezultă din cuprinsul Raportului de Inspectie Fiscala nr. F-AR .../06.07.2020, organele de control fiscal, au stabilit în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor și TVA suma considerata în mod eronat stabilita.

Petenta apreciaza nefondate unele constatări ale organelor fiscale întrucât starea de fapt reținută de organele de control nu respectă prevederile legale sau nu sunt fundamentate în baza unor prevederi legale, fiind opinii proprii ale organelor de control fiscal, nu respectă

prevederile Legii 227/2005 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

 Taxa pe Valoarea Adăugată.

 Petenta sustine ca organele de control fiscal au considerat, prin Decizia de impunere nr. F - .../06.07.2020 și prin Raportul de inspecție fiscală întocmit, că suma de ... lei, reprezentând TVA aferentă sumelor încasate de la diferiți parteneri externi, reprezintă livrări intracomunitare de bunuri, când în fapt, conform documentelor justificative înregistrate în contabilitatea petentei, în speță, conform extraselor de cont și contractelor încheiate cu acești parteneri, aceste sume reprezintă avansuri încasate în vederea unor livrări ulterioare de bunuri, în speță, vânzarea de nuci caju, pe care petenta urma să le importe din Guinea, Tanzania și Vietnam.

 Se arata ca a încasat suma de ... Euro, echivalentul a ... lei, de la societatea ET L.P. Scoția fără să emită factură, fapt consemnat și de către organele de control fiscal, reprezentând un avans plătit de către firma din Marea Britanie. Organele de control fiscal, consideră că petenta era obligată să emită factură și să colecteze TVA ca urmare a faptului că societatea din Marea Britanie nu deține un cod valid de TVA la data achitării avansului.

 Având în vedere prevederile pct.95 din H.G. nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.27 din H.G. nr.1/2016 privind, Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta considera ca nu era obligată să colecteze TVA la momentul încasării avansului de la societatea ET L.P. Scoția, deoarece nu a emis factură de avans către această societate.

 Ca urmare, organele de control fiscal au reținut eronat, contrar prevederilor legale invocate mai sus, în sarcina petentei suma de ET lei reprezentând TVA aferent avansului încasat de la societatea ET L.P. Scoția.

 A încasat suma de ET5 Euro, echivalentul a ...lei, de la societatea ET LP Edinburght, fără să emită factură, fapt consemnat și de către organele de control fiscal, reprezentând un avans plătit de către firma din Marea Britanie. Organele de control fiscal, consideră că petenta era obligată să emită factură și să colecteze TVA ca urmare a faptului că societatea din Marea Britanie nu deține un cod valid de TVA la data achitării avansului.

 Având în vedere prevederile pct.95 din H.O. nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu

modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.27 din H.O. nr.1/2016 privind Normele de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, petenta considera ca nu era obligată să colecteze TVA la momentul încasării avansului de la societate a MT LP Edinburght, deoarece nu a emis factură de avans către această societate.

Ca urmare, organele de control fiscal au reținut eronat, contrar prevederilor legale, în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând TVA aferent avansului încasat de la societatea MT LP Edinburght.

A încasat suma de ... Euro, echivalentul a ... lei, de la societatea LA ZZ Organiczo, fără să emită factură, fapt consemnat și de către organele de control fiscal, reprezentând un avans plătit de către firma din Polonia. Organele de control fiscal, consideră că era obligată să emită factură și să colecteze TVA ca urmare a faptului că societatea din Polonia nu deține un cod valid de TVA la data achitării avansului. Având în vedere aceleasi prevederi legale invocate anterior, considera ca nu era obligată să colecteze TVA la momentul încasării avansului de la societatea LA ZZ Organiczo, deoarece nu a emis factură de avans către această societate.

Ca urmare, organele de control fiscal au reținut eronat, contrar prevederilor legale, în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând TVA aferent avansului încasat de la societatea LA ZZ Organiczo.

De asemenea a încasat suma de ... USD, echivalentul a ... lei, de la societatea ICH TZ Limited Tanzania LTD, fără să emită factură, fapt consemnat și de către organele de control fiscal, reprezentând un avans plătit de către firma din Tanzania.

Ca urmare, petenta considera ca organele de control fiscal au reținut eronat, contrar prevederilor legale invocate mai sus, în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând TVA aferent avansului încasat de la societatea ICH TZ Limited Tanzania LTD.

Petenta a încasat suma de ... USD, echivalentul a ... lei, de la societatea FTC Canada, fără să emită factură, fapt consemnat și de către organele de control fiscal, reprezentând un avans plătit de către firma din Canada.

Petenta considera ca organele de control fiscal au reținut eronat, contrar prevederilor, în sarcina sa suma de ... lei reprezentând TVA aferent avansului încasat de la societatea ICH TZ Limited Tanzania LTD.

A încasat suma de ...USD, echivalentul a ... lei, de la societatea OT LTD Marea Britanie, fără să emită factură, fapt consemnat și de către organele de control fiscal, reprezentând un avans plătit de către firma din Marea Britanie. Organele de control fiscal, consideră că petenta

era obligată să emită factură și să colecteze TVA ca urmare a faptului că societatea din Polonia nu deține un cod valid de TVA la data achitării avansului.

Petenta considera ca organele de control fiscal au reținut eronat, contrar prevederilor legale, în sarcina sa suma de ... lei reprezentând TVA aferent avansului încasat de la societatea OT LTD Marea Britanie.

Petenta arată ca a închiriat către societatea FTC Canada, conform contractului de închiriere, un autoturism marca ... pentru care a emis lunar factură, fapt consemnat și de către organele de control fiscal. Soldul neîncasat al facturilor emise la data de 30.04.2020, este de ... USD, echivalentul a ... lei. Organele de control fiscal, consideră că petenta era obligată să colecteze TVA ca urmare a faptului că în contractul nr.../01.08.2017, se menționează că valoarea chiriei lunare este de ... lei plus TVA.

Având în vedere prevederile art.278 alin.(2), din Legea 111.227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, considera ca nu era obligată să colecteze TVA aferent contractului de închiriere a autoturismului marca ... de la societatea FTC Canada, deoarece contractul de închiriere este încheiat pe o perioadă de 5(cinci) ani și autoturismul este folosit în spațiul extracomunitar. Locul prestării pentru serviciul de închiriere facturat este considerat Canada.

Ca urmare, organele de control fiscal au reținut eronat, contrar prevederilor legale invoca te mai sus, în sarcina acesteia suma de ... lei reprezentând TVA aferent contractului de închiriere încheiat cu societatea FTC Canada.

Impozitul pe venitul microintreprinderilor

Se arată ca organele de control fiscal au considerat că suma de ... lei, aferentă avansurilor încasate de către petenta de la societatea ET LP Marea Britanie, societate lichidată în anul 2019, reprezintă în fapt venituri pentru contestată, chiar de la data încasării. Această constatare a organelor de control fiscal, este ilegală și arbitrară, organele de control fiscal nu precizează temeiul legal în baza căruia au considerat că avansurile încasate, reprezintă de fapt venituri realizate de către societate. Termenul de prescripție reglementat de către art. 2517 din Legea 284/2009, cu modificările și completările ulterioare, este de 3 ani. Mai arată ca chiar în situația în care societatea ET LP Marea Britanie, s-a lichidat în anul 2019, creanțele acestei societăți au putu fi cesionate către terți, iar aceștia au posibilitatea recuperării sumei de ... lei de la petenta, în perioada de 3 ani stabilită prin lege. După împlinirea termenului legal de prescripție, petenta arată ca va considera suma de ...

lei ca fiind venituri excepționale din prescripția datoriei pe care o avea față de societatea ET LP Marea Britanie.

Ca urmare, se consideră că organele de control fiscal au stabilit suma de ... lei, reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor în mod arbitrar, în baza unor opinii personale și fără a avea la bază prevederi legale.

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

Venituri din livrări intracomunitare de bunuri (cajuj), realizate începând cu luna ianuarie 2016 care sunt operațiuni ce intra în sfera de aplicare a T.V.A. conform prevederilor art. 270, alin. (9) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

Operațiunile reprezentând livrări intracomunitare de bunuri sunt realizate de către o persoană impozabilă în conformitate cu prevederile art. 269, alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu completările și modificările ulterioare.

Locul livrării intracomunitare este considerat locul unde se găsesc bunurile în momentul când începe expedierea sau transportul, respectiv România, conform prevederilor art. 275, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și pct. 11 alin. (1) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Veniturile obținute din livrările intracomunitare de bunuri reprezintă operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere în conformitate cu prevederile art. 294, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în condițiile în care livrarea se efectuează către o persoană care i-a comunicat furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de T.V.A. atribuit de autoritatea fiscală din alt stat membru.

Au fost verificate prin sondaj documentele care justifică scutirea de T.V.A. pentru livrările intracomunitare de bunuri, în conformitate cu prevederile art. 10, alin. (1) din Ordinul nr. 103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294, alin. (1), lit. a)- i), art. 294 alin. (2) și art. 185 din Legea nr. 227/2015 și anume:

- a) factura în care trebuie să se menționeze codul de înregistrare în scopuri de T. V.A. atribuit cumpărătorului în alt stat membru;
- b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi contractul/comanda de vanzare/cumparare, documentele de asigurare.

Din verificarea valabilitatii codului de inregistrare in scopuri de T.V.A. si a datelor de identificare ale persoanelor inregistrate in scopuri de T.V.A. in alt stat membru, prin adresele inregistrata la A.I.F. Arad sub nr. .../17.06.2020, nr..../17.06.2020, nr..../1 0.06.2020 s-au constatat deficiente in ceea ce priveste valabilitatea codului de inregistrare in scopuri de T.V.A. ,respectiv nu toti partenerii caruia S,c. X S.R.L. le-a livrat bunuri sau contravaloare avansuri in luna perioada 01.11.2016 - 30.04.2020 prezinta un cod valabil de TVA .

Cu ocazia verificarii prin sondaj a documentelor care justifica scutirea de T.V.A., pentru livrarile intracomunitare de bunuri, s-a constatat ca agentul economic verificat nu a prezentat documentele care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru.

Venituri din inchiriere unui autoturism ... cu numar de inmatriculare ... pe o perioada de 5 ani conform contractului incheiat cu FTCy ltd, cu sediul social in RC Canada.

Societatea verificata nu a incasat contravaloarea inchirierii autoturismului ... de la FTC LTD la data de 30.04.2020 in soldul contului clienti exista sold neincasat in suma de ... USD respectiv ... lei.

Facturile emise de catre societatea verificata catre FTC LTD Canada nu au TVA desi in contractul nr..../01.08.2017 este mentionat faptul ca valoarea ratei lunare este ... lei plus TVA .

De asemenea organele de inspectie fiscala au constatat din baza de date ca FTC LTD este o dizolvata din data de 01.10.2018.

Astfel, organele de inspectie fiscala au colectat TVA aferenta facturilor emise catre FTC LTD Canada in suma de ... lei.

Organele de inspectie fiscala au constata ca societatea verificata a emis factura seria AV NR..../25.01.2018 pentru suma de ... eur catre ET L.P. Marea Britanie, Scotia reprezentand "nuci caju", contravaloarea acestora fiind incasata prin banca dar livrarea acestora nu rezulta din documentele contabile, contravaloarea in lei a acestora respectiv suma de ... lei se afla in soldul contului 419 "clienti creditorii ".

De asemenea societatea a incasat ... Eur respectiv ... lei din Scotia, Marea Britanie de la ET dar nu a emis factura (in luna aprilie si august 2018) acestea fiind inregistrate in evidenta contabila a societatii in contul 419 "clienti creditorii" in corespondenta cu banca cont 5121.

La data de 30.04.2020 societatea prezinta un sold creditor in contul 419 ET in suma de lei.

Cu privire la aceasta operatiune domnul MT in calitate de administrator a dat explicat faptul ca „anul trecut s-a dizolvat,urmeaza sa asteptam sa transformam avansul in venit”.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala considera ca societatea nu prezinta documentele care sa facă dovada scutirii de taxa dimpotriva a prezentat documente din care rezulta ca societatea este dizolvata din data de 10.07.2019, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au colectat TVA in cota de 9% (nuci caju) conform art. 291 ,alin.(2),lit.e) din Legea 227/2015 cu completarile si modificarile ulterioare, aferente avansurilor incasate de la ET Marea Britanie Scotia in suma de ... lei (... x 8,256%).

MT LP,suma de ET5 EUR respectiv ... lei,Marea Britanie, Edinburght.

Societatea nu a prezentat nici in factura si nici la solicitarea expresa a organelor de inspectie fiscala un COD de inregistrare in scopuri de TVA pentru aceasta societate. .

Cu privire la acest aspect domnul MT in calitate de administrator in nota explicativa prin care organele de inpectie fiscala au solicitat cod de TVA a dat urmatoarea explicatie "avand in vedere ca nu am reusit sa achizionam cantitatea de marfa pentru livrarile necesare acoperirii avansului primit , in perioada urmatoare sa soseasca marfa si sa incepem livrarile in caz contrar vom restitui avansurile ."

In aceste conditii organele de control considera ca societatea nu prezinta documentele care sa facă dovada scutirii de taxa fapt pentru care au colectat TV A în cota de 9% (nuci caju) conform art. 291, alin. (2), lit.e) din Legea 227/2015 cu completarile si modificarile ulterioare, aferente avansurilor incasate in suma de ... lei (... x 8,256%).

LA ZZ, suma de ... EUR respectiv ... lei din Polonia CUI PL367862415 .

La solicitarea în scris, prin Nota explicativa domnului MT a unui cod valabil de TVA pentru societatea LA ZZ acesta a răspuns "IDEM" adica nu era marfa în stoc pentru a trimite in valoarea av.ansului inacasat

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca nu exista la data verificarii un cod valid de TVA pentru societatea LA ZZ pentru ca societatea verificata sa beneficieze de scutirea de tva.

Având în vedere ca societatea din Polonia nu are cod valabil de tva, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au colectat TVA in cota de 9% în conformitate cu prevederile ari. 291, alin.(2) lit.e) din Legea 227/2015 cu completarile Cii modificarile ulterioare, în suma de ... lei (... x 8,256%).

ICH Tanzania AFRICA Ltd in suma de ... USD, respectiv ... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu prezinta documentele care sa facă dovada scutirii de taxa fapt pentru care organele de inspectie fiscala au colectat TVA in cota de 9% (nuci caju) in suma de ... lei (... x 8,256%)

FTC CANADA in valoare de ... USD, respectiv ... lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu prezinta documentele care sa facă dovada scutirii de taxa fapt pentru care organele de inspectie fiscala au colectat TVA in cota de 9% (nuci caju) in suma de ... lei (... x 8,256%).

OT LTD .Marea Britanie, in valoare de ... USD respectiv ... lei, nu prezinta un cod valabil de tva.

Societatea nu prezinta documentele care sa facă dovada scutirii de taxa fapt pentru care organele de inspectie fiscala au colectat TVA în cota de 9% (nuci caju) conform ali. 291 ,alin.(2),lit.e) din Legea 227/2015 cu completarile si modificarile ulterioare, aferente avansurilor incasate de la OT LTD Marea Britanie, Scotia in suma de ... lei (237.204x 8,256%)

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

Societatea X SRL, CUI RO ..., are sediul în ... județul Arad, fiind reprezentata de dl. MTM, in calitate de administrator.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../06.07.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P. Arad – Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../06.07.2020, si vizeaza suma totala de ... lei, reprezentând:

- impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de ... lei;
- TVA in suma de ... lei.

Cu privire la impozit pe veniturile microintreprinderilor in suma de ... lei.

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care petentul nu precizează motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, limitându-se doar la a face afirmații care nu sunt de natură să modifice situația de fapt constatată.

In fapt, urmarea verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2018 - 30.09.2018 a fost achitat avans marfa de catre societatea ET LP - Marea Britanie – Scotia, in valoare totala de ... lei, societate dizolvata in anul 2019.

Deoarece societatea ET LP - lichidata cu dizolvare, nu solicita nici marfa nici bani, organele de inspectie fiscala considera ca banii incasati de societatea SC XS SRL fără a se livra marfa, reprezintă venit.

In drept, potrivit art.47 din Legea 227/20015 cu completarile si modificarile ulterioare:

"ART. 47 - Definiția microîntreprinderii

În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

a) a realizat venituri ,altele decat cele obtiNUTSe din desfasurarea activitatilor .prevazute la art.48,alin.(6);

b) a realizat venituri ,altele decat cele din consultanta si management in proportie de peste 80% din veniturile tot ale ;

c) a realizat venituri care un au depasit echivalentul in lei a 500.000 euro. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului in euro este cel valabil la inchiderea exercitiului financiar in care s-au inregistrat veniturile;

d) capitalul social al acesteia este detiNUTS de persoane ,altele decat statul si unitatile administrativ - teritoriale ;

e) nu se afla in dizolvare, urmata de lichidare, inregistrata in registrul comertului sau la instantele judecatoresti potrivit legii;"

Cota de impozitare conform art. 51 alin.(1), lit.a) din Legea 227/20015 cu completarile si modificarile ulterioare:

„ART. 51 - Cotele de impozitare

(1) Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:

a) 1% pentru microîntreprinderile care au peste 2 salariați, inclusiv.”

Avand in vedere faptul ca societatea petenta, in periada 01.01.2018 - 30.09.2018, este platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderilor, organele de inspectie fiscala, au impozitat cu 1% impozitul pe veniturile microintreprinderilor suma de ... lei, rezultand in impozit in suma de ... lei (... x 1%).

Prin contestatia formulata petenta se rezuma la afirmatia potrivit careia chiar și în situația în care societatea ET LP Marea Britanie, s-a lichidat în anul 2019, creanțele acestei societăți ar putea fii cesionate către terți, iar aceștia au posibilitatea recuperării sumei de ... lei de la

petenta, în perioada de 3 ani stabilită prin lege, iar după împlinirea termenului legal de prescripție, va considera suma de ... lei ca fiind venituri excepționale din prescripția datoriei pe care o avea față de societatea ET LP - Marea Britanie.

În drept, speței îi sunt aplicabile prevederile art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;[...].”

De asemenea, la art.279 alin.1 din același act normativ este prevăzut:

„Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

Aceste prevederi se coroborează cu cele al pct.11.1 lit.b din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

precum și cu cele ale pct. 2.5 din același act normativ potrivit cărora:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că petenta, prin contestația formulată, nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor fiscale.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„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.”

Se reține, de asemenea, că potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.249 *„cel care 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.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât petenta este cel 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 petentei.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al petentului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Prin contestație petenta nu indică niciun argument al stării de fapt, nu prezintă nicio normă legală incidentă speței din punct de vedere fiscal, pentru care înțelege să conteste suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor, limitându-se doar să afirme că urmează să considere suma de ... lei ca fiind venituri excepționale din prescripția datoriei pe care o are față de societatea ET LP din Marea Britanie.

Față de cele prezentate, în considerarea prevederilor pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se specifică :

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) *nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației*”, coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora :

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Se reține că în contestație petenta trebuie să indice, atât motivele de fapt, cât și motivele de drept pe baza cărora își întemeiază susținerile, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că societatea petenta X SRL, deși contestă Decizia de impunere nr. .../06.07.2020, pentru suma de ... lei, nu aduce motivații și argumente de natură fiscală privind starea de fapt și de drept din care să rezulte o situație contrară față de cea înscrisă de organele fiscale în Decizia contestată, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui petentei cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a depus contestația, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia „ *Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) *nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației*”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../06.07.2020, pentru suma de ... lei.

Cu privire la la TVA stabilit suplimentar in suma totala de ... lei, aferenta avansurilor primite de la partenerii ET LP din Marea Britanie, MT LP din Marea Britanie, LA ZZ Organiczo din Polonia, CH TZ Limitez din Tanzania, FTC Canada si OT LDT din Marea Britanie.

Cauza supusa solutionarii este daca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au colectat TVA, in conditiile in care petenta nu a justificat scutirea de TVA cu documentele expres prevazute de

dispozitiile legale privind aplicarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată

In fapt, organele de inspectie fiscala au considerat ca societatea petenta nu beneficiaza de scutire de TVA pentru operatiunile desfasurate cu parteneri din UE si din afara UE, intrucat nu prezinta documente care sa ateste operatiunile aferente unor sume mari de bani incasate si fara a prezenta coduri valabile de TVA.

Prin contestatia formulata petenta sustine ca sumele incasate de la diferiti parteneri externi, reprezinta avansuri incasate in vederea livrarii ulterioare de bunuri, pentru care nu era obligata sa colecteze TVA la momentul incasarii avansului, deoarece nu a emis facturile de avans catre acesti parteneri.

În drept, cu privire la livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său, în speță sunt incidente prevederile art. 294 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

*“Art. 294 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar
(1) Sunt scutite de taxă:*

a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său;(...)”

Totodată, Ordinul 103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precizează:

“ART. 2

(...)

Scutirea de taxă prevăzută la art. 294 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal se justifică de către exportator cu următoarele documente:

a) factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 319 alin.(20) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export;

b) unul dintre următoarele documente:

*1. certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau
2. exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire.*

“(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

(5) Dacă pentru operațiuni scutite de taxă sunt emise facturi pentru valoarea totală ori parțială a unor operațiuni înaintea faptului generator de taxă sau sunt emise facturi pentru avansuri, scutirea se justifică în conformitate cu prevederile prezentelor instrucțiuni, în termenul prevăzut la alin. (4), de la data faptului generator de taxă.

(6) În situația în care la data la care se efectuează o inspecție fiscală, persoana impozabilă nu este în posesia documentelor de justificare a scutirii și nu este depășit termenul prevăzut la alin. (4), organele de inspecție fiscală nu consideră operațiunile ca fiind taxabile.

(7) În situația în care la data la care se efectuează o inspecție fiscală persoana impozabilă nu este în posesia documentelor de justificare a scutirii și este depășit termenul prevăzut la alin. (4), organele de inspecție fiscală obligă persoana impozabilă la colectarea TVA de la data faptului generator de taxă.”

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, pentru a putea beneficia de această scutire legiuitorul a prevăzut obligativitatea justificării scutirii care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente legal aprobate: factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal, sau, dacă transportul bunurilor nu presupune o tranzacție, documentele solicitate de autoritatea vamală pentru întocmirea declarației vamale de export; precum și unul dintre următoarele documente: certificarea încheierii operațiunii de export de către biroul vamal de export sau, după caz, notificarea de export certificată de biroul vamal de export, în cazul declarației vamale de export pe cale electronică; sau exemplarul 3 al documentului administrativ unic, folosit ca declarație de export pe suport hârtie, certificat pe verso de biroul vamal de ieșire.

Totodată, referitor la livrarea intracomunitară de bunuri, art. 270 alin. (9) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reglementează livrarea de bunuri ca operațiune

cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar în conformitate cu prevederile alin.(9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”

Potrivit acestor prevederi legale, livrarea intracomunitară de bunuri este definită ca reprezentând o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

De asemenea, potrivit art. 294 alin. (2) lit. a) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de taxă:

“a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, [...]”,

Iar conform alin. (3) al aceluiași articol:

“(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”

Potrivit prevederilor legale precizate, rezultă că livrările intracomunitare de bunuri către o persoană sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

Totodată, se reține că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru aceste operațiuni, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.

În baza acestor prevederi a fost emis Ordinul 103/2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Astfel, potrivit art. 10 alin. (1) din Anexa 1 al Ordinului 103/2016:

„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) *factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;*

b) *documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz,*

c) *orice alte documente, cum ar fi: contractul/ comanda de vânzare/ cumpărare, documentele de asigurare.*

(5) În situația livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la alin. (1), dacă inspecția fiscală a constatat că pe factură este înscris eronat codul de TVA al beneficiarului, pentru acordarea scutirii de TVA se va permite în timpul controlului corectarea facturii de către furnizor și se va verifica validitatea codului de TVA al beneficiarului de către organele de inspecție fiscală. Această factură va fi atașată de către furnizor facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția.”

Având în vedere că livrările de bunuri efectuate cu plată sunt operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, iar pentru livrările intracomunitare de bunuri este prevăzută scutirea de taxă pe valoarea adăugată, reprezentând o excepție de la regula generală, pentru a putea beneficia de această scutire legiuitorul a prevăzut obligativitatea justificării scutirii care presupune existența, deținerea și automat prezentarea de documente legal aprobate: factura care trebuie să conțină codul de TVA al beneficiarului și documentul de transport din România în alt stat membru, respectiv, pentru transport rutier, scrisoarea de trăsura CMR, și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Cu privire la avansurile incasate art. 319 alin (15) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizeaza:

“ART. 319 – Facturarea

(15) Pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în condițiile prevăzute la art. 294 alin. (2), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.”

De asemenea, art.282, alin. 1 și 2 din Legea 227/2015 cu completările și modificările ulterioare, prevede:

" ART. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;”

Conform alin. (4), (5), (6) și (7) din Ordin 103/22.01.2016 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a) - i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

“(4) Pentru acele operațiuni care prin natura lor nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul faptului generator, prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se va face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză.

(5) Dacă pentru operațiuni scutite de taxă sunt emise facturi pentru valoarea totală ori parțială a unor operațiuni înaintea faptului generator de taxă sau sunt emise facturi pentru avansuri, scutirea se justifică în conformitate cu prevederile prezentelor instrucțiuni, în termenul prevăzut la alin. (4), de la data faptului generator de taxă.

(6) În situația în care la data la care se efectuează o inspecție fiscală, persoana impozabilă nu este în posesia documentelor de justificare a scutirii și nu este depășit termenul prevăzut la alin. (4), organele de inspecție fiscală nu consideră operațiunile ca fiind taxabile.

(7) În situația în care la data la care se efectuează o inspecție fiscală persoana impozabilă nu este în posesia documentelor de justificare a scutirii și este depășit termenul prevăzut la alin. (4), organele de inspecție fiscală obligă persoana impozabilă la colectarea TVA de la data faptului generator de taxă.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv din analiza raportului de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

- referitor la operațiunile economice desfășurate de societatea petenta cu SC ET Marea Britanie (Scotia) se reține ca aceasta societate nu are un cod valid de TVA;

- referitor la operațiunile economice desfășurate de societatea petenta cu MT LP EDINBURGH Marea Britanie (Scotia) se reține ca aceasta societate nu are un cod valid de TVA;

- referitor la operatiunile economice desfășurate de societatea petenta cu LA ZZ Organiczo –Polonia se retine ca aceasta societate nu are un cod valid de TVA;

- referitor la operatiunile economice desfășurate de societatea petenta cu CH TZ Limited – Tanzania, societatea petenta nu este in posesia documentelor de justificare a scutirii si este depasit termenul de 90 de zile, avansul fiind incasat in luna decembrie 2016;

- referitor la operatiunile economice desfășurate de societatea petenta cu FTC, societatea petenta nu este in posesia documentelor de justificare a scutirii si este depasit termenul de 90 de zile, avansul fiind incasat in luna decembrie 2016, aceasta societatea fiind dizolvata din data de 01.10. 2018. De mentionat si faptul ca unul dintre asociatii X SRL, respectiv domnul Turcan Oleg apare in baza de date și la aceasta societate din Canada (in perioada in care aceasta a funcționat);

- referitor la operatiunile economice desfășurate de societatea petenta cu OT LTD - Marea Britanie se retine ca aceasta societate nu are un cod valid de TVA;

Prin urmare, organele de inspectie fiscala in mod corect si legal au au colectat TVA in cota de 9% (nuci caju) conform art. 291, alin.(2), lit.e) din Legea 227/2015 cu completarile și modificarile ulterioare, aferente avansurilor incasate, intrucat societatea petenta nu prezinta documente prin care sa facă dovada scutirii de taxa, iar parteneri intracomunitari nu detin un cod valid de TVA.

Sustinerile petentei conform carora nu era obligata sa colecteze TVA la momentul incasarii avansurilor, deoarece nu a emis facturile de avans catre societatile mai sus enumerate, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat organele de inspectie fiscala nici nu au sancionat faptul ca nu a fost emisa factura, scutirea de TVA pentru livrari intracomunitare fiind strict legata atat de prezentarea unui cod valid de TVA, cat si de detinerea documentelor de justificare a scutirii, in termenul prevazut de lege.

Prin urmare, societatea petenta nu a prezentat nici organelor de inspectie fiscala si nici cu ocazia depunerii contestatiei, documente prin care sa ateste realitatea operatiunilor desfasurate, prin care sa faca dovada scuririi de TVA.

De altfel, prin contestatia formulata petenta nici nu aduce in discutie acest subiect, singura critica se refera la faptul ca nu au fost intocmite facturile, fapt care in opinia petentei ii da dreptul de scutire TVA pentru operatiunile desfasurate atat pe teritoriul UE cat si in afara UE.

Invederam petentei faptul ca atât Curtea Europeana de Justitie a Uniunii Europene, cat si Înalta Curte de Casație si Justitie din Romania

s-au pronunțat în nenumărate rânduri până acum în mai multe cauze, din care spetele C-146/2005 Albert Coe⁴, C-368/09 Pannon Gep Centrum kft la CJUE, respectiv deciziile nr.4739/14.10.2011 și cauza NIDERA - sentința civilă nr. 857 de la Curtea de Apel București, rămasă definitivă prin Hotărârea ICCJ 1281/14.03.2015, statuând clar ca „*principiul formalismului nu trebuie să aibă prioritate față de esența litigiului, și anume realitatea operațiunilor evidențiate în documentele justificative depuse la fondul cauzei și analizate de instanță*”

Or, indiferent dacă a fost sau nu emisă factura, petenta nu beneficiază de scutirea de TVA întrucât nu prezintă documente care să ateste operațiunile aferente unor sume mari de bani încasate și fără a prezenta coduri valide de TVA ale partenerilor din UE.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirmе constatările organelor de inspecție fiscală, 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 formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-AR .../06.07.20200 pentru suma totală de ... lei, reprezentând TVA.

Cu privire la TVA colectată în suma totală de ... lei, aferentă facturilor emise către FTC Canada privind închirierea autoturismului ...

In fapt, din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petenta realizează venituri din închiriere unui autoturism marca ... cu număr de înmatriculare AR 09 KGB, pe o perioadă de 5 ani, conform contractului încheiat cu FTCy Ltd. cu sediul social în RC Canada.

Având în vedere faptul că facturile emise de societatea petenta către FTCY LTD Canada nu conțin TVA deși în contractul nr....01.08.2017 este menționat faptul că valoarea ratei lunare este ... lei plus TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit un TVA suplimentar în suma totală de ... lei.

Prin contestația formulată petenta susține că nu era obligată să colecteze TVA aferent contractului de închiriere a autoturismului marca ... de la societatea FTC Canada, deoarece contractul de închiriere este încheiat pe o perioadă de 5(cinci) ani și autoturismul este folosit în

spațiul extracomunitar, locul prestării pentru serviciul de închiriere facturat fiind considerat în Canada.

În drept, art. 278 alin. (2) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“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.”

Potrivit prevederilor legale antecitate în cazul prestatilor de servicii către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice, iar în cazul prestării serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice.

De asemenea, art. 278 alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

d) locul unde mijlocul de transport este pus efectiv la dispoziția clientului, în cazul închirierii pe termen scurt a unui mijloc de transport. Prin termen scurt se înțelege posesia sau utilizarea continuă a mijlocului de transport pe o perioadă de maximum 30 de zile și, în cazul ambarcațiunilor maritime, pe o perioadă de maximum 90 de zile;

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

g) locul de închiriere, cu excepția închirierii pe termen scurt a unui mijloc de transport unei persoane neimpozabile, este locul în care clientul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită. Prin închiriere se înțeleg inclusiv serviciile de leasing de mijloace de transport. Prin excepție, locul de închiriere a unei ambarcațiuni de agrement unei persoane neimpozabile, cu excepția închirierii pe termen scurt, este locul unde ambarcațiunea de agrement este pusă efectiv la dispoziția clientului, în cazul în care serviciul respectiv este prestat efectiv de către prestator din locul în care este situat sediul activității sale economice sau sediul său fix. Prin termen scurt se înțelege deținerea sau utilizarea continuă a mijlocului de transport pe o perioadă de maximum 30 de zile și, în cazul ambarcațiunilor maritime, pe o perioadă de maximum 90 de zile;”

Potrivit prevederilor legale antecitate, dacă închirierea mijloacelor de transport se efectuează pe o perioadă mai mare de 30 de zile, atunci locul prestării serviciilor este acolo unde beneficiarul - persoana impozabilă are stabilit sediul activității sale economice.

Totodată, potrivit pct. 14. alin. (1) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

“(1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau că aceasta aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile care guvernează locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii.”

Se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din analiza raportului de inspecție fiscală se reține faptul că FTC LTD este dizolvată din data de 01.10.2018.

De asemenea, facturile emise de societatea X SRL catre FTCY LTD Canada nu contin TVA, desi prin contractul nr.../01.08.2017 este mentionat faptul ca valoarea ratei lunare este ... lei plus TVA.

Sustinerile petentei din contestatia formulata cu privire la faptul ca locul prestării pentru serviciul de închiriere facturat trebuie considerat in Canada, conform art. 278 alin.(2), din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat FTCY LTD Canada, este dizolvata din data de 01.10.2018, iar societatea petenta nu detine documente prin care sa faca dovada ca FTCY LTD este persoana impozabila.

Mai mult, sustinerile petentei potrivit carora autoturismul este folosit in spatiul extracomunitar, respectiv in Republica Moldova si Ucraina, sunt simple afirmatii "pro cauza", intrucat petenta nu prezinta documente de justificare a scutirii de taxa.

Potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care 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 petenta 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 petentei.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al petentei, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În ceea ce privește sarcina probei, se reține că în speță sunt incidente prevederile art. 73 alin. (1) și (2) coroborate cu art. 7 alin. (3), art 55 și art 57 alin(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 73 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul 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 decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 7 - Rolul activ

(3) Organul fiscal este îndreptit 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 ale fiecărui caz în parte.

ART. 55 - Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

ART. 57

Comunicarea informațiilor între organele fiscale.

Dacă într-o procedură de administrare se constată fapte care prezintă importanță pentru alte raporturi juridice fiscale, organele fiscale își vor comunica reciproc informațiile deținute.”

Astfel, potrivit prevederilor art. 7 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au dreptul, să examineze din oficiu starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile, indiferent de mediul de stocare, și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, precum și să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz.

Pe de altă parte contribuabilul are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și la oricare cerere adresată organului fiscal.

În concluzie, având în vedere că argumentele invocate de societate nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală,

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 formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-AR .../06.07.2020 pentru suma totală de ... lei, reprezentând TVA.

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 nemotivată* a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F_AR .../06.07.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../06.07.2020, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe veniturile microintreprinderilor.

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de societatea X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F_AR .../06.07.2020 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../06.07.2020, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând TVA.

- Decizia se comunică la:

- societatea X SRL;

- A.J.F.P. 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 Arad, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,