

DECIZIA NR XX/2018
privind solutionarea contestatiei formulate de catre
SC XX SRL
inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr. XX/2018

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de catre A.J.F.P. Brasov – Inspectie Fiscala prin adresa nr. XX/2018 inregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr. XX/2018 cu privire la contestatia formulata de catre **SC XX SRL**, cu domiciliul fiscal in localitatea XX, str. XX nr.XX, judetul XX, inregistrata la Oficiul Registrului Comertului sub nr.X, cod unic de inregistrare XX.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Brasov prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.XX/2017 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala nr. XX/2017 si priveste **suma totala de XX lei reprezentand TVA stabilit de plata.**

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.XX/2017, prin posta cu scrisoare recomandata cu confirmare de primire in data de **XX.2017** si data inregistrarii acesteia la registratura D.G.R.F.P Brasov, **XX.2018**, așa cum reiese din ștampila Serviciului registratură aplicată pe contestația aflata în original la dosarul cauzei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) si art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii este investită cu soluționarea contestației formulate de SC XX SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.XX/2017.

I. SC XX SRL contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar de organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere nr.XX/2017, motivand prin urmatoarele:

- referitor la limitarea speciala a dreptului de deducere, TVA stabilita suplimentar in suma de XX lei, petenta sustine ca la factura nr. XX/2017 emisa de catre XX SRL, societatea a dedus numai 50%, adica din suma de XX lei, a fost trecuta in creditul contului 4426 suma de XX lei;

- referitor la TVA neexigibila aferenta achizitiilor de bunuri in suma de XX lei, societatea precizeaza faptul ca s-au pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala toate documentele justificative si totodata situatia platilor efectuate;

- in ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar in suma de XX lei aferenta ajustarii pozitive a bunurilor de capital achizitionate, contestatara sustine ca bunurile de capital au fost achizitionate in scopul desfasurarii activitatii economice, iar calculul efectuat de echipa

de inspectie fiscala este gresit intrucat matritele sunt utilizate pentru verificarea pieselor achizitionate, in vederea livrarii lor catre clienti;

- referitor la TVA colectata suplimentar in suma de XX lei pentru livrarile catre XX SRL (refacturare materii prime, chirii si utilitati catre XX SRL), in opinia petentei cele doua societati nu sunt afiliate, deoarece d-nul XX nu a controlat efectiv conducerea societatii, el fiind salariat, iar contractele comerciale au fost incheiate de catre doamna XX. Faptul ca domnul XX a efectuat plata facturilor nu inseamna ca a condus efectiv societatea comerciala. De asemenea, sustine ca intre domnul XX si doamna XX nu este nicio legatura de rudenie.

- in ceea ce priveste TVA colectata suplimentar in suma de XX lei (suma eronata inscrisa in contestatie, suma corecta din decizia de impunere XX/2017 fiind XX lei) aferenta facturilor emise de XX SRL catre XX SRL compensate/incasate in lunile XX si XX 2017, petenta apreciaza ca aceasta suma este nejustificata, deoarece compensarea nu a putut fi efectuata intrucat XX SRL nu a primit facturi de intrare de la XX SRL iar daca efectua compensarea, rezulta TVA deductibila dar si TVA colectata.

- referitor la TVA colectata suplimentar in suma de XX lei, societatea precizeaza ca trebuie inregistrata TVA neexigibila, deoarece incasarea s-a efectuat de la XX, nu de la XX SRL, proformele fiind emise de XX SRL catre XX, in consecinta nu este o incasare de la XX SRL, deci nu trebuie colectata TVA.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice nr.XX/2017 emisa pentru SC XX SRL, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. Brasov au respins la rambursare suma de XX lei din total de XX lei solicitat de societate, au stabilit TVA deductibila suplimentar in suma de XX lei si au colectat suplimentar TVA in suma de XX lei, rezultand TVA de plata in suma de XX lei.

Inspectia fiscala partiala a fost efectuata la solicitarea contribuabilului si a avut ca obiect verificarea realitatii si legalitatii soldului sumei negative a TVA in suma totala de XX lei aferent perioadei XX.2017-XX.2017, TVA solicitata la rambursare prin decontul de TVA inregistrat la A.J.F.P. Brasov cu nr.XX/2017.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. XX/2017 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.XX/2017, s-au stabilit urmatoarele:

Cu privire la TVA deductibil

Referitor la TVA in suma de XX lei respinsa la rambursare, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada XX 2017- XX 2017, societatea a dedus TVA in suma totala de XX lei aferenta urmatoarelor facturi:

- factura nr. XX emisa de SC XX SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei reprezentand contravaloare autoutilitara marca Dacia Logan, serie sasiu XX, nr. inmatriculare XX ;
- factura nr. XX/2017 emisa de XX SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei reprezentand reparatii auto;
- factura nr. X/2017 emisa de Grozbo SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei reprezentand baterie auto.

Avand in vedere ca pentru acest autoturism nu au fost prezentate foi de parcurs, echipa de inspectie fiscala a apreciat ca acest mijloc de transport nu a fost utilizat exclusiv in scopul activitatii economice a societatii, motiv pentru care a limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor facturi la 50% ($XX \text{ lei} \cdot 50\% = XX \text{ lei}$) in conformitate cu prevederile art. 298 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile pct. 68 alin (1) si (4) din HG 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu

modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la TVA neexigibil in suma de XX lei respins la rambursare, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lunile XX, XX si XX 2017, XX SRL a inregistrat in jurnalele de cumparari la rubrica "*Total platit inclusiv TVA*" suma totala de XX lei, inregistrand TVA exigibila in suma totala de XX lei dupa cum urmeaza:

- suma de XX lei (pozitia XX din jurnalul de cumparari pe luna XX-XX, XX/XX.2017) aferenta facturii nr. XX/2017 emisa de XX SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei, reprezentand piese turnate sub presiune.
- suma de XX lei (pozitia XX din jurnalul de cumparari pe luna XX) aferenta facturii nr. XX/2017 emisa de XX SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei reprezentand contravaloare inele racord;
- suma de XX lei (pozitia nr. XX din jurnalul de cumparari pe luna XX) aferenta facturii nr. XX/2017 emisa de XX SA in valoare de XX lei, TVA XX lei reprezentand chirie utilaje;
- suma de XX lei (pozitia XX din jurnalul de cumparari pe luna XX) aferenta facturii nr. XX emisa de Turno Serv SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei;
- suma de XX lei (pozitia XX din jurnalul de cumparari pe luna XX) aferenta facturii nr. XX/2016 emisa de XX SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei)
- suma de XX lei (pozitia XX din jurnalul de cumparari pe luna XX) aferenta facturii nr. XX/2017 emisa de XX SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei;
- suma de XX lei (pozitia XX din jurnalul de cumparari pe luna XX) aferenta facturii nr. XX/2017 emisa de XX SA in valoare de XX lei, TVA XX lei.

Avand in vedere ca in perioada verificata operatorul economic a aplicat sistemul „TVA la incasare”, echipa de inspectie fiscala a verificat modul de achitare a contravalorii acestor facturi si a constatat ca pentru suma de XX lei reprezentand valoarea totala a platilor inscrise in jurnalele de cumparari), societatea nu a prezentat documente justificative.

Totodata, organele de control au constatat ca plata sumei de XX lei cu chitanta nr. XX/017 emisa de XX SRL a fost inregistrata de doua ori in evidenta contabila a societatii, atat pentru stingerea facturii nr. XX/2017 cat si a facturii nr. XX/2017, asa cum rezulta din jurnalul de cumparari aferent lunii XX 2017 (poz. 84 si poz. 87).

In baza prevederilor art.297 alin (3) din Legea nr.227/2015 cu modificarile si completarile ulterioare, echipa de inspectie fiscala a amanat dreptul de deducere a TVA in suma totala de XX lei aferenta acestor facturi pana la momentul efectuarii platii.

Referitor la TVA in suma de XX lei respinsa la rambursare, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada XX 2016-XX 2016, SC XX SRL a achizitionat urmatoarele bunuri:

- XX buc centrala termica XX pentru incalzire XX kw cu factura nr. XX/2016 emisa de XX SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei;
- XX buc matrita XX, XX buc matrita XX cu factura nr. XX/2016 emisa de XX SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei;
- XX buc masina de turnare sub presiune XX, XX buc masina de turnare sub presiune XX, XX buc motostivuator diesel marca jungherich in baza facturii nr. XX emisa de XX SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei si a contractului de vanzare-cumparare nr. XX/2016.

In baza Actului aditional nr. XX/2016 la contractul de vanzare-cumparare nr. XX/2016, SC XX SRL, in calitate de cumparator, a pus la dispozitia SC XX SRL, in calitate de vanzator, utilajele achizitionate in baza contractului de mai sus (masina de turnare sub presiune XX, masina de turnare sub presiune XX, motostivuator diesel marca JungherXX nr.XX si vor fi utilizate de catre aceasta exclusiv pentru productia de piese turnate sub presiune comandate de catre SC XX SRL.

In decontul de TVA aferent lunii XX 2017 la randul 33 "*Ajustari conform pro-rata/ajustari pentru bunurile de capital*", societatea a inscris suma de XX lei reprezentand

ajustarea pozitiva efectuata de societate in favoarea sa pentru toate bunurile achizitionate mai sus.

Societatea a prezentat registrul bunurilor de capital pentru ajustare, din care rezulta TVA de ajustat pentru fiecare bun in parte tinand cont de data achizitiei, valoarea amortizata si data inregistrarii ca platitor de TVA a societatii SC XX SRL (XX.2016), suma totala de ajustat fiind de XX lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a obtinut venituri din inchirierea utilajelor (masina de turnare sub presiune XX, motostivuitor jungherich, masina de turnat sub presiune XX) catre societatea XX SRL incepand cu luna XX 2017, prin urmare valoarea TVA de ajustat in favoarea sa este in suma de XX lei, astfel:

Total TVA deductibila conform registrului bunurilor de capital: XX lei

Perioada de ajustare: 5 ani (XX lei/5 ani= XX lei/an);

Perioada ramasa de ajustat: 4 ani (XX lei*4 ani=XX lei).

Echipele de inspectie fiscala a mai constatat ca pentru matritele achizitionate, societatea nu a facut dovada ca TVA dedusa se incadreaza in prevederile art.297 alin.(4), lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv ca acestea sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Avand in vedere constatările de mai sus, organul de inspectie fiscala nu a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de XX lei.

Prin urmare, valoarea totala a TVA de ajustat (ajustare pozitiva) in favoarea societatii stabilita de echipa de inspectie fiscala este in suma de **XX lei (XX lei+XX lei)** iar diferenta in suma de **XX lei** (XX lei TVA ajustata de ag. economic in decontul de TVA - XX lei TVA de ajustat stabilita de organul de control) reprezinta TVA respinsa la rambursare.

Referitor la TVA in suma de XX lei reprezentand TVA deductibila stabilita suplimentar aferenta facturilor emise de SC XX catre SC XX SRL, compensate in lunile XX si XX 2017, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

- suma de XX lei inregistrata de societatea verificata in data de XX.2017 reprezentand o compensare cu SC XX SRL are ca si document justificativ biletul la ordin nr. XX scadent in data de XX/2017,

- suma de XX lei inregistrata de societate in data de XX/2017 reprezentand tot o compensare cu SC XX SRL are ca si document justificativ biletul la ordin nr. XX scadent la data de XX/2017, ambele bilete fiind emise de societatea XX SRL si girate de SC XX SRL inapoi catre XX SRL.

Organele de control au constatat ca toate aceste compensari efectuate de societatea XX SRL in lunile XX si XX 2017 nu au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii XX SRL.

Avand in vedere aceste operatiuni inregistrate in evidenta contabila de XX SRL, echipa de inspectie fiscala a intocmit pentru perioada XX 2017- XX 2017 o situatie cu diferentele de taxa pe valoarea adaugata exigibila din care rezulta TVA deductibila stabilita suplimentar in suma totala de XX lei.

Cu privire la TVA colectat

Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de XX lei aferenta refacturarii de materii prime, materiale, chirii si utilitati catre SC XX SRL, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada XX 2017- XX 2017,XX SRL a achizitionat materii prime si alte materiale consumabile care au fost folosite in procesul de productie de catre societatea XX SRL- societate furnizoare de piese turnate sub presiune pentru XX SRL.

In aceeasi perioada, societatea a inregistrat cheltuieli cu inchirierea utilajelor si utilitati folosite in spatiul in care sunt utilajele inchiriate din mun. XX, str. XX nr. XX, tronson 1, punct de lucru al societatii XX SRL, facturate de XX SA catre XX SRL in baza

contractelor de inchiriere utilaje incheiate. Aceste utilaje sunt folosite in procesul de productie de catre XX SRL al carei obiect de activitate este „*Turnarea metalelor neferoase usoare- cod CAEN 2453*”

Din explicatiile verbale date de d-nul XX, imputernicitul societatii XX SRL, a reiesit faptul ca cele doua contracte de inchiriere au fost incheiate de XX SRL cu XX SA, intrucat aceasta din urma nu a mai acceptat o relatie comerciala cu XX SRL, societate pentru care s-a deschis procedura insolventei la cererea debitorului incepand cu data de XX.2017.

Astfel, organele de inspectie fiscala au apreciat ca societatea XX SRL avea obligatia refacturarii acestor costuri catre XX SRL conform punctului 31 alin (4), (5) si (6) din Normele de aplicare ale art.286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, echipa de inspectie fiscala a stabilit TVA colectata suplimentar in suma de XX lei.

Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de XX lei, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

- in perioada XX - XX 2017, SC XX SRL a emis un numar de 7 facturi proforme catre societatea XX.

Din verificarile efectuate s-a constatat ca produsele inscise in respectivele facturi proforme au fost trimise cu avize de insotire a marfii catre societatea XX SRL dar au fost incasate de XX SRL de la societatea XX conform extraselor de cont emise de Banca XX.

Din extrasele de cont prezentate, rezulta ca societatea XX a retinut la fiecare factura „o garantie” intre XX Euro si XX Euro, motivele retinerii nefiind cunoscute. Nu au fost prezentate echipei de inspectie fiscala documente justificative in acest sens.

Din documentele prezentate mai sus si din explicatiile verbale date de dnul XX , imputernicitul societatii XX SRL, rezulta ca aceste facturi proforme reprezinta de fapt livrari la intern efectuate de societatea verificata catre societatea XX SRL, pentru care nu au fost intocmite facturi de vanzare in conformitate cu prevederile art. 319 alin (6) lit. a) si alin (16) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, veniturile aferente nefiind inregistrate in evidenta contabila a societatii.

-in luna XX 2017 SC XX SRL a emis un numar de XX facturi proforme catre societatea XX.

Din verificarile efectuate s-a constatat ca produsele inscise in facturile proforme au fost trimise cu avize de insotire a marfii catre societatea XX SRL.

Totodata, s-a constatat ca aceste facturi au fost incasate de societatea verificata de la societatea XX conform extraselor de cont emise de XX.

Din extrasele de cont prezentate, rezulta ca societatea XX a retinut la fiecare factura „o garantie” intre XX Euro si XX Euro, motivele retinerii nefiind cunoscute; nu au fost prezentate echipei de inspectie fiscala documente justificative in acest sens.

In schimb, pentru aceste proforme au fost prezentate documente de transport international (CMR) si packing list-uri, din care rezulta ca cea mai mare parte din produse au fost livrate de catre XX SRL catre diversi clienti din comunitatea Europeana.

Urmare analizarii documentelor de mai sus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceste livrari nu reprezinta operatiuni intracomunitare nefiind indeplinite conditiile prevazute de art. 10 din Ordinul nr. 103/2016 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 294 alin (1) lit a)- i), art. 294 alin (2) si art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

-in luna XX 2017, SC XX SRL a emis factura proforma seria XX nr. XX/2017 catre societatea XX in valoare de XX Euro echivalentul sumei de XX lei, reprezentand „main frame approval machining and CNC fixing device” (dispozitiv de fixare CNC) care a fost incasata in data de XX/2017 impreuna cu factura proforma seria XX nr. XX/2017, conform extrasului de cont emis de XX.

În baza constatarilor de mai sus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca operatiunile efectuate de societatea verificata reprezinta livrari de bunuri catre societatea XX SRL, pentru care nu au fost intocmite facturi de vanzare in conformitate cu prevederile art. 319 alin (6) si alin (16) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile.

Astfel, s-a stabilit TVA colectata suplimentar in suma de XX lei aferenta sumelor incasate de societate (XX lei), in baza prevederilor art. 281 alin (1), art. 282 alin (3) lit. a), art. 286 alin (1) lit. a) si art. 291 alin (1) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, suma de XX lei reprezinta TVA neexigibila stabilita suplimentar de echipa de inspectie fiscala pentru partea din produsele livrate si neincasate in perioada XX 2017-mai 2017.

Referitor la TVA in suma de XX lei colectata suplimentar aferenta facturilor emise cu semnul minus, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna XX 2017, societatea a emis catre XX SRL facturi in suma totala de XX lei reprezentand piese turnate.

In data de XX.2017, XX SRL a emis trei facturi cu semnul minus catre XX SRL prin care a stornat suma de XX lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in jurnalul de vanzari aferent lunii XX 2017 a fost stornata eronat factura nr. XX/2017 in valoare de XX lei, TVA XX lei si nu factura XX/2017.

Din analiza informatiilor existente in baza de date ANAF (www.fiscnet.ro) respectiv declaratiile informative D394 depuse de catre cele doua societati, organele de control au constatat ca exista neconcordanțe între livrarile declarate de SC XX SRL si achizițiile declarate de XX SRL in perioada XX.2017- XX.2017.

Avand in vedere constatările de mai sus, informatiile furnizate de SC XX SRL prin adresa nr. XX/2017 inregistrata la AJFP Brasov- IF sub nr. XX/2017, analiza fisei de cont a furnizorului XX SRL pusa la dispozitie de SC XX, organele de inspectie fiscala au stabilit ca operatiunile de stornare a facturilor nu se justifica, prin urmare taxa pe valoarea adaugata colectata se majoreaza cu suma de XX lei, in conformitate cu prevederile 11 alin (1) si art. 282 alin (3) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de XX lei aferenta facturilor emise de XX SRL catre XX SRL compensate/incasate in lunile XX 2017 si XX 2017, organele de inspectie fiscala au constatat ca din verificarea fisei de furnizor XX SRL pentru anul 2017, solicitata societatii XX SRL prin adresa nr. XX/2017, rezulta ca in lunile XX 2017 si XX 2017 a fost inregistrata suma de XX lei reprezentand compensari efectuate între cele doua societati.

Totodata, organele de control au identificat doua plati efectuate de societatea XX SRL catre XX SRL: suma de XX lei in data de XX.2017 si suma de XX lei in data de XX/2017.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca platile /compensarile facute de societatea XX SRL in lunile XX 2017 si XX 2017 nu au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii XX SRL.

Organele de control au mai constatat ca in luna XX 2017, societatea a emis catre societatea XX SRL factura nr. XX/2017 in valoare de -XX lei, TVA -XX lei reprezentand storno partial factura nr. XX/2017, factura inregistrata in jurnalul de vanzari ca si operatiune exigibila.

Din verificarile efectuate, s-a constatat ca factura nr. XX/2017 in valoare de XX lei, TVA XX lei emisa catre XX SRL reprezentand diferenta pret piese livrate, nu a fost inregistrata in evidenta contabila a societatii XX SRL si nu a fost incasata de catre aceasta.

Astfel, echipa de inspectie fiscala a stabilit TVA colectata suplimentar in suma de XX lei ca urmare a incadrarii operatiunii ca neexigibila.

Avand in vedere aceste operatiuni inregistrate in evidenta contabila de SC XX SRL, echipa de inspectie fiscala a stabilit diferente de TVA exigibila din care rezulta TVA colectata suplimentar in suma totala de XX lei (anexa nr. X la RIF) in conformitate cu prevederile art.282 alin (3) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si o diferenta de TVA neexigibila in suma de - XX lei.

Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de XX lei aferenta facturilor emise de XX SRL catre XX SRL, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lunile XX 2017 si XX 2017,XX SRL a emis catre XX SRL facturi in valoare de XX lei.

In urma verificarilor efectuate, organele de control au constatat la data de XX/2017, in evidenta contabila a societatii facturile mentionate mai sus figurau ca neincasate si erau inregistrate ca operatiuni neexigibile, societatea aplicand in mod eronat sistemul de „TVA la incasare” pentru aceste facturi, avand in vedere faptul ca intre cele doua societati existau relatii de afiliere conform art. 7 pct. 26 lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In baza constatarilor de mai sus, echipa de inspectie fiscala a stabilit TVA colectata suplimentar in suma de XX lei conform prevederilor art. 282 alin (6) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In concluzie, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de XX lei din suma de XX lei solicitata, au stabilit suplimentar TVA deductibil in suma de XX lei si TVA colectat in suma de XX lei, **rezultand TVA de plata in suma de XX lei, determinat astfel:**

TVA colectat in suma de XX lei (XX lei + XX lei + XX lei + XX lei + XX lei) - TVA deductibil in suma de XX lei (XX lei – XX lei – XX lei – XX lei + XX lei).

III. Luand in considerare constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

SC XX SRL are ca obiect de „Comert cu ridicata al metalelor si minereurilor metalice” Cod CAEN 4672

Perioada verificata : XX/2017-XX/2017.

3.1 Referitor la TVA in suma de XX lei respinsa la rambursare de organele de inspectie, D.G.R.F.P. Brasov - Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca SC XX SRL are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor de reparatii auto achizitionate de la SC XX SRL, in conditiile in care, cu ocazia depunerii contestatiei, a prezentat documente prin care justifica inregistrarea in evidenta contabila a exercitarii dreptului de deducere limitat la 50% pentru TVA aferenta.

În fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada supusa verificarii, SC XX SRL si-a exercitat integral dreptul de deducere pentru TVA in suma de XX lei aferenta achizitionarii si reparatiilor efectuate la autoutilitara Dacia Logan.

Intrucat in timpul inspectiei, societatea nu a prezentat foi de parcurs pentru folosirea autoutilitarei, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca mijlocul de transport nu a fost utilizat exclusiv in scopul activitatii economice a societatii, motiv pentru care a limitat dreptul de deducere a TVA la 50% ($XX \text{ lei} \times 50\% = XX \text{ lei}$) in conformitate cu prevederile art. 298 alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile pct. 68 alin (1) si (4) din HG 1/2016 cu modificarile si completarile ulterioare.

În drept, potrivit art.297 si art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016:

"Art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) **operațiuni taxabile;**

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, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

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

Conform pct. 68 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

"68. (2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului si cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 si 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 pietei, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile postale, 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 obligatia persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă si din hotărârea Curtii Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si 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 si să întocmească foaia de parcurs care trebuie să contină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la si de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la si de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum si de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii si persoanele fizice rezidente si/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.

(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 per-

sonal. Transportul la si de la locul de muncă al angajatilor în alte conditii decât cele mentionate 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 situatia în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă si pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât si pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului si 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, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 si la art. 299 - 301 din Codul fiscal.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în functie de fiecare situatie în parte, din informatii cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de exceptii, foile de parcurs care trebuie să contină 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 si de prezentele norme metodologice. Dacă situatia de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situatia prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptătit să aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta stărilor de fapt fiscale si să adopte solutia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală”.

Potrivit prevederilor legale antecitate, se retine ca se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achizitiei intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Prin contestatia formulata, petenta sustine ca a dedus numai 50% din TVA in suma de XX lei aferenta facturii nr. XX/2017, respectiv XX lei, suma care a fost inregistrata în creditul contului 4426, si ataseaza în sustinere documentul „Fisa contului 4426 TVA deductibila”.

Prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr. XX/2018, organele de inspectie fiscala au precizat urmatoarele:

“In ceea ce priveste factura nr. XX/2017 emisa de XX SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei, societatea a prezentat in contestatia inaintata fisa contului 4426 “TVA deductibila” din care rezulta ca a fost limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata la 50%, din suma de XX lei fiind dedusa suma de XX lei (XX lei * 50%). In aceste conditii, echipa de inspectie fiscala acorda drept de deducere pentru suma de XX lei inscrisa in factura nr. XX/2017.”

Prin urmare, în baza celor precizate mai sus, a documentelor existente la dosarul cauzei precum și a prevederilor legale în vigoare în perioada verificată, **se va admite contestatia formulată de SC XX SRL împotriva Deciziei de impunere nrXX/2017 pentru TVA în suma de XX lei și se va anula actul administrativ fiscal pentru această suma.**

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 279 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”.

Pe cale de consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, **se va respinge ca neîntemeiată contestația depusă de SC XX SRL împotriva Deciziei de impunere nrXX/2017 pentru TVA în suma de XX lei (XX lei – XX lei).**

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”.

coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„11.1 Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

3.2 Referitor la TVA în suma de XX lei respinsă la rambursare, DGRFP Brasov prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat TVA aferenta bunurilor de capital achiziționate, în condițiile în care argumentele invocate de societatea petenta nu sunt de natură să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, societatea a înscris în decontul de TVA aferent lunii XX 2017 la rd. 33 „Ajustări conform pro-rata/ajustări pentru bunurile de capital”, suma de XX lei reprezentând ajustarea pozitivă efectuată în favoarea sa pentru bunurile de capital achiziționate în perioada XX 2016-XX 2016: centrala termică XX pentru încălzire, matrita XX, matrita XX, mașina de turnare sub presiune XX, mașina de turnare sub presiune XX, motoristivitor diesel marca Jungherich.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că societatea a obținut venituri din operațiuni taxabile, respectiv închirierea mașinilor de turnare sub presiune XX, XX, motoristivitor Jungherich începând cu luna XX 2017, astfel că a recalculat ajustarea TVA, rezultând TVA de ajustat în favoarea societății în suma de XX lei.

Pentru matritele achiziționate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a făcut dovada că acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de XX lei.

Astfel, TVA de ajustat stabilită de echipa de inspecție fiscală în favoarea societății a rezultat în suma de XX lei (XX lei+ XX lei), iar diferența în suma de XX lei (XX lei – XX lei – XX lei) reprezintă TVA respinsă la rambursare.

Prin contestatia formulată, petenta sustine ca bunurile de capital au fost achizitionate in scopul desfasurarii activitatii economice, iar calculul efectuat de echipa de inspectie fiscala este gresit intrucat matritile sunt utilizate pentru verificarea pieselor achizitionate, in vederea livrarii lor catre clienti.

In drept, potrivit urmatoarelor prevederi din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, în vigoare pe perioada supusă inspectiei fiscale:

Art. 266 Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

3. active corporale fixe reprezintă orice imobilizare corporală amortizabilă, construcțiile și terenurile de orice fel, deținute pentru a fi utilizate în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative;”

ART. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

ART. 299 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

ART. 305 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 266 alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de transformare sau modernizare a bunurilor imobile/părților de bunuri imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestora, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui altui tip de contract prin care bunurile imobile/părțile de bunuri imobile se pun la dispoziția unei alte persoane cu condiția ca valoarea fiecărei transformări sau modernizări să fie de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale [...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea bunului imobil/părții de bun imobil după transformare/modernizare, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparațiilor ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparațiilor ori întreținerii bunurilor de capital.”

ART. 305 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b); [...]

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), dacă acestea au fost achiziționate sau fabricate după data aderării;

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau partial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298;”

5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămasă din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;

7) Dacă pe parcursul perioadei de ajustare intervin evenimente care generează ajustarea în favoarea persoanei impozabile sau în favoarea statului, ajustările prevăzute la alin. (5) lit. a) și c) se efectuează pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare ori de câte ori apar respectivele evenimente.”

Cu privire la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor de capital, prin Normele metodologice de aplicare a art.305 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr.1/2016, cu modificările și completările ulterioare, la pct 79 alin. (1) și (8) în vigoare pe perioada verificată, se prevede:

“79. (1) În perioada de ajustare prevăzută la art. 305 alin. (2) din Codul fiscal, în situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bunurilor de capital și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Numărul ajustărilor poate fi nelimitat, acesta depinzând de modificarea destinației bunului respectiv în perioada de ajustare, respectiv pentru operațiuni care dau sau nu drept de deducere. După expirarea perioadei de ajustare nu se mai fac ajustări ale taxei deductibile aferente bunurilor de capital. [...]

8) Ajustarea taxei deductibile în situațiile prevăzute la art. 305 alin. (4) lit. a), c) și d) din Codul fiscal se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămasă din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare evenimentul care generează ajustarea și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri, fiind de până la o cincime ori, după caz, o douăzecime pe an, fiind operată în decontul de TVA aferent perioadei fiscale în care apare evenimentul care generează ajustarea. Dacă la achiziția bunului de capital a fost aplicată pro rata, se pot aplica prevederile alin. (16).”

Din textele de lege citate anterior, se reține că pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri de capital, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile prevăzute de lege, respectiv să facă dovada că acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile/operațiunilor scutite cu drept de deducere și să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, care să conțină obligatoriu toate informațiile prevăzute de legea fiscală.

De asemenea, dreptul de deducere a TVA aferenta bunurilor de capital achizitionate este conditionat de folosirea bunurilor in scopul unor operatiuni taxabile/ operatiuni scutite cu drept de deducere, in caz contrar legislatia fiscala prevazand un mecanism specific de ajustare a dreptului de deducere exercitat initial, in favoarea statului, in conditiile in care bunurile de capital sunt utilizate integral sau partial pentru alte scopuri decat activitati economice, pentru realizarea de operatiuni care nu dau drept de deducere, precum si in cazul in care bunurile isi inceteaza existenta, respectiv ajustarea in favoarea contribuabilului, in conditiile in care bunurile pentru care dreptul de deducere nu a fost exercitat sau a fost limitat initial, sunt folosite ulterior pentru realizarea de operatiuni taxabile.

Mecanismul de ajustare a taxei deductibile in cazul bunurilor de capital implica stabilirea, printre altele, a achizitiilor ce sunt tratate ca bunuri de capital, a destinatiei utilizarii acestora, a cuantumului taxei supusa ajustarii, a perioadei de ajustare, a momentului modificarii destinatiei, precum si efectuarea calculelor necesare impuse de aplicarea mecanismului.

Prin urmare, in situatia in care achizitiile de bunuri de capital nu sunt folosite pentru realizarea de operatiuni care dau drept de deducere sau sunt folosite, integral sau partial, in alte scopuri decat activitatile economice, taxa dedusa initial este supusa mecanismului de ajustare stabilit de legislatia fiscala, mecanismul de ajustare fiind cel prevazut la art.305 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016.

In speta, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea dreptului de deducere exercitat initial de SC XX SRL pentru achizitionarea in anul 2016 a unor utilaje pentru care societatea nu a facut dovada utilizarii acestora pentru realizarea de operatiuni cu drept de deducere a taxei.

Din constatările organelor de control prezentate in raportul de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, raportat la sustinerile contestatarei se retin urmatoarele:

In perioada XX-XX 2016,XX SRL a achizitionat urmatoarele bunuri:

- XX buc. centrala termica XX pentru incalzire XX kw cu factura nr. XX/2016 emisa de Romstal Impex SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei;
- XX buc matrita XX, XX buc matrita XX cu factura nr. XX/2016 emisa de XX SRL in valoare de XX lei, TVA XX lei;
- XX buc masina de turnare sub presiune XX, XX buc masina de turnare sub presiune XX, XX buc motostivuator diesel marca Jungherich, in baza contractului de vanzare-cumparare nr. XX/2016 si a facturii nr. XX emisa de catre XX SRL, in valoare de XX lei, TVA XX lei.

Referitor la bunurile achizitionate de la XX SRL cu factura nr. XX/2016, organele de inspectie au constatat ca in baza Actului aditional nr. XX/2016 la contractul de vanzare-cumparare nr. XX/2016, SC XX SRL in calitate de cumparator, a pus la dispozitia SC XX SRL, in calitate de vanzator, utilajele achizitionate in baza contractului de mai sus (masina deturnare sub presiune XX, masina de turnare sub presiune XX, motostivuator diesel marca Jungherich).

Actul aditional prevede ca utilajele raman in custodia SC XX SRL la sediul din XX, str. XX nr. XX, si vor fi utilizate de catre aceasta exclusiv pentru productia de piese turnate sub presiune comandate de catre XX SRL.

Pretul de inchiriere al utilajelor conform Actului aditional a fost stabilit si acceptat de parti dupa cum urmeaza:

- masina de turnare sub presiune XX, XX lei/luna,
- masina de turnare sub presiune XX, XX lei/luna,
- motostivuator diesel marca Jungherich, XX lei/luna.

Incepand cu data de XX/2016, SC XX SRL devine persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, urmare a depasirii plafonului special de scutire de TVA.

In decontul de TVA aferent lunii XX 2017 la randul 33 "Ajustari conform pro-rata/ajustari pentru bunurile de capital", societateaXX SRL a in scris suma de XX lei reprezentand ajustarea efectuata in favoarea sa pentru utilajele mai sus mentionate.

Potrivit raportului de inspectie fiscala, echipa de control a constatat ca societatea a intocmit registrul bunurilor de capital pentru ajustare, mentionand TVA de ajustat pentru fiecare bun in parte tinand cont de data achizitiei, valoarea amortizata si data inregistrarii ca platitor de TVA (XX/2016), suma totala de ajustat fiind de XX lei, astfel:

- centrala termica XX pentru incalzire - TVA de ajustat XX lei;
- masina de turnare sub presiune XX - TVA de ajustat XX lei;
- motostivuator Jungherich - TVA de ajustat XX lei;
- masina de turnat sub presiune XX - TVA de ajustat XX lei;
- matrita XX - TVA de ajustat XX lei;
- matrita XX - TVA de ajustat XX lei.

Organele de inspectie au constatat ca pentru o parte dintre bunurile achizitionate, societatea a efectuat ajustarea TVA in favoarea sa astfel:

Pentru masina de turnat sub presiune XX:

Valoarea achizitiei inclusiv TVA: XX lei

Data intrarii: XX/2016

Durata de utilizare XX luni

Amortizare lunara: XX lei

Amortizare calculata pana la luna XX 2016: $XX \text{ lei} \times 4 \text{ luni} = XX \text{ lei}$

Valoare ramasa de amortizat la XX/2016 : XX lei

TVA ajustat: $XX \text{ lei} \times 20/120 = XX \text{ lei}$

Pentru motostivuatorJungherich:

Valoarea achizitiei inclusiv TVA: XX lei

Data intrarii: XX/2016

Durata de utilizare: XX luni

Amortizare lunara: XX lei

Amortizare calculata pana la luna XX 2016: $XX \text{ lei} \times 4 \text{ luni} = XX \text{ lei}$

Valoare ramasa de amortizat la XX/2016 : XX lei

TVA ajustat: $XX \text{ lei} \times 20/120 = XX \text{ lei}$

Pentru masina de turnare sub presiune XX:

Valoarea achizitiei inclusiv TVA: XX lei

Data intrarii: XX/2016

Durata de utilizare XX luni

Amortizare lunara: XX lei

Amortizare calculata pana la luna XX 2016: $XX \times 4 \text{ luni} = XX \text{ lei}$

Valoare ramasa de amortizat la XX/2016 : XX lei

TVA ajustat: $XX \text{ lei} \times 20/120 = XX \text{ lei}$

Total TVA ajustat de societate pentru cele XX bunuri achizitionate: XX lei (XX lei +XX lei + XX lei).

Intrucat organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a utilizat utilajele achizitionate in anul 2016 pentru operatiuni taxabile incepand cu luna XX 2017, cand a obtinut venituri din inchirierea utilajelor catre societatea XX SRL, potrivit raportului de inspectie fiscala, au procedat la ajustarea taxei deduse in conformitate cu dispozitiile art. 305 alin (2) lit. a), alin (4) lit c), alin (5) lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

Total TVA deductibila conform registrului bunurilor de capital = XX lei

Perioada de ajustare: 5 ani (XX lei/5 ani = XX lei/an);

Perioada ramasa de ajustat: 4 ani (XX lei*4 ani = XX lei).

Prin urmare, pentru utilajele reprezentand: masina de turnare sub presiune XX, motoristivuatorul Jungherich si masina de turnat sub presiune XX, organele de inspectie au recalculat ajustarea TVA, stabilind taxa dedusa care se ajusteaza la valoarea de XX lei, astfel ca rezulta o diferenta de XX lei (XX lei - XX lei).

In ceea ce priveste ajustarea TVA in suma de XX lei aferenta matritelor XX si XX, potrivit raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie mentioneaza ca societatea nu a facut dovada ca bunurile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Mai mult, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, SC XX SRL are ca obiect de activitate *Comert cu ridicata al metalelor si minereurilor metalice* cod CAEN 4672, iar SC XX este autorizata pentru activitatea de *Turnarea metalelor neferoase usoare* cod CAEN 2453.

Analizand dosarul contestatiei, se retine ca societatea nu aduce niciun alt argument referitor la ajustarea TVA in suma de XX lei aferenta celor doua matrite achizitionate de la SC XX, invocand numai faptul ca matritele sunt utilizate pentru verificarea pieselor achizitionate, nu depune in sustinerea contestatiei vreun document/inscris care sa contrazica aspectele constatate de inspectia fiscala, si nici nu prezinta un alt mod de calcul al ajustarii, desi potrivit art. 276 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate.

Totodata, se retine faptul ca in situatia in care destinatia utilajelor (matritelor) se schimba si acestea sunt utilizate in scopuri destinate operatiunilor taxabile, societatea are dreptul la ajustarea TVA deductibila in favoarea sa, conform prevederilor art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, in raport de cele anterior retinute, ***urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia societatii XX SRL impotriva Deciziei de impunere nr.XX/2017 pentru TVA aferenta ajustarilor in suma de XX lei (XX lei + XX lei).***

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 276 alin. (1) si art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

“ART. 276 Soluționarea contestației

(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.

ART. 279 Soluții asupra contestației

Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin OPANAF nr. 3741 /2015:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

3.3 Referitor la TVA in suma de XX lei colectata suplimentar, cauza supusa soluționării este dacă societatea datorează TVA suplimentară pentru materiile prime, materialele, chiria si utilitatile achizitionate dar folosite in procesul de productie de catre o alta societate, în condițiile în care motivațiile contestatorului nu

sunt de natură să modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada XX 2017- XX 2017, SC XX SRL a dedus TVA aferenta achizitiei de materii prime si materiale consumabile care insa au fost folosite in procesul de productie de catre societatea XX SRL, societate furnizoare de piese turnate sub presiune pentruXX SRL.

In aceeași perioadă, societatea a înregistrat cheltuieli cu închirierea utilajelor și utilități consumate în spațiul în care funcționează utilajele închiriate, respectiv mun. Brașov, str.XX nr. XX, tronson 1-punct de lucru al societății XX SRL, facturate de XX SA către XX SRL în baza contractelor de închiriere utilaje nr. XX/2017 și nr. XX/2017.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea verificată avea obligația refacturării costurilor de mai sus către SC XX SRL, persoana afiliată societății SC XX SRL.

In drept, potrivit art. 270 alin (2), art. 271 alin. (2), art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și normele metodologice de aplicare a art. 270 și art 271 din Codul fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016 :

“ART. 270 Livrarea de bunuri

(2) *Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, **a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși**, în condițiile stabilite prin normele metodologice.”*

Norme metodologice

“7. 3) În sensul art. 270 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care nu deține proprietatea bunurilor dar primește facturi pe numele său de la furnizor și emite facturi pe numele său către client, pentru respectivele bunuri se consideră că acționează în nume propriu. Persoana respectivă este considerată din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor. Indiferent de natura contractului încheiat de părți, dacă o persoană impozabilă primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt o transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.”

“ART. 271 Prestarea de servicii

(2) *Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că **a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.**”*

Norme metodologice

“8. (2) În sensul art. 271 alin. (2) din Codul fiscal, când pentru aceeași prestare de servicii intervin mai multe persoane impozabile care acționează în nume propriu, prin tranzacții succesive, indiferent de natura contractului, se consideră că fiecare persoană este cumpărător și revânzător, respectiv a primit și a prestat în nume propriu serviciul respectiv. Fiecare tranzacție se consideră o prestare separată și se impozitează distinct, chiar dacă serviciul respectiv este prestat direct către beneficiarul final.”

“ART. 286 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

„(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de pretul acestor operațiuni;”

Norme metodologice:

“31. (4) În cazul refacturării de cheltuieli, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 7 alin. (4) sau, după caz, ale pct. 8 alin. (3). Totuși, structura de comisionar nu

se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 30 alin. (4) și (5), respectiv dacă sunt cheltuieli cu impozite și taxe sau sunt cheltuieli accesorii, care cad în sarcina furnizorului/prestatorului în legătură cu operațiunile pe care le-a realizat, fiind recuperate de la client.

(5) Se consideră că are loc o refacturare de cheltuieli, în sensul alin. (4), atunci când sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) persoana impozabilă urmărește doar recuperarea contravalorii unor achiziții de bunuri/servicii care au fost efectuate pe numele său, dar în contul altei persoane;

b) persoana impozabilă nu recuperează mai mult decât cheltuiala efectuată.

(6) În măsura în care persoana impozabilă poate face dovada că singurul scop este refacturarea de cheltuieli, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (5), nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile. Se consideră că la aplicarea structurii de comisionar exigibilitatea pentru operațiunile refacturate intervine la data emiterii facturii de către persoana care refacturează cheltuieli efectuate pentru alte persoane, indiferent de natura operațiunilor refacturate. Pentru fiecare cheltuială refacturată se va aplica regimul fiscal al operațiunii de refacturare, referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile livrării/prestării refacturate.”

Din prevederile legale enunțate anterior, rezulta că în cazul persoanei impozabile care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, prin lege se considera că persoana a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși/a primit și a prestat în nume propriu serviciile respective. Astfel, pentru bunurile/serviciile respective, persoana are atât drept de deducere a taxei cât și corelativ obligația de a colecta taxa. În cazul în care s-ar considera că persoana ce acționează în nume propriu ar beneficia de bunurile/serviciile respective în contul propriu, ar trebui dovedit că acestea sunt în folosul operațiunilor sale impozabile.

In speta, s-a constatat că bunurile și serviciile achiziționate de XX SRL în perioada XX 2017- XX 2017, au fost folosite în procesul de producție de către SC XX SRL, ceea ce înseamnă că aceste achiziții au fost destinate operațiunilor impozabile ale SC XX SRL.

Potrivit celor constatate de echipa de inspecție raportat la prevederile legale incidente speței, anterior citate, se reține că societatea XX SRL avea obligația refacturării acestor costuri către SC XX SRL, conform punctului 31 alin (4), (5) și (6) din Normele de aplicare ale art. 286 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, în ceea ce privește sistemul “TVA la încasare”, se reține faptul că la stabilirea TVA colectată suplimentar aferentă refacturării costurilor, echipa de inspecție fiscală a avut în vedere prevederile art 282 alin (6) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului conform art. 7 pct. 26 din același act normativ.

„ART. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii (...)

(6) Persoanele impozabile care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare aplică sistemul respectiv numai pentru operațiuni pentru care locul livrării, conform prevederilor art. 275, sau locul prestării, conform prevederilor art. 278, se consideră a fi în România, dar nu aplică sistemul respectiv pentru următoarele operațiuni care intră sub incidența regulilor generale privind exigibilitatea TVA:

d) livrările de bunuri/prestările de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit art. 7 pct. 26.”

Referitor la sustinerea contestatarei potrivit careia SC XX SRL si SC XX nu sunt afiliate deoarece domnul XX nu a controlat efectiv conducerea societatii, el fiind salariat iar contractele comerciale au fost incheiate de doamna XX. Faptul ca domnul Visinescu XX a efectuat plata facturilor nu inseamna ca a condus efectiv societatea comerciala ... intre domnul XX si doamna XX nu este nici o legatura de rudenie, se retin urmatoarele:

In drept, conform prevederilor art. 7 pct 26 lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“ART. 7 Definiții ale termenilor comuni

In înțelesul prezentului cod, cu exceptia titlurilor VII si VIII, termenii si expresiile de mai jos au următoarele semnificatii:

26. persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relatia ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale unei persoane juridice ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;

d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca prin Procura speciala autentificata sub nr. 467/XX/2015, d-na XX il imputerniceste pe dl XX (administrator si asociat la SC XX SRL detinand 90% din capital social subscris si varsat al SC XX SRL, fiind totodata si salariat al societatii XX SRL) ca **in numele ei si pentru ea sa o reprezinte in fata oricaror persoane fizice si juridice in orice problema, de orice natura care ar deriva din calitatea sa de asociat si administrator al SC XX SRL.**

In procura se mai mentioneaza: “(...) mandatarul meu ma va reprezenta, cu puteri depline de decizie, in adunarile generale, ordinare sau extraordinare, va putea hotari actiuni conforme cu statutul societatii si cu dispozitiile legale in vigoare pentru desfasurarea oricaror activitati producatoare de beneficii, va incheia contracte cu orice persoana fizica sau juridica din Romania si din strainatate, va negocia clauzele acestora si conditiile cele mai avantajoase pentru societate, va urmari executarea tuturor contractelor incheiate de societate, va putea efectua orice operatiuni de import-export in conditiile legii, indeplinind toate formalitatile necesare pentru introducerea sau scoaterea unor produse din Romania, va putea achita sau primi sumele de bani din executarea contractelor si in general ma va reprezenta legal in toate circumstantele legate de aportul si respectiv calitatea mea de asociat si administrator al acesteia.

Mandatarul meu va putea decide majorarea capiXXlui social, schimbarea sediului societatii sau a formeii sale juridice, modificarea obiectului de activitate si orice alte modificari ale actului constitutiv precum si cesionarea tuturor partilor socia-

le (...), ma va reprezenta la incheierea tuturor actelor aditionale ce se impun a fi efectuate, pe care le va semna in numele meu si pentru mine, semnatura sa fiindu-mi opozabila.

In cazul in care va considera ca fiind in interesul meu, mandatarul meu va hotari dizolvarea si lichidarea societatii, in conditiile actului constitutiv si in conditiile dispozitiilor legale (...).

De asemenea, mandatarul meu va putea contracta imprumuturi si angaja credite in lei sau valuta, cu persoane juridice (banci) sau persoane fizice, va putea efectua acte de administrare, in sensul administrarii bunurilor mobile si imobile ce vor fi dobandite pentru societate, va putea exercita orice fel de drepturi si obligatii, va putea sa predea, sa pretinda si sa aprobe conturi, sa semneze si sa urmareasca corespondenta, sa faca si sa retraga trageri si expedieri, sa constituie, sa modifice, sa stinga si sa lichideze contracte de orice fel (asigurare, lucrari, transport etc) sa angajeze personal, sa asiste cu cuvânt si vot la adunarile asociatilor, sa recunoasca, sa accepte, sa plateasca si sa incaseze orice datorii si credite pentru capital, dobanzi, dividende si amortismente, semnand ordine de plata, chitante, solduri, confirmari sau recipise in legatura cu orice persoana sau entitate publica sau privata (...)

Mandatarul meu va putea sa dispuna, sa instraineze, sa greveze, sa achizitioneze si sa contracteze in mod activ sau pasiv, cu privire la orice fel de bunuri mobile si imobile proprietatea societatii, drepturi comune si personale (...).

Totodata, mandatarul meu este imputernicit ca, in numele meu si pentru mine, sa efectueze orice operatiuni bancare in conturile existente ale societatii sau, dupa caz, sa deschida noi conturi si, in acest scop, va putea face depuneri, retrageri, transferuri sau lichidari, sa verifice situatia conturilor, sa obtina si sa confirme extrasele de cont si in general, sa ma reprezinte, cu puteri depline, in relatiile cu orice banca din Romania (...)"

Procura a fost revocata in data de XX/2017, conform declaratiei dnei XX, autentificata sub nr. XX/2017.

In ceea ce priveste relatia de afiliere dintre SC XX SRL si SC XX, din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

-contractele de inchiriere utilaje nr. XX/2017 si nr. XX/2017 incheiate intre XX SA in calitate de proprietar si XX SRL in calitate de chirias, au fost semnate de dl XX administrator, si au ca obiect inchirierea de utilaje (masina de turnat sub presiune XX, masina de turnat sub presiune XX, masina de turnat sub presiune XX, masina de turnat sub presiune XX, fierastrau cu banda, XX strunguri normale XX, XX freze universale, XX masini de gaurit, XX polizoare electrice, XX compresor aer, instalatie de trovalizat);

-dl XX a efectuat operatiuni bancare (plati/incasari) din/prin conturile existente aparținand SC XX SRL. Conform aplicatiei informatice www.fiscnet.ro/conturi bancare, dl XX este imputernicit cu puteri depline incepand cu data de XX/2015 (data autentificarii procurii nr. 467 asupra conturilor aparținand XX SRL), respectiv a emis si semnat bilete la ordin in numele XX SRL, a intocmit si emis facturi, avize de expeditie, chitante, in baza deciziilor interne FN si XX/2017; din cele mentionate, rezulta ca d-nul XX este persoana desemnata/responsabila pentru gestionarea acestora.

Prin urmare, in conditiile in care dl. XX a fost imputernicit sa decida **“majorarea capitalului social, schimbarea sediului societatii sau a formeii sale juridice, modificarea obiectului de activitate si orice alte modificari ale actului constitutiv precum si cesionarea tuturor partilor sociale (...) dizolvarea si lichidarea societatii, in conditiile actului constitutiv si in conditiile dispozitiilor legale”**, rezulta ca dl XX a avut dreptul de a controla in totalitate activitatea societatii XX SRL, intre cele doua persoane juridice regasindu-se in relatii de afiliere, conform prevederilor legale enuntate.

Luand in considerare documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile legale invocate aplicabile spetei, organul de solutionare a contestatiei retine ca in mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea contestatoare nu poate aplica TVA la incasare pentru operatiunile derulate cu persoane afiliate, exigibilitatea TVA intervenind la data livrării/prestării; **pe cale de consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia depusa de SC XX SRL in ceea ce priveste TVA colectata suplimentar in suma de XX lei.**

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„11.1 Contestația poate fi respinsă ca:

b) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

3.4 Referitor la TVA in suma de XX lei colectata suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA pentru facturile emise de societatea contestatara catre clientul sau, în condițiile în care petenta nu a inregistrat in evidenta contabila incasarile/compensarile efectuate.

In fapt, in urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca SC XX SRL a efectuat in lunile XX si XX 2017, doua operatiuni de incasari /compensari care nu au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii, motiv pentru care au stabilit TVA colectat suplimentar in suma de XX lei.

In drept, potrivit art. 282 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare

„ART. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri si prestări de servicii

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

(3) Prin exceptie de la prevederile alin. (1) si alin. (2) lit. a), exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare. Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare:

a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 316 , care au sediul activității economice în România conform art. 266 alin. (2) lit. a), a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu a depășit plafonul de 2.250.000 lei. Persoana impozabilă care în anul precedent nu a aplicat sistemul TVA la încasare, dar a cărei cifră de afaceri pentru anul respectiv este inferioară plafonului de 2.250.000 lei si care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, aplică sistemul TVA la încasare începând cu prima zi a celei de-a doua perioade fiscale din anul următor celui în care nu a depășit plafonul, cu conditia ca la data exercitării optiunii să nu fi depășit plafonul pentru anul în curs.

[...](8) Pentru determinarea taxei aferente încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, care devine exigibilă potrivit prevederilor alin. (3), fiecare încasare totală sau parțială se consideră că include si taxa aferentă.”

„ART. 286 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri si prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri si prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subvențiile direct legate de pretul acestor operatiuni;”

„ART. 291 Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduce, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 si până la data de 31 decembrie 2016;

b) 19% începând cu data de 1 ianuarie 2017.”

Conform prevederilor legale de mai sus, în cazul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii. Pentru determinarea taxei aferente încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, fiecare încasare totală sau parțială se consideră că include si taxa aferentă.

Pentru livrări de bunuri si prestări de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei rezulta urmatoarele:

Din verificarea fisei furnizorului XX SRL pentru anul 2017 pusa la dispozitie de catre societatea XX SRL urmare adresei nr. XX/2017, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lunile XX si XX 2017, au fost efectuate compensari intre cele doua societati astfel: in suma de XX lei la XX/2017 si in suma de XX lei la XX/2017.

In completarea adresei nr. XX/2017, echipa de inspectie fiscala a solicitat societatii XX SRL, documente justificative aferente acestor compensari.

Cu adresa nr.XX/2017 inregistrata la AJFP Brasov - Inspectie Fiscala sub nr. XX/2017, SC XX SRL a comunicat urmatoarele:

-suma de XX lei are ca si document justificativ biletul la ordin nr. XX scadent in data de XX/2017,

-suma de XX lei are ca si document justificativ biletul la ordin nr. XX scadent la data de XX/2017,

bilete emise de societatea SC XX SRL si girate de XX SRL inapoi catre XX SRL.

Potrivit raportului de inspectie fiscala, organele de control au constatat faptul ca aceste compensari/plati efectuate de catre societatea XX SRL in lunile XX si XX 2017 nu au fost inregistrate in evidenta contabila a societatii XX SRL.

Astfel, potrivit dispozitiilor legale antecitate, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta incasarilor/ compensarilor efectuate, exigibilitatea taxei a intervenit la data incasarii/compensarii, petenta avand obligatia de a colecta TVA.

Totodata, echipa de inspectie fiscala a constatat ca in luna XX 2017,XX SRL a emis catre societatea XX SRL factura nr. XX/2017 in valoare de -XX lei cu TVA -XX lei, reprezentand storno partial factura nr. XX/2017, factura inregistrata in jurnalul de vanzari ca si operatiune exigibila.

Din verificarile efectuate, organele de control au mai constatat ca factura nr. XX/2017 in valoare de XX lei, TVA XX lei emisa catre XX SRL reprezentand diferenta pret

piese livrate, nu a fost înregistrată în evidența contabilă a societății XX SRL și nu a fost încasată de către aceasta.

In drept, sunt incidente prevederile art. 72 și art 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare

“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.”

precum și dispozițiile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 6

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

În ceea ce privește modul de calcul al TVA aferentă compensărilor efectuate între cele două societăți, din analiza documentelor existente la dosarul contestației, rezulta că organele de inspecție fiscală au întocmit pentru perioada XX 2017- XX 2017:

- o situație cu facturile emise de XX SRL către XX SRL care fac obiectul acestor compensări/incasări (anexa nr. XX);

- o situație cu diferențele de taxă pe valoarea adăugată exigibilă (anexa nr.XX) din care rezulta TVA colectată suplimentar în suma totală de XX lei în conformitate cu prevederile art.282 alin (3) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și o diferență de TVA neexigibilă în suma de -XX lei.

- o situație cu facturile emise de XX SRL către XX SRL care fac obiectul acestor compensări (anexa nr.XX);

- o situație cu diferențele de taxă pe valoarea adăugată exigibilă (anexa nr.XX) din care rezulta TVA deductibilă stabilită suplimentar în suma totală de XX lei, conform art. 297 alin (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, se reține faptul că influențele fiscale au fost stabilite de organele de control atât în ceea ce privește TVA deductibilă cât și referitor la TVA colectată, fiind stabilite următoarele sume:

- XX lei TVA deductibilă stabilită în plus cu ocazia inspecției, față de TVA deductibilă calculată și declarată de societate în deconturile de TVA.

- XX lei TVA colectată stabilită suplimentar (XX lei aferentă compensării sumei de XX lei și XX lei aferentă compensării sumei de XX lei (anexa nr. XX la raportul de inspecție fiscală).

Ținând cont de prevederile art. 276 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora *“Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele*

sesizării”, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de XX lei aferenta incasarilor/compensarilor efectuate între XX SRL și SC XX SRL, care nu au fost înregistrate în evidențele contabile, având în vedere că petenta nu a motivat și nu a adus dovezi din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organul de inspecție fiscală.

Având în vedere cele prezentate mai sus, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății XX SRL în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de XX lei.

3.5 Referitor la TVA colectată suplimentar în suma de XX lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA pentru facturile proforme emise și încasate de societatea contestată de la un client din Olanda, în condițiile în care societatea nu a justificat scutirea de taxă cu documentele prevăzute de actele normative în vigoare.

In fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada XX - XX 2017, SC XX SRL a emis XX facturi proforme către SC XX, produsele fiind însă trimise cu aviz de însoțire a marfii către SC XX SRL, motiv pentru care organele de control au stabilit TVA colectată suplimentar în suma de XX lei, considerând că operațiunile efectuate de societatea verificată nu reprezintă livrări intracomunitare de bunuri.

Prin contestația depusă, petenta susține că pentru aceste operațiuni trebuie înregistrată TVA neexigibilă deoarece încasarea s-a efectuat de la XX nu de la XX SRL, doar proformele au fost emise de XX SRL către XX.

In drept, art. 270 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. (1) și (9), în vigoare la data efectuării operațiunilor:

„ART. 270 Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(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”.

Totodată, potrivit prevederilor art. 294 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 294 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar

2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

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, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 312 ;

(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 acestor prevederi legale, livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită 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, documentele necesare justificării scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune fiind stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În explicitarea prevederilor citate mai sus, a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice 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. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în Anexa la ordin fiind prevăzute următoarele:

“(1) Prin prezentele instrucțiuni se reglementează modul de justificare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a)-i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din 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.

(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.”

Iar art. 10 alin. (1) din Anexa la OMFP nr. 103/2016 prevede:

“ART. 10

(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.

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 care reprezintă o excepție de la regula generală, pentru a putea beneficia de această scutire, legiuitorul a prevăzut obligativitatea justificării scutirii care presupune deținerea și 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 transportul rutier-scrisoarea de trăsura CMR și, după caz, orice alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare cumpărare, documente de asigurare.**

Totodata, potrivit prevederilor legale antecitate, se reține că justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se face, de regulă, în momentul în care este emisă o factură pentru operațiunea în cauză, cu excepția operațiunilor care, prin natura lor, nu permit operatorilor economici să fie în posesia documentelor de justificare a scutirii în momentul emiterii facturii, pentru care s-a prevăzut posibilitatea prezentării documentelor pentru justificarea scutirii de taxă pe valoarea adăugată în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a fost emisă factura.

Potrivit raportului de inspectie fiscala nr.XX/2017, din documentele prezentate si din explicatiile verbale date de dnul XX, imputernicitul societatii XX SRL, organul de inspectie a retinut ca aceste facturi proforme reprezinta de fapt livrari la intern efectuate de societatea verificata catre societatea XX SRL, pentru care nu au fost intocmite facturi de vanzare in conformitate cu prevederile art. 319 alin (6) lit. a) si alin (16) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, veniturile aferente nefiind inregistrate in evidenta contabila a societatii.

In materia exigibilității taxei pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile următoare din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal:

Art. 280 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

(3) *Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. XX6 alin. (1).*

Art. 281 Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) *Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

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 prevederilor legale mai sus menționate, exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei și intervine la data la care are loc faptul generator, cu anumite excepții.

Potrivit prevederilor art. 319 alin (6) și alin (16) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 319 Facturarea

(6) Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) *pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;*

b) pentru fiecare vânzare la distanță pe care a efectuat-o, în condițiile prevăzute la art. 275 alin. (2) și (3);

c) pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în condițiile prevăzute la art. 294 alin. (2) lit. a) - c);

d) pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b).

(16) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (15), 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, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

In speta, din constatarile înscrise în raportul de inspecție fiscală și din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă următoarele:

In perioada XX - mai 2017, SC XX SRL a emis un număr de XX facturi proforme către societatea XX - , respectiv:

-factura proforma seria XX nr. XX/2017 în valoare de XX Euro echivalentul sumei de XX lei, reprezentând plata în avans pentru produsele:

- bogen ohne muffe (cod XX)- cantitate XX buc;
- rev bogen ohne muffe (cod XX) cantitate XX buc;

-factura proforma seria XX nr.XX/2017 în valoare de XX Euro echivalentul sumei de XX lei, reprezentând plata în avans pentru produsele:

- boght XX (cod XX)- cantitate XX buc;
- bogen ohne muffe (cod XX)- cantitate XX buc;

-factura proforma seria XX nr.XX în valoare de XX Euro echivalentul sumei de XX lei, reprezentând plata în avans pentru produsele:

- bogen ohne muffe (cod XX)- cantitate XX buc;
- rev bogen ohne muffe (cod XX) cantitate XX buc;

-factura proforma seria XX nr.XX/2017 în valoare de XX Euro echivalentul sumei de XX lei, reprezentând plata în avans pentru produsele:

- bogen ohne muffe (cod XX)- cantitate XX buc;
- deckel fur rev bogen ohne muffe (cod XX) cantitate XX buc;

-factura proforma seria XX nr. XX/2017 în valoare de XX Euro echivalentul sumei de XX lei, reprezentând plata în avans pentru produsele:

- bogen ohne muffe (cod XX)- cantitate XX buc;

-factura proforma seria XX nr.XX/2017 în valoare de XX Euro echivalentul sumei de XX lei reprezentând plata în avans pentru produsele:

- bogen ohne muffe (cod XX)- cantitate XX buc;
- rev bogen ohne muffe (cod XX)- cantitate XX buc;

-factura proforma seria XX nr. XX/2017 în valoare de XX Euro echivalentul sumei de XX lei, reprezentând plata în avans pentru produsele:

- rev bogen ohne muffe (cod XX) cantitate XX buc;
- base plate (cod XX)- cantitate XX buc.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că produsele înscrise în aceste facturi proforme au fost trimise cu avize de însoțire a marfii către societatea XX SRL, după cum urmează:

- în data de XX/2017 cu avizul XX(XX buc bogen ohne muffe -cod XX);
- în data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc bogen ohne muffe -cod XX);

- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boghen ohne muffle -cod XX, XX buc deckel fur rev boghen ohne muffle-cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boght XX -cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boght XX -cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boght XX -cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boghen ohne muffle -cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boghen ohne muffle -cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boghen ohne muffle -cod XX, XX buc rev boghen ohne muffle –cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boghen ohne muffle -cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boghen ohne muffle -cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boghen ohne muffle -cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boghen ohne muffle -cod XX, XX buc deckel fur rev boghen ohne muffle -cod XX) ;
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc deckel fur rev boghen ohne muffle -cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boghen ohne muffle -cod XX, XX buc deckel fur rev boghen ohne muffle -cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boghen ohne muffle -cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc boghen ohne muffle -cod XX, XX buc rev boghen ohne muffle –cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc rev boghen ohne muffle -cod XX);
- in data de XX/2017 cu avizul XX (XX buc base plate- cod XX, XX buc rev boghen ohne muffle -cod XX).

Conform extraselor de cont emise de XX, facturile proforme mentionate mai sus au fost incasate de catre XX SRL de la societatea XX astfel:

- suma de XX Euro in data de XX/2017 cu explicatia XX (XX lei);
- suma de XX Euro in data de XX/2017 cu explicatia XX, XX (XX lei);
- suma de XX Euro in data de XX/2017 cu explicatia XX, XX (XX lei);
- suma de XX Euro in data de XX/2017 cu explicatia XX, XX (XX lei);
- suma de XX Euro in data de XX/2017 cu explicatia XX, XX (XX lei);
- suma de XX Euro in data de XX/2017 cu explicatia XX, XX (XX lei);
- suma de XX Euro in data de XX/2017 cu explicatia XX, XX (XX lei).

Din analiza extraselor de cont prezentate de XX SRL, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea XX a retinut la fiecare factura „o garantie” cuprinsa intre XX euro si XX euro, societatea contestatara nejustificand nici cu argumente si nici cu documente respectivele retineri.

In luna XX 2017, SC XX SRL a emis un numar de XX facturi proforme catre societatea XX- respectiv:

- factura proforma seria XX nr.XX/2017 in valoare de XX Euro echivalentul sumei de xx lei reprezentand contravaloare produse:
 - rev boghen ohne muffle (cod XX)- cantitate XX buc;
 - deckel fur rev boghen (cod XX)- cantitate XX buc;
 - boghen ohne muffle (cod XX)- cantitate XX buc;
- factura proforma seria XX nr.XX/2017 in valoare de -XX Euro echivalentul sumei de -XX lei reprezentand storno XX buc boghen ohne muffle (cod XX)
- factura proforma seria XX nr.XX/2017 in valoare de XX Euro echivalentul sumei de XX lei reprezentand contravaloare produse:
 - main frame (cod XX)- cantitate XX buc;

- rev boghen ohne muffle (cod XX)- cantitate XX buc;
- boghen ohne muffle (cod XX)- cantitate XX0 buc;
- factura proforma seria XX nr.XX/2017 in valoare de XX Euro echivalentul sumei de XX lei reprezentand contravaloare produse:
 - main frame (cod XX)- cantitate XX buc;
 - boghen ohne muffle (cod XX)- cantitate XX buc;
- factura proforma seria XX nr.XX/2017 in valoare de XX Euro echivalentul sumei de XX lei reprezentand contravaloare produse:
 - main frame (cod XX)- cantitate XX buc;
 - boghen ohne muffle (cod XX)- cantitate XX buc.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca produsele inscrise in facturile proforme au fost trimise cu avize de insotire a marfii catre societatea XX SRL dupa cum urmeaza:

- in data de XX/2017 cu avizul nr. XX;
- in data de XX/2017 cu avizul nr. XX;
- in data de XX/2017 cu avizul nr.XX;
- in data de XX/2017 cu avizul nr.XX;
- in data de XX/2017 cu avizul nr.XX;
- in data de XX/2017 cu avizul nr.XX;
- in data de XX/2017 cu avizul nr.XX;
- in data de XX/2017 cu avizul nr.XX.

Totodata, s-a constatat ca aceste facturi au fost incasate de catre XX SRL de la societatea XX conform extraselor de cont emise de XX, astfel:

- suma de XX Euro in data de XX/2017 cu explicatia XX, XX (XX lei);
- suma de XX Euro in data de XX/2017 cu explicatia avans XX (XX lei);
- suma de XX Euro in data de XX/2017 cu explicatia XX, +XX Euro avans XX (XX lei);
- suma de XX Euro in data de XX/2017 cu explicatia XX- XX EUR -XX EURO XX (XX lei);
- suma de XX Euro in data de XX/2017 cu explicatia XX -XX Euro XX (XX lei).

Din analiza extraselor de cont prezentate de petenta, rezulta ca SC XX a retinut la fiecare factura „o garantie” cuprinsa intre XX euro si XX euro societatea contestatara nejustificand nici cu argumente si nici cu documente respectivele retineri.

In luna XX 2017, SC XX SRL a emis factura proforma seria XX nr. XX/2017 catre societatea XX- in valoare de XX Euro echivalentul sumei de XX lei, reprezentand „*main frame approval machining and CNC fixing device*” (dispozitiv de fixare CNC).

In data de XX/2017 aceasta factura a fost incasata impreuna cu factura proforma seria XX nr.XX/2017, astfel cum rezulta din extrasul de cont emis de XX.

Din inscrisurile prezentate la dosarul contestatiei, rezulta ca pe documentele de transport international (CMR), la rubrica “*Expeditor*” este mentionata societatea “XX, XX , XX, Romania”, iar la “*Transportator*” sunt trecute diverse numere de inmatriculare ale unor mijloace de transport, de exemplu:

- *CMR din data de XX/2017: XX, XX pentru transport XX,
- *CMR din data de XX/2017: XX pentru transport XX,
- *CMR din data de XX/2017:XX, XX pentru transport XX.

Totodata, din packing-list nr. XX/2017 existent in copie la dosarul contestatiei, se retine ca la rubrica “*Furnizor*” este mentionata SC XX SRL, XX, str. XX nr. 26 XX, Brasov, iar la rubrica “*Client*” este mentionata firma XX, XX.

Astfel, referitor la aceste operatiuni, din verificarea documentelor puse la dis-

pozitie de catre societatea petenta, organele de inspectie au constatat ca cea mai mare parte din produse au fost livrate de catre XX SRL catre diversi clienti din comunitatea Europeana.

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. XX/2017, se retine ca organele de control au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată pentru operatiunile mai sus mentionate efectuate de SC XX SRL (anexa nr.xx la raport), motivat de faptul că societatea contestatoare nu a facut dovada indeplinirii conditiilor prevazute de art. 10 din Ordinul nr. 103/2016 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 294 alin (1) lit a)- i), art. 294 alin (2) si art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare), operatiunile respective reprezentand in fapt livrări interne pentru care SC XX SRL avea obligatia intocmirii facturilor de vanzare in conformitate cu prevederile art. 319 alin (6) lit. a) si alin (16) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si colectării TVA.

Referitor la acest aspect, organul de soluționare a contestației reține jurisprudența Curții Europene de Justiție:

Astfel, prin decizia pronunțată în cazul C-409/04 Teleos, CJUE a stabilit că **scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri nu devine aplicabilă decât atunci când** dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când **furnizorul dovedește că acest bun a fost expediat sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.**

În aceste condiții, așa cum rezulta și din continutul art. 10 alin 1 și 4 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.103/2016, **furnizorul trebuie să faca dovada atât a faptului ca bunurile au parasit teritoriul statului membru de livrare, cat si a faptului ca acestea au ajuns in alt stat membru**, nefiind suficienta doar detinerea unor CMR-uri care contin toate elementele obligatorii prevazute de legislatia in vigoare, așa cum în mod eronat a retinut contestatara.

De asemenea, conform Deciziei CJUE pronuntata in Cazul C-146/05 Albert Collee vs Finanzamt Limburg an der Lahn, conform caruia administratia fiscala nu poate refuza **scutirea de TVA in cazul unei livrari intracomunitare care a avut loc in mod efectiv**, numai pentru motivul ca dovada unei astfel de livrari nu a fost prezentata in timp util. Cu toate acestea, așa cum se retine și din Decizia CEJ, **sarcina probei revine persoanei impozabile care a efectuat livrarea intracomunitara fiind singura in masura sa probeze buna sa credinta.**

Or, **in speta**, nici cu ocazia desfasurarii inspectiei fiscale si nici cu ocazia depunerii contestatiei, societatea nu a facut dovada indeplinirii conditiilor prevazute de art. 10 din Ordinul nr.103/2016 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 294 alin (1) lit a)- i) si alin (2), si art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (factura în care trebuie să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare), desi avea aceasta posibilitate conform prevederilor Codului de procedura fiscala, motiv pentru care sustinerea petentei potrivit careia operatiunile efectuate reprezinta livrari in-

tracomunitare pentru care trebuia înregistrată TVA neexigibilă este neîntemeiată.

Dealtfel, 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 îi revine acesteia.

Situației de fapt îi este aplicabil și principiul de drept potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”. Astfel, sarcina probei nu implică un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În drept, sunt incidente prevederile din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 10 Obligația de cooperare

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal 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 ce îi stau la dispoziție.

ART. 124 Obligația de colaborare a contribuabilului/plătitorului

(2) 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.”

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu a adus argumente și nu a prezentat documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea în mod legal au stabilit că aceasta are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de XX lei.

Drept pentru care, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, pentru acest capăt de cerere **se va respinge ca neîntemeiată și nesustinută cu documente contestația formulată de SC XX SRL împotriva Deciziei de nr.XX/2017 pentru TVA colectat suplimentar în suma de XX lei.**

3.6 Referitor la suma totală de XX lei reprezentând TVA respinsă la rambursare de XX lei și TVA colectat suplimentar de XX lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul Soluționare Contestatii se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea contestatoare nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază acest capăt de cerere.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.XX/2017 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. XX/2017, A.J.F.P. Brașov a stabilit **obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA de plată în suma de XX lei, determinate astfel:**

TVA colectat suplimentar in suma de XX lei (XX lei + XX lei + XX lei + XX lei + XX lei)
minus TVA deductibil stabilit de inspectie in suma de XX lei (XX lei – XX lei – XX lei – XX lei + XX lei).

Prin contestatia formulata, petenta solicita anularea in totalitate a deciziei de impunere nr. XX/2017 prin care s-a stabilit TVA de plata suplimentar in suma de XX lei, dar nu motiveaza contestatia pentru TVA respinsa la rambursare in suma de XX lei si TVA colectat suplimentar in suma de XX lei (XX lei + XX lei).

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 269 Forma și conținutul contestatiei

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază:”

coroborate cu prevederile pct. 2.6 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“2.6. Motivarea contestatiei se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestatie, societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestatia, respectiv 45 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestatia urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În speta, în ceea ce privește TVA stabilit suplimentar in suma de XX lei (TVA respinsa la rambursare de XX lei si TVA colectat suplimentar de XX lei), deși petenta depune contestatia în termenul prevăzut de lege împotriva tuturor sumelor înscrise în decizia de impunere contestata, nu a motivat în niciun fel punctul sau de vedere, respectiv nu a argumentat și nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze.

Potrivit doctrinei, 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 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 contestatarul 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 contestatarului.

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

În acest sens, într-o spetă identică, prin Decizia nr. XX/2010 pronunțată în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestatiei în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestatia administrativă, iar nedeținerea motivelor în același termen duce la respingerea contestatiei ca nemotivată*”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că referitor la TVA respinsă la rambursare în suma de XX lei și TVA colectată suplimentar în suma de XX lei, contestatarul nu a depus în susținerea contestației, în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, motive bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

Totodată, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. XX/2017 referitor la TVA în suma totală de XX lei, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„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”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 276 Soluționarea contestației

(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.**

ART. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborate cu prevederile punctelor 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“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”.

Astfel, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC XX SRL în ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în suma totală de XX lei (TVA respinsă la rambursare de XX lei și TVA colectată suplimentar XX lei (XX lei + XX lei) înscrisă în Decizia de impunere nr. XX/2017.**

În concluzie, **urmare soluționării contestației, a fost admisă contestația pentru TVA în suma de XX lei, și s-a respins contestația pentru TVA de plată în suma totală de XX lei (XX lei TVA colectată organ control - XX lei TVA deductibilă organ control), astfel:**

-referitor la TVA colectată suplimentar în suma de XX lei:

-pentru sumele de XX lei + XX lei + XX lei contestația s-a respins ca neîntemeiată,

-pentru sumele de XX lei + XX lei contestația s-a respins ca nemotivată;

-referitor la TVA deductibilă stabilită de inspecția fiscală în suma de XX lei (XX lei – XX lei – XX lei – XX lei + XX lei):

-TVA solicitată la rambursare de XX lei,

-pentru suma de XX lei contestația s-a respins ca neîntemeiată

-pentru suma de XX lei contestația s-a respins ca neîntemeiată,

-pentru suma de XX lei contestația s-a respins ca nemotivată,

-suma de XX lei reprezinta TVA deductibila stabilita in plus de organul de inspectie.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei și in temeiul art. 273 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Admiterea partiala a contestatiei formulata de SC XX SRL impotriva Deciziei de impunere nr.XX/2017 cu privire la suma de XX lei reprezentand TVA respinsa la rambursare si anulara Deciziei de impunere nr.XX/2017 pentru aceasta suma.

2. Respingerea ca neintemeiata si nemotivata a contestatiei formulata de SC XX SRL impotriva Deciziei de impunere nr.XX/2017 pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma totala de XX lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Brasov in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR GENERAL