



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Administrare a
Marilor Contribuabili**

Serviciul Soluționare Contestații

ANAF

Direcția Generală de Administrare
a Marilor Contribuabili

Str. Lucretiu Patrascanu nr. 10,

Corp A, sector 3, București

Tel: 021 4089450

Fax: 021 4089301

e-mail: contestatii.DGAMC@anaf.ro

DECIZIA nr. 58/2016
privind soluționarea contestației depusă de
X X ROMÂNIA SRL,
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale
de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. **SSC X/2016**

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov prin adresa nr.X/2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC X/2016, asupra contestației formulate de **X X ROMANIA SRL**, cu sediul în localitatea Ghimbav, str. Aeroportului, nr.6, județul Brașov, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J08/981/2013, având cod unic de înregistrare fiscală RO 29600097.

Societatea contestă **in parte** Decizia de impunere nr.X/2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/2016, prin care, urmare verificării DNOR (deconturi de TVA cu suma negativa cu opțiune de rambursare) aferente perioadei 01.05.2015 - 31.10.2015, cu control ulterior pentru perioada 01.05.2015 - 30.09.2015 și cu control anticipat pentru luna octombrie 2015, prin care au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei din care TVA stabilita suplimentar în sumă de X lei (respinsă la rambursare TVA in suma de X lei) și accesorii aferente TVA suplimentara in suma de X lei.

Obiectul contestației îl constituie obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei reprezentand **TVA stabilita suplimentar in suma de X lei**, din care X lei TVA respinsă la rambursare **și accesorii** (aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar contestata) **in suma de X lei** (X lei dobanzi și X lei penalitati).

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, avându-se în vedere că Decizia de impunere nr. X/2016, a fost comunicată societății în data de **11.04.2016**, potrivit adresei nr.120/11.04.2016 de comunicare a titlului de

creanță menționat mai sus, pe care apare data comunicării 11.04.2016, semnatura de primire a imputernicitului societății și stampila societății, adresa aflată în copie la dosarul cauzei, iar contestația a fost înregistrată la data de **11.05.2016**, sub nr. 2909, potrivit ștampilei aplicată de registratura Administrației Județene a Finanțelor Publice Brașov, pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269 și art. 272 alin.(3) lit.a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este investit să se pronunțe asupra contestației formulate de SC X X ROMANIA SRL.

I. X X ROMANIA SRL contestă Decizia de impunere nr. X/2016 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/2016, pentru următoarele motive:

Contestatarea își începe expunerea prin enunțarea motivelor (extrase din conținutul Raportului de Inspecție fiscală X/2016 și al Deciziei de impunere X/2016) care au stat la baza respingerii de către echipa de inspecție fiscală a TVA aferentă cheltuielilor de cercetare- dezvoltare generice, cheltuielilor de cercetare- dezvoltare aplicată – „*schimbări tehnice pentru diferite proiecte*” și a cheltuielilor cu reparațiile matritelor.

Grupul X este unul dintre cele mai mari grupuri producătoare de piese și accesorii auto din lume. În plan local, Societatea reprezintă una dintre filialele românești ale grupului X, având obiect general de activitate fabricarea de piese și accesorii auto și în special producția de "Unități de Alimentație cu Combustibil" pentru diverse mărci și modele auto.

X X Romania SRL descrie necesitatea suportării a două tipuri de costuri, pe care le detaliază, după cum urmează:

1. „*Servicii de cercetare-dezvoltare generică, pentru utilizarea drepturilor de proprietate intelectuală (patente, drepturi de utilizare baze de date, know-how), facturate sub forma unei licențe (ca procent din vânzările anuale) de către societatea X Automotive Benelux BVBA Belgia.*

X Automotive Benelux BVBA Belgia acționează ca un centru regional de cercetare-dezvoltare pentru tehnologiile utilizate de către societățile din grup în producția bunurilor, aceasta transferând drepturi de proprietate intelectuală și know-how aferent către societățile din grup. În acest sens, X Automotive Benelux BVBA Belgia percepe societăților din grup redevențe calculate în funcție de cifra de afaceri anuală realizată de către acestea.

Astfel, in baza Contractului de sub-licentiere incheiat de Societate cu X Automotive Benelux BVBA (Anexa nr. 4), Societatea datoreaza o licenta anuala (calculata ca procent din cifra de afaceri) pentru utilizarea tehnologiilor fundamentale cu privire la productia de bunuri in cadrul fabricii din Brasov.

Mentionam faptul ca societatea X Automotive Benelux BVBA este autorizata in baza contractului de licenta incheiat cu societatea X Automotive GmbH (Anexa nr. 5) sa sub-licentieze drepturile de proprietate intelectuala si know how-ul aferent companiilor din grup.

Aceasta licenta are o legatura clara si certa cu veniturile inregistrate de Societate, si este datorata de Societate doar in legatura cu produsele care sunt fabricate si vândute catre clienti terti (din afara grupului X).[...]"

2. "Costuri cu servicii de cercetare-dezvoltare aplicata, facturate de catre X Automotive GmbH Germania.

Serviciile de cercetare-dezvoltare aplicata sunt facturate de catre X Automotive GmbH Germania in baza Contractului de prestari de servicii de cercetare-dezvoltare aplicata (Anexa nr. 7), si se refera la produse care sunt fabricate pentru un anumit client, in legatura cu un anumit model specific de vehicul.[...]

Pentru a produce bunuri, si implicit pentru a putea vinde, aceste bunuri trebuie mai intai concepute cu respectarea specificatiilor tehnice, testate si validate din punct de vedere tehnic inainte de a fi lansate in productie. Pentru aceste activitati premergatoare activitatii de productie, Societatea inregistreaza anumite costuri de natura costurilor de cercetare-dezvoltare si, in consecinta, aceste activitati de cercetare-dezvoltare si costurile aferente sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor pentru care se permite dreptul de deducere, conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal. [...]"

Petenta prezinta activitatile desfasurate in cadrul cercetarii dezvoltarii aplicate, respectiv:

- Proiectare si dezvoltare [...] pentru unitatea de alimentare combustibil a X Automotive, Dortmund (Germania) si electronice in Schwalbach (Germania);

- Teste pentru validare design si produs realizate in (pentru unitatea de alimentare combustibil) X Automotive, Dortmund (Germania) si electronica in Schwalbach;

- Aprobare si finalizare concept hidraulic realizat in X Automotive, Dortmund (Germania);

- Design-ul emitatorului de semnal pentru nivelul de combustibil realizat la X Automotive, Dortmund (Germania);

- Proiectare si testarea pompelor electrice de combustibil X Automotive, Bebra (Germania)."

Societatea ataseaza o situatie centralizata a proiectelor de cercetare-dezvoltare aflate in derulare in anul 2015 (Anexa nr. 8).

În continuare se arata motivul pentru care suma de X lei din totalul cheltuielilor de cercetare- dezvoltare aplicata nu a fost alocata pe anumite proiecte specifice, respectiv aceasta suma „[...] corespunde unor modificari tehnice pentru diferite proiecte si nu poate fi alocata pe un anumit proiect specific, insa se refera de asemenea la activitati tehnice legate de proiectele care sunt sau vor fi fabricate de Societate, in scopul de a fi vândute, si astfel aceste achizitii sunt facute cu scopul de a fi utilizate in scopul desfasurarii de operatiuni care dau drept de deducere. Cu toate acestea, aceste costuri au fost in cele din urma alocate unor proiecte tehnice si in acest sens va transmitem atasat Anexa nr. 9 cu situatia finala a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare aplicata pentru schimbari tehnice pentru diferite proiecte.”

In legatura cu costurile ocazionate de repararea matritelor, SC X X Romania SRL sustine :”[...] tot in vederea fabricarii de bunuri, Societatea a suportat in perioada analizata si anumite costuri legate de matrite [...], mai exact, servicii de reparatie prestate de catre persoane imposabile din Comunitate asupra unor matrite care au fost achizitionate ulterior de catre Societate.”

1. Cheltuieli de cercetare-dezvoltare generica

Petenta retine in sustinerea punctului sau de vedere urmatoarele constatari ale echipei de inspectie fiscala:

”- [...] nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA in quantum de **X lei** aferente acestor cheltuieli din urmatoarele considerente:

- acest contract se refera doar la brevete de inventie si know-how-ul aferent, fara a se face vreo mentiune separata la alte drepturi de proprietate intelectuala care sunt folosite de catre Societate;

- in baza documentelor prezentate de catre Societate pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale, aceasta nu a putut demonstra in mod clar care sunt drepturile de proprietate intelectuala folosite de catre Societate pe parcursul anului 2015 precum si care sunt proiectele care au beneficiat de utilizarea acestor drepturi;

- societatea nu era obligata sa achite redevente catre X Automotive Benelux pentru drepturile de exploatare a brevetelor pentru toate produsele vândute, având in vedere faptul ca acestea nu erau protejate din punct de vedere al drepturilor de proprietate intelectuala in România sau in alte tari in care se efectua livrarea bunurilor;

- cheltuielile de cercetare-dezvoltare generica efectuate de catre Societate nu au fost incluse in costul de productie.”

Fata de acestea, contestatara aduce urmatoarele argumente in sustinerea punctului sau de vedere:

1.1. Contractul de sub-licenta incheiat intre Societate si X Automotive Benelux

Petenta considera a fi irelevanta din punct de vedere al exercitarii dreptului de deducere al TVA invocarea de catre organele de inspectie fiscala a faptului ca in contractul incheiat intre Societate si X Automotive Benelux nu exista o identificare clara si separata a proprietatilor intelectuale si a know-how-ului la care se refera deoarece acest aspect este „*pur formal care tine de libertatea contractuala a partilor, nefiind o cerinta legala*”. In aceeași ordine de idei, societatea mai precizeaza :” [...] *acest contract este un cadru general care are scopul de a servi ca baza legala pentru achizițiile de drepturi de proprietate intelectuala de catre Societate. [...], acest contract nu poate include toate detaliile specifice privind tipurile de drepturi intelectuale care sunt tranzactionate intre cele doua societati.*”

In legatura cu obiectul contractului, SC X X Romania SRL sustine ca acesta nu cuprinde doar drepturile de proprietate intelectuala patentate, sustinandu-si punctul de vedere cu paragrafele 1.4, 1.5, 1.9 si 1.12 de la sectiunea Definitii Generale din Contract care definesc drepturile de proprietate intelectuala, Know-how-ul si informatiile tehnice, astfel:

- „1.4 [...]: „Drepturi de proprietate intelectuala” se refera la brevete, drepturi asupra bazelor de date, drepturi asupra formatelor si drepturi de topografie (inclusiv daca sunt sau nu inregistrate, inclusiv cele in curs de inregistrare) si know-how;

-1.5 [...]: „Know-how” se refera la orice know-how descris prin informatiile furnizate care nu este protejat printr-o lege speciala cu drepturi de proprietate intelectuala dar care nu este inca de domeniul public, si va cuprinde, printre altele: Rezultatele din activitati de dezvoltare, cum ar fi proiecte, formule, imbunatatiri, descoperiri si software; Desene tehnice si specificatii; si Secrete comerciale.

1.9 [...]: „Drepturi de proprietate intelectuala” se refera la proprietatea intelectuala pentru care se acorda licenta lui CA Benelux care, la rândul sau are drept de a acorda sub-licenta [...].Drepturile de proprietate intelectuala acordate sub licenta vor cuprinde toate drepturile de proprietate intelectuala generate in cadrul activitatilor R&D de baza (generice) precum si drepturile de proprietate intelectuala generate de activitatile R&D aplicata inainte de 1 ianuarie 2009;

1.12 [...]: "Informatii tehnice" se refera la orice informatie scrisa sau orala, de exemplu desene, material ilustrativ, carduri, filme, specificatii tehnice sau orice alte descrieri tehnice, inclusiv specificatii de calitate si testare si alte date de know-how, care sunt disponibile in acest moment pentru CA Benelux.”

Contestatară prezintă exemple de brevete aferente unor tehnologii utilizate în fabricarea de produse comercializate de către Societate care au fost prezentate echipei de inspectie fiscala în timpul controlului „cu scopul de a intelege concret, faptul ca aceste costuri inregistrate de Societate sunt

strict legate de activitatea sa principala". Exemplele de brevete sunt insotite de o scurta descriere a tehnologiei si sunt urmatoarele: US8069844 / EP2066518, EP2199588, WO2015091236, US7398769, US7191767, EP2786101, EP1736744, EP2146083, US2007074568 , DE102005047542, US6070337, WO2007036480, US7191767, US7866339, US7828010, DE10315506, US8102094, US7690692, WO2008009653, US7579727, WO2005026552, US6152687, WO2005038259, WO2015055666.

Petenta sustine faptul ca redeventa platita de catre Societate este „si pentru alte drepturi de proprietate intelectuala cât si pentru know-how” iar organele de inspectie fiscala „nu au solicitat informatii suplimentare din partea Societatii cu privire la aceste tipuri de drepturi de proprietate intelectuala”. De asemenea, societatea face referire la lista brevetelor pentru care tehnologia aferenta a fost utilizata in productie in timpul anului 2015 comunicata cu ocazia discutiei finale.

In legatura cu contractul de licenta principal si cu contractele de sub-licentiere subsecvente, societatea precizeaza ca acestea „confera dreptul de utilizare a unui numar semnificativ de creatii intelectuale, a caror protectie este conferita sub o serie de forme juridice, de exemplu brevete, know-how, drepturi de autor (pentru bazele de date si programele IT) [...]” si subliniaza faptul ca solutiile tehnice asa cum sunt prezentate in brevete nu pot fi puse in practica fara partea de know-how aferenta proceselor respective.

In legatura cu mentiunea facuta de organele de inspectie fiscala in cuprinsul actului de control, respectiv “atât in prevederile legale internationale, cât si in cele nationale (Legea 64/1991 privind brevetele de inventie), solicitantul brevetului de inventie este obligat ca cererea de brevet pe care o depune sa o completeze astfel încât sa contina suficiente informatii tehnice pentru a permite unei persoane de specialitate in domeniu ca, fara niciun aport inventiv, sa realizeze inventia asa cum a fost ea revendicata si sa permita tertilor sa inteleaga contributia pe care inventia revendicata o aduce la stadiul tehnicii”, contestatara sustine urmatoarele:

- „cerintele prevazute de catre legislatia specifica privind protejarea drepturilor de proprietate intelectuala mentionate mai sus nu sunt relevante in a stabili daca Societatii i-ar fi fost necesare si know-how-ul oferit de catre X Automotive Benelux, pe lângă informatiile tehnice din cererea de brevet”;

- „din perspectiva practicii in domeniu, descrierea din cadrul unui brevet / unei cereri de brevet nu poate surprinde in mod fidel toate implicatiile necesare pentru **implementarea in mod complet** a solutiei tehnice”.

De asemenea, in legatura cu corelatia dintre serviciile prestate sau care urmau sa fie prestate si contrapartida obtinuta, respectiv remuneratia convenita prestatorului, petenta sustine ca „nu este relevanta in ceea ce priveste acordarea dreptului de deducere al TVA” , aceasta corelatie fiind „utila cel mult pentru verificarea daca baza impozabila din punct de vedere al TVA a serviciilor respective a fost stabilita in mod corect”.

In schimb, considera ca s-ar fi impus ca organele de inspectie fiscala sa analizeze daca serviciile respective au fost achizitionate de societate in vederea desfasurarii operatiunilor pentru care se permite exercitarea dreptului de deducere al TVA. Petenta sustine ca a furnizat echipei de inspectie fiscala documente justificative si informatii suficiente in vederea sustinerii dreptului de deducere al TVA aferent serviciilor achizitionate de la X Automotive Benelux.

X X Romania SRL considera ca „discrepanțele [...] cu privire la varianta originala a contractului de sub-licentiere incheiat de catre Societate cu X Automotive Benelux BVBA in limba engleza si traducerea autorizata a acestuia in limba româna” „nu sunt in masura sa puna in discutie dreptul de deducere al TVA aferente serviciilor”, acestea fiind de natura formala. Astfel, „exercitarea dreptului de deducere a TVA este un drept fundamental” iar „exercitarea dreptului de deducere a TVA nu poate fi refuzata ca urmare a nerespectarii unor conditii pur formale”.

1.2. Protectia drepturilor de proprietate intelectuala

In legatura cu acest aspect contestatara sustine faptul ca „protejarea celor mai multe dintre solutiile tehnice ale Titularului [...] este o decizie comerciala a acestuia, ce nu poate avea implicatii asupra contractelor de licenta pe care acesta le incheie. [...] dreptul de utilizare a inventiilor, know-how-ului, bazelor de date etc se naste in temeiul Contractului de Licenta principal si al contractelor de sub-licenta, iar nu ca urmare a protejarii acestora in România”. SC X X Romania SRL subliniaza faptul ca „Utilizarea [...] unui drept de proprietate intelectuala, cu acordul titularului ” fara a fi protejat in Romania, „nu poate avea ca efect incadrarea redeventelor in prestatii de alta natura”.

Societatea ataseaza in sustinerea punctului sau de vedere Anexa 11 care contine „informatii detaliate cu privire la tarile in care s-au efectuat livrari de bunuri produse de catre Societate cu ajutorul inventiilor protejate in tarile respective”. Petenta explica ca din totalul vanzarilor aferente perioadei mai – octombrie 2015 in suma de X RON, suma de X RON „se refera la vânzari efectuate in tari (inclusiv România) in care drepturile de proprietate intelectuala sunt protejate din punct de vedere legal ” iar X X Romania SRL „nu ar putea efectua aceste vânzari daca nu ar beneficia de aceste drepturi de proprietate intelectuala pe care le-a achizitionat de la X Automotive Benelux”. In sustinerea ei, societatea mai ataseaza si Anexa 12 ce contine listari din Registrul European al Patentelor „dar si informatii tehnice cu privire la natura acestor drepturi si legatura directa a acestora cu specificul activitatii economice desfasurate de catre Societate”.

Totodata, petenta depune Anexa 13 care contine listari din Registrul European al Patentelor care sa vina in sprijinul sau, avand in vedere constatarile echipei de inspectie fiscala care au observat ca „exista tari in care inventiile nu sunt protejate si care au fost luate in considerare la

stabilirea sumei de X lei: Austria, Belgia, Cehia, Polonia, Portugalia, Slovacia, Ungaria”.

In legatura cu mentiunile organelor de inspectie fiscala din cuprinsul actului de control, respectiv:

- faptul că „există țări în care invențiile sunt protejate și în care societatea nu a vândut niciun produs în perioada verificată mai - octombrie 2015. Astfel, contribuabilul identifică 41 de invenții protejate în Japonia și alte 30 în Coreea, țări în care volumul vânzărilor în perioada mai- octombrie 2015 este 0. [...] Totalul vânzărilor în aceste state deține o pondere însemnată în totalul vânzărilor. De exemplu în luna septembrie 2015, dintr-un total de vânzări către clienți neafiliați de X lei, vânzările totale către clienți neafiliați din țări pentru care nu s-a prezentat niciun brevet de invenție au fost de X lei (31,66%)”.

- „chiar dacă în anumite state există invenții brevetate/protejate de titularul acestora, respectiv de către firma X Automotive GmbH, nu înseamnă automat că produsele vândute în aceste state au încorporate respectivele invenții protejate în acele state. De exemplu pentru Mexic s-a prezentat un singur brevet de invenție obținut în anul 2012. Pentru SUA s-au prezentat 75 brevete de invenție, dar societatea vinde în această țară doar către un singur client neafiliat, iar valoarea produselor vândute este foarte mică”.

Contribuabilul considera ca „volumul livrărilor de bunuri efectuate de către Societate în țările în care respectivele invenții au fost protejate nu este relevant în cazul de față. [...]. Societatea a demonstrat faptul că livrările de bunuri respective au fost efectuate în țări în care tehnologiile aferente sunt protejate din punct de vedere al drepturilor de proprietate intelectuală. ”

X X Romania SRL precizeaza ca din punct de vedere al TVA, legislatia nu conține vreo prevedere cu privire la încadrarea/definiția redevențelor/licențelor și/sau cu privire la vreo limitare a acestora în funcție de legislația corespunzătoare privind protecția drepturilor de proprietate intelectuală, astfel principalul criteriu care trebuie analizat în vederea stabilirii dreptului de deducere din punct de vedere al TVA este dacă acestea sunt direct legate de activitatea economică a societății. Mergand mai departe cu ideea, petenta afirma “Faptul că anumite astfel de drepturi [...] nu sunt protejate în România sau în alte țări din punct de vedere al legislației specifice aplicabile în acest sens, este irelevant din perspectiva dreptului de deducere a TVA aferente. [...] acest lucru nu înseamnă [...] că aceste drepturi nu au fost folosite pentru activitatea economică a Societății.”

Din punctul de vedere al contribuabilului „recunoașterea de către organele de inspecție a obligației de plată a TVA aferente acestor achiziții este [...] o confirmare a faptului că aceste achiziții reprezintă operațiuni impozabile (servicii) din punct de vedere al TVA”.

Facand trimitere la art. 133 alin 2 din Lg. 571/ 2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, petenta sustine „[...] taxarea acestor servicii în Romania, respectiv la locul unde este stabilit beneficiarul (Societate) reprezintă înca un argument în susținerea faptului că aceste servicii au fost achiziționate pentru scopul desfășurării activității economice a Societății. În oricare alt caz în care s-ar considera că aceste servicii nu au fost achiziționate pentru scopul desfășurării activității economice a Societății, nu ar fi aplicabile regulile de la art. 133, alin. (2) din Codul Fiscal aplicabil până la data de 31.12.2015 privind stabilirea locului prestării a serviciilor prestate între persoane impozabile”.

Contestatară face trimitere și la pct. 13 alin. (10) din H.G. 44/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a art. 133 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și menționează „dacă [...] nu a existat o obligație legală din partea Societății de a achita redevențe către X Automotive Benelux pentru brevetele aferente soluțiilor tehnice care nu sunt protejate în România sau în alte țări în care au fost livrate bunuri de către Societate, nu am mai putea vorbi despre o prestare de servicii efectuată de către X Automotive Benelux către Societate [...]”.

X X Romania SRL sustine ca atata timp cât „organele de inspecție fiscală pun la îndoială însăși realitatea serviciilor achiziționate de către Societate de la X Automotive Benelux”, nu trebuie efectuată o ajustare doar a TVA deductibilă aferentă taxării inverse deoarece „acest lucru ar pune în discuție principiul neutralității taxei”. Societatea considera ca trebuie anulată atât TVA colectată, cât și TVA deductibilă și aduce în susținerea punctului sau de vedere un răspuns emis de către Ministerul Finanțelor Publice, prin Direcția de Legislație în domeniul TVA, anexat în copie.

De asemenea, contestatară menționează existența mai multor decizii emise de Curtea Europeană de Justiție „nefavorabile abordării autorităților fiscale de a refuza dreptul de deducere pentru o operațiune pentru care s-a aplicat mecanismul taxării inverse” dintre care o menționează pe cea din cazurile conexe C-95/07 C-96 /07 Ecotrade SpA împotriva Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3.

1.3. Includerea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare generica in costul de productie

În legătura cu acest aspect, contestatară menționează ca s-a luat decizia „reconsiderării tratamentului contabil astfel încât aceste costuri cu cercetarea-dezvoltarea să fie incluse în costul de producție deoarece contractul de sub-licență dintre X Automotive Benelux și Continental X Romania SRL are o componentă legată atât de vânzare, cât și de producție”. Se mai menționează, „acest lucru a fost deja confirmat în scris de către Societate prin Nota explicativă care a fost transmisă echipei de inspecție fiscală”.

Din perspectiva societatii, „*acest tratament este ... în conformitate cu reglementările contabile aplicabile prevăzute de Ordinul 1802/2014 privind aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*”. In concluzie, „*aceste cheltuieli se vor regăsi în totalitate în costul producției ce va fi vândută de către Societate*”. Societatea precizeaza ca acest lucru va fi efectuat „*independent de tratamentul din punct de vedere al TVA și / sau de concluziile organelor de inspecție fiscală*” si „*având în vedere faptul că în conformitate cu reglementările, în costul de producție sunt incluse toate costurile/cheltuielile direct atribuibile producerii bunurilor respective*”.

Facand legatura cu TVA aferenta acestor cheltuieli, petenta considera „*includerea acestor cheltuieli de cercetare-dezvoltare în costul bunurilor produse*” ca fiind o „*dovada suficientă pentru susținerea exercitării dreptului de deducere a TVA respective*” si aduce in sustinere decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) în cazul C-98/98 Commissioners of Customs & Excise împotriva Midland Bank plc.

De asemenea, SC X X Romania SRL subliniaza ca decizia de includere a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare în costul produselor rezultă din interpretarea reglementărilor contabile aplicabile prevăzute de Ordinul 1802/2014 aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate si ca acest tratament obligatoriu prin lege este o dovada suficienta pentru sustinerea exercitarii dreptului de deducere a TVA respective. Se mentioneaza, in acest sens, decizia CJUE pronuntata in cazul C-98/98, unde Curtea a stabilit faptul ca pe de o parte exercitarea dreptului de deducere necesita existenta unei legaturi directe si imediate intre achizitiile efectuate si activitatea cu drept de deducere desfasurata si pe de alta parte, a stabilit ca atunci cand anumite cheltuieli (aferele unor achizitii) sunt parte a costului unui produs livrat de persoana ce efectueaza achizitia, se considera ca exista deja o legatura directa intre achizitiile efectuate si activitatea cu drept de deducere desfasurata si, in consecinta, se poate exercita dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor respective.

2. Cheltuieli de cercetare-dezvoltare aplicată - „schimbări tehnice pentru diferite proiecte”

În ceea ce privește cheltuielile cu cercetarea-dezvoltarea aplicată, petenta subliniaza faptul ca „*dreptul de deducere a TVA se exercită pe baza intenției de a utiliza anumite servicii achiziționate în scopul desfășurării de activități economice care permit exercitarea dreptului de deducere și nu pe baza utilizării efective*” si aduce in discutie pct. 45 alin. (1) si (6) din Normele de Aplicare a Titlului VI din Codul Fiscal, în sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal.

Petenta, avand in vedere prevederile legislative amintite anterior, concluzioneaza: *„intenția legiuitorului este aceea de a le acorda persoanelor impozabile care desfășoară operațiuni care dau drept de deducere a TVA dreptul de a-și deduce TVA strict pe baza intenției de a desfășura astfel de activități economice; [...] intenția legiuitorului este inclusiv aceea de a le acorda persoanelor impozabile care desfășoară operațiuni care dau drept de deducere a TVA dreptul de a-și păstra dreptul de a deducere TVA chiar și în cazul în care bunurile/serviciile în cauză nu mai sunt utilizate efectiv în astfel de activități economice (din motive obiective)”*.

Contribuabilul considera ca nealocarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare pe proiecte tehnice *„nu poate fi invocat drept argument legal pentru neacordarea dreptului de deducere”*. In acelasi timp, mentioneaza ca *„aceste cheltuieli au fost alocate unor proiecte tehnice și în acest sens vă transmitem atașat Anexa nr. 9 cu situația finală a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare aplicată pentru schimbări tehnice pentru diferite proiecte”*.

In legatura cu situatia finala a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare aplicată pentru schimbări tehnice inaintata echipei de inspectie si intocmita in anul 2016, avand in vedere mentiunile echipei de control din Raportul de inspectie fiscala, petenta sustine *„dorim să subliniem faptul că însăși efectuarea regularizării constituie o dovadă a faptului că respectivele cheltuieli au fost alocate unor proiecte specifice, având în vedere că a fost stabilită situația finală a cheltuielilor”*.

Pentru toate cele de mai sus, SC X X Romania considera ca *„nu există temei legal pentru respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor cheltuieli de cercetare-dezvoltare atâta timp cât acestea sunt direct alocabile proiectelor și prin urmare direct legate de activitatea de producție desfășurată de către Societate”*.

3. Cheltuielile cu reparațiile matrițelor

In legatura cu acest aspect societatea anexeaza copii dupa toate facturile de reparatii matrite si expune motivele pentru care echipa de inspectie fiscala a respins TVA aferent acestor operatiuni, respectiv:

„-o parte din aceste reparații s-au efectuat la matrițe care nu se aflau în proprietatea Societății;

-nu s-au prezentat documente justificative din care să rezulte faptul că reparațiile au fost efectuate în beneficiul Societății.”

Facand referire la facturile nr. 157034977si nr. 157034978, ambele emise la data de 19 mai 2015 de catre Vallotech SA, petenta sustine ca *„Societatea și-a exprimat intenția clară de a achiziționa matrițele asupra cărora s-au efectuat serviciile de reparație încă din luna februarie 2015”* si ataseaza in sustinerea punctului sau de vedere ofertele transmise. De asemenea mai precizeaza faptul ca valoarea reparatiilor a fost inclusa in pretul final al matrițelor. Contribuabilul ataseaza in sustinere si copii ale

facturilor emise de Vallotech SA pentru livrarea matrițelor în cauză (Anexa nr. 17). X X Romania SRL sustine ca reparatiile „*au fost efectuate cu intenția clară de a beneficia de acestea ulterior în desfășurarea activității economice*”, ele „*fiind imediat achiziționate [...] și utilizate în activitatea economică proprie*”.

În legătura cu reparatiile efectuate la matrițe care nu au intrat în proprietatea petentei, aceasta menționează „*serviciile de reparație au fost suportate de către Societate în vederea utilizării matrițelor pentru fabricarea de bunuri de către Vallotech SA, cu ajutorul respectivelor matrițe, și livrării acestora către Societate pentru a fi folosite în activitatea sa economică*”.

Pe cale de consecință, petenta menționează ca „*dreptul de deducere a TVA se exercită pe baza intenției de a utiliza anumite servicii achiziționate în scopul desfășurării de activități economice care permit exercitarea dreptului de deducere și nu pe baza utilizării sau proprietății efective asupra unor bunuri*”.

De asemenea, contribuabilul precizează că nicio prevedere din Codul Fiscal nu restricționează în vreun fel „*dreptul de deducere a TVA aferent unor cheltuieli cu serviciile legate de anumite bunuri, de deținerea dreptului de proprietate asupra bunurilor respective*”. Pentru aceasta petenta consideră că dacă atata timp cât cheltuielile cu reparatiile sunt direct legate de activitatea de producție desfășurată de către Societate, „*nu există temei legal pentru respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor cheltuieli*”.

SC X X Romania SRL consideră că respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii de cercetare-dezvoltare generică, a serviciilor de cercetare-dezvoltare aplicativă și a serviciilor de reparație a matrițelor efectuate de către Societate, „*este nefondată și fără temei legal*” și contravine prevederilor menționate în legislația comunitară și locală în materie de TVA și constituie un abuz.

În drept, contribuabilul își fundamentează argumentele pe dispozițiile următoarelor acte normative și decizii ale CJUE: Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, H.G. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Titlului VII din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Lg. nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, Legea Contenciosului Administrativ nr. 554/2004, Decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene C-95/07 C-96 /07 Ecotrade SpA împotriva Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3, Decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene C-98/98 Commissioners of Customs & Excise împotriva Midland Bank plc, Decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene C-37/95 „Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV”, Decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian, Decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene C-257/11 Gran Via Moinesti

împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) și Administrației Finanțelor Publice București Sector 1.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/2016, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Brașov au constatat următoarele:

Verificarea a avut ca obiectiv cererile de rambursare TVA formulate prin deconturile:

-Decont nr. INTERNT-77183818-2015/ 24.08.2015, suma solicitata la rambursare=X lei (rambursare cu control ulterior aferenta perioadei mai- iulie 2015),

-Decont nr. INTERNT-78053154-2015/ 21.09.2015, suma solicitata la rambursare=X lei (rambursare cu control ulterior aferenta lunii august 2015),

- Decont nr. INTERNT-79814647-2015/ 22.10.2015, suma solicitata la rambursare=X LEI (rambursare cu control ulterior aferenta lunii septembrie 2015),

- Decont nr. INTERNT-81799168-2015/ 23.11.2015, suma solicitata la rambursare=X LEI (rambursare cu ctr. anticipat aferenta lunii octombrie 2015).

In urma controlului, echipa de inspectie fiscala a stabilit obligatii fiscale suplimentare, respectiv TVA in suma totala de X lei si accesorii aferente in valoare totala de X lei.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. X/2016 s-a stabilit ca societatea nu are drept de deducere a TVA in suma de X lei, din care societatea a contestat urmatoarele sume:

1. TVA aferenta redeventelor facturate de catre firma X Benelux din Belgia, in valoare de **X lei** (X lei x 24%),

2. TVA pentru o parte din cheltuielile de cercetare-dezvoltare aplicata facturate de firma X Automotive GmbH din Germania, in valoare de **X lei** (X lei x 24%),

3. TVA aferenta cheltuielilor cu reparatii matrite care nu se afla in proprietatea societatii in suma de **X lei**.

Total TVA contestata este in suma de X lei, din care X lei aferenta perioadei mai-septembrie 2015 (deconturi de TVA solutionate cu control ulterior) stabilita si ca TVA suplimentara de plata cu calculul si stabilirea de accesorii si X lei aferenta lunii octombrie 2015 (decontul de TVA solutionat cu control anticipat), nestabilita si ca TVA suplimentara de plata, pentru care nu s-au stabilit accesorii.

1. TVA aferenta redeventelor facturate de catre firma X Benelux din Belgia, in valoare de X lei (X lei x 24%) - Cheltuieli de cercetare-dezvoltare generica

Firma X AUTOMOTIVE BENELUX BVBA din Belgia (denumita in contract CA Benelux) factureaza catre SC X X ROMANIA SRL in baza Contractului de sub-licenta, in vigoare de la data de 01.01.2014. Conform acestui contract X Automotive Benelux BVBA detine licenta pentru proprietatea intelectuala care face obiectul contractului, iar X X Romania SRL are calitatea de Sublicentiat.

În cazul de fata echipa de inspectie fiscala a analizat dacă redeventele achitate au legătura cu activitatea economica desfasurata de beneficiar, dacă contribuie la realizarea și vanzarea produselor finite.

Obiectul contractului: „Licenta acordata”, prevede ca CA Benelux acorda Sublicentiatului o sub-licenta neexclusiva, netransferabila, in masura in care CA Benelux este indreptatita sa acorde astfel de sub-licente, pentru a folosi Proprietatea intelectuala licentiata in teritoriul de licenta, pentru dezvoltarea, fabricarea, vanzarea, oferta spre vanzare, importul, exportul, posesia de produse pentru industria automobilelor pe durata acestui contract. Autorizatia anterioara include si permisiunea de a utiliza Informatiile tehnice.

SC X X ROMANIA SRL a aplicat taxare inversa si a inregistrat, atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa colectata suma totala de X lei, conform Legii 571/2003, art. 157, alin. 2.

Din analiza documentelor si a justificarilor prezentate in timpul inspectiei fiscale s-au constatat urmatoarele: obiectul contractului nu este identificat clar si contine clauze prin care nu se garanteaza faptul ca firma X Automotive GmbH, respectiv sublicentiatul X Automotive Benelux, detine si este indreptatita sa acorde dreptul de exploatare pentru inventii. Nimeni nu poate fi obligat sa plateasca un serviciu care nu poate fi prestat de furnizor, respectiv SC X X ROMANIA SRL nu este obligata sa plateasca o redeventa pentru un drept de folosinta pe care nu il detine pentru ca licentiatul la randul sau nu este indreptatit legal sa acorde acest drept de folosinta. Ca urmare redeventa solicitata nu are la baza o contraprestatie bine stabilita, respectiv nu exista o legatura directa cu intreaga activitate economica desfasurata de societate, respectiv cu toate produsele vandute de societate si pentru care se solicita plata acestor redevente.

Referitor la includerea cheltuielilor cu redeventele in costul de productie al produselor finite, in timpul inspectiei fiscale s-a solicitat, de mai multe ori, atat in scris, cat si oral, sa se explice motivul pentru care redeventele facturate de firma din Belgia nu au fost incluse in costul de productie, desi baza de calcul cuprindea toate produsele realizate si vandute de societate.

Prin punctul de vedere prezentat in data de 30.03.2016 societatea declara ca va reconsidera modul de calcul al costului de productie la nivelul societatii si va include, retroactiv pe anul 2015, contravaloarea redeventelor achitate catre firma din Belgia in costul produselor finite. Cu toate acestea, nici anterior inceperii inspectiei fiscale, respectiv in anul 2015, nici in timpul inspectiei fiscale nu a avut o astfel de abordare. De fapt, societatea nu a luat in considerare la stabilirea pretului de productie al produselor finite valoarea redeventelor facturate de CA Benelux, considerand ca aceste redevente nu au legatura cu produsele realizate, ci cu veniturile realizate de societate. De asemenea, societatea

nu a inregistrat aceste redevente in contul 612 – Cheltuieli cu redeventele si chiriile”, ci in contul 628 – „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”.

Avand in vedere cele prezentate anterior, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu are drept de deducere a TVA aferenta redeventelor facturate de X Automotive Benelux, conform Legii 571/2003, art. 145, alin. 1, alin. 2 si art. 146, alin. 1, lit. b, coroborate cu prevederile OG 92/2003, art. 6, art. 8, art. 65, argumentele fiind urmatoarele:

TVA in valoare de X lei este aferenta unor redevente facturate lunar în baza unui contract de sub-licenta încheiat cu firma X Automotive Benelux BVBA, firma care face parte tot din grupul X, cu sediul în Belgia. Echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea nu are drept de deducere a TVA in suma de X lei aferenta redeventelor facturate de X Automotive Benelux, conform Legii 571/2003, art. 145, alin. 1, alin. 2 si art. 146, alin. 1, lit. b, coroborate cu prevederile OG 92/2003, art. 6, art. 8, art. 65, argumentele fiind urmatoarele:

- Contractul de sublicenta incheiat intre Societate si X Automotive Benelux este un cadru general, nu are un obiect identificat in mod clar, astfel incat sa se stabileasca care este legatura directa si imediata intre proprietatile intelectuale licentiate si veniturile realizate de societate in perioada verificata.

- Brevetele de inventie beneficiaza de protectie legala doar in tarile in care titularul acestora a inregistrat brevetele, drept pentru care doar pentru aceste tari titularul brevetelor poate acorda un drept exclusiv/neexclusiv de exploatare a inventiilor;

- O inventie care nu este protejata pe un anumit teritoriu (tara) poate fi liber exploatarea in acel teritoriu de orice persoana care produce, achizitioneaza, vinde produsele care sunt rezultat al inventiilor brevetate, in acel teritoriu.

- Firma X Automotive Benelux nu poate pretinde plata unor redevente pentru drepturi pe care nu le detine (pentru produsele care nu sunt rezultatul inventiilor brevetate si pentru produse care sunt achizitionate, produse sau vandute in teritorii in care inventia nu este protejata legal), respectiv X X Romania SRL nu are drept de deducere a TVA pentru un serviciu de care nu

beneficiaza/nu va beneficia, in cazul de fata dreptul legal de a utiliza inventiile brevetate.

- In baza documentelor justificative prezentate in timpul inspectiei fiscale si dupa incheierea inspectiei fiscale (anexele la punctul de vedere inregistrat la AJFP Brasov- Inspectie Fiscala in data de 30.03.2016), rezulta ca societatea nu era obligata sa achite redevente pentru drepturile de exploatare a brevetelor pentru toate produsele vandute (asa cum rezulta din sumele facturate de furnizor), cel mult pentru o parte dintre acestea, cu conditia identificarii produselor care incorporeaza inventii ce sunt protejate, pe teritoriul Romaniei si/sau in tarile in care sunt vandute produsele respective.

- Faptul ca aceste redevente nu au fost incluse in costul de productie al bunurilor arata ca societatea cunostea de la inceput ca redeventele facturate de sublicentiar nu se refera la toate produsele vandute.

„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) operatiuni taxabile;

b) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrarii/prestarii se considera ca fiind in strainatate, daca taxa ar fi deductibila, in cazul in care aceste operatiuni ar fi fost realizate in România;

c) operatiuni scutite de taxa, conform art. 143, art. 144 si art. 144¹;

„ART. 146 Conditii de exercitare a dreptului de deducere

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

[...] b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să detină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);

2. Cheltuieli de cercetare-dezvoltare aplicată - „schimbări tehnice pentru diferite proiecte” -, facturate de catre firma X Automotive GmbH din Germania, cu TVA nedmis la deducere in suma de X lei

S-a constatat ca firma X Automotive GmbH a facturat lunar sume reprezentand cheltuieli de cercetare-dezvoltare, fara a avea anexate alte documente justificative. La aceste sume societatea a aplicat lunar taxare inversa si a inregistrat in evidenta contabila si in deconturile de TVA, atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa colectata TVA aferenta. În cazul de fata echipa de inspectie fiscala a analizat dacă cheltuielile de cercetare-

dezvoltare aplicată - „schimbări tehnice pentru diferite proiecte” au legătura cu activitatea economică desfășurată de beneficiar, dacă contribuie la realizarea și vânzarea produselor finite.

Pentru justificarea sumelor estimate facturate de către X AUTOMOTIVE GmbH, la nota explicativă nr. 1 a fost anexată o Situație cu proiectele individuale aflate în desfășurare în anul 2015 și cu sumele estimate în euro și în lei ca se vor cheltui în acest an pentru realizarea obligațiilor asumate prin contractul de cercetare-dezvoltare aplicat de către prestatorul X Automotive GmbH (anexa nr. 2).

Din analiza acestei situații a rezultat că există sume care nu sunt alocate pentru un anumit client/produs, ci sunt denumite „schimbări tehnice pentru diferite proiecte”. Conform tabelului din anexa nr. 2, totalul sumelor în lei estimate pentru aceste „schimbări tehnice pentru diferite proiecte” este de X lei.

Conform contractului de prestări servicii de cercetare-dezvoltare aplicat, încheiat cu prestatorul X Automotive din Germania, serviciile trebuie prestate în baza unor proiecte individuale. De asemenea, la pct. 5 din contract intitulat „Compensatii” se stipulează că Antreprenorul principal, respectiv SC X POWETRAN ROMANIA SRL va rambursa cheltuielile efectuate pentru fiecare proiect individual. Din analiza situației prezentate în anexa nr. 2 la Nota explicativă nr. 1 s-a constatat că sunt incluse în valoarea serviciilor facturate și anumite sume pentru care nu sunt identificate proiecte individuale, denumite generic „schimbări tehnice pentru diferite proiecte”.

Având în vedere faptul că aceste sume reprezentând „schimbări tehnice pentru diferite proiecte” nu sunt atribuite/alocate unui anumit proiect individual, echipa de inspecție fiscală a considerat că societatea nu are drept de deducere a TVA aferentă acestor sume, deoarece nu reprezintă contravaloarea unor servicii prestate sau care vor fi prestate în beneficiul SC X X ROMANIA SRL, conform Legii 571/2003, art. 145, alin. 1, alin. 2 și art. 146, alin. 1, lit. b.

TVA pentru care societatea nu are drept de deducere s-a calculat astfel:

- Ponderea sumei facturate lunar în total suma estimată de facturat:

$$x8 = 9.18\%$$

- Sume facturate lunar pentru care nu s-au identificat proiecte individuale, calculate în funcție de total suma pentru care nu s-au identificat proiecte individuale:

$$x = x \text{ lei}$$

Rezulta TVA fără drept de deducere pentru perioada mai-octombrie 2015:

$$X \text{ lei} * 6 \text{ luni} = X \text{ lei.}$$

Organele de inspectie fiscala analizand sustinerile din contestatie, unde la pag. 21 se precizeaza urmatoarele: “*va aducem la cunoștința faptul ca aceste cheltuieli au fost alocate unor proiecte tehnice și în acest sens va transmitem atașat Anexa nr. 9 cu situația finala a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare aplicata pentru schimbarile tehnice pentru diferite proiecte*”, isi exprima prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei urmatoarea opinie:

- din analiza tabelului prezentat în anexa nr. 9 nu rezulta denumirea proiectelor pentru care s-au alocat, se intituleaza la fel “*schimbari tehnice pentru diferite proiecte*”. De asemenea, o parte din numerele de identificare a proiectului la nivelul grupului X (DG) din anexa nr. 8 nu se mai regasesc și în anexa nr. 9 (de exemplu: DG-014569, DG-038986, DG-039594) și invers (de exemplu: DG-031286, DG-040459, DG-035610). Din analiza numerelor de identificare a proiectelor care se regasesc în ambele anexe, rezulta diferente foarte mari între sumele estimate initial (anexa nr. 8) și sumele din anexa nr. 9. Astfel, dacă initial valoarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare aplicata a fost estimata la suma totala de X lei, totalul tabelului din anexa nr. 9 este de X lei (de 7 ori mai mica).

-de asemenea, din analiza tabelului din anexa nr. 9 nu rezulta la ce data este intocmit și dacă s-au efectuat regularizari, cum s-au efectuat aceste regularizari (a fost emisa o factura de stonare ?).

Ca urmare, din analiza anexei nr. 9 **NU rezulta ca aceste cheltuieli au fost alocate unor proiecte specifice care au legătura directa cu activitatea de producție a SC X X ROMANIA SRL.**

În ceea ce privește cheltuielile cu cercetarea-dezvoltarea aplicata facturate de firma X Automotive GmbH, pentru care s-a considerat ca societatea nu are drept de deducere a TVA în suma de X lei, s-a constatat ca o parte din cheltuielile de cercetare-dezvoltare aplicata estimate nu au fost alocate la începutul anului 2015 pentru anumite proiecte individuale. Ca urmare societatea nu a demonstrat ca exista o legatura directa si imediata între sumele facturate si contraprestatia care urma sa fie efectuata de acest furnizor.

Anexa nr. 3 la Punctul de vedere prezentat în data de 30.03.2016 reprezinta o regularizare a cheltuielilor cu cercetarea-dezvoltarea, regularizare care se efectueaza în anul urmator (nu în perioada verificata), pe baza cheltuielilor efective cu cercetarea-dezvoltarea aplicata, conform prevederilor contractuale.

Echipa de inspectie fiscala a acordat drept de deducere a TVA pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare estimate ca se vor efectua în perioada mai-octombrie 2015, cheltuieli care au fost alocate pe proiecte si pe clienti ai societatii. Dar nu a acordat drept de deducere a TVA pentru sumele facturate în aceasta perioada pentru care societatea nu a prezentat în timpul inspectiei fiscale documente justificative din care sa rezulte ca respectivele sume reprezinta remuneratia pentru o contraprestatie efectiva, deci nu se

incadreaza in prevederile Legii 571/2003, art. 145 alin. 1, alin. 2 si art. 146 alin. 1, lit. b.

Legatura directa dintre serviciile ce urmau sa fie prestate in baza contractului incheiat cu firma X Automotive GmbH si produsele/veniturile pe care societatea urma sa le realizeze trebuia sa existe la data emiterii facturii, pentru ca exigibilitatea TVA intervine la data prestarii serviciilor/la data incasarii avansurilor pentru serviciile ce urmau sa fie prestate efectiv. Ca urmare societatea nu poate deduce intreaga suma a TVA inscrisa in facturile emise de acest furnizor, daca nu face dovada ca toate serviciile facturate sunt utilizate pentru realizarea de catre societate a unor operatiuni impozabile/scutite cu drept de deducere, in cazul de fata sumele facturate nu au fost alocate pentru un anumit client si un anumit proiect de cercetare-dezvoltare aplicata.

Faptul ca intre furnizor si societate s-a efectuat o regularizare in anul urmator (2016), regularizare ce are la baza cheltuielile efectiv suportate de firma din Germania cu cercetarea-dezvoltarea aplicata efectuata in beneficiul SC X X ROMANIA SRL nu este de natura sa influenteze dreptul de deducere a TVA din perioada mai-octombrie 2015. Aceasta regularizare nu a facut obiectul prezentei inspectii fiscale.

Avand in vedere cele expuse anterior, echipa de inspectie fiscala isi mentine punctul de vedere legat de neacordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de X lei din perioada mai-octombrie 2015, pentru cheltuielile cu cercetarea-dezvoltarea aplicata care nu au fost alocate pe client/pe produse, avand in vedere prevederile art. 145, alin. 2 si art. 146, alin. 1, lit. b din Legea 571/2003.

Urmare analizării informațiilor și înscrisurilor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu a demonstrat, fără echivoc, că în totalitatea lor, serviciile de cercetare – dezvoltare facturate de X Automotive GMBH Germania și X Automotive Benelux BVBA Belgia, sunt utilizate în folosul realizării de operațiuni care permit exercitarea dreptului de deducere conform prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu a demonstrat necesitatea și utilitatea serviciilor pentru desfășurarea activității economice.

Din analiza structurii costului de producție pentru produsele livrate extern, a rezultat că aceste cheltuieli nu au fost încorporate în totalitate în costul de producție, astfel că nu s-a făcut dovada utilității acestor servicii în ansamblul lor.

Drept pentru care echipa de inspectie fiscala a considerat ca societatea nu are drept de deducere a TVA aferenta sumelor facturate ca si "schimbări tehnice pentru diferite proiecte", deoarece nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca sumele facturate reprezinta contravaloarea unor servicii prestate sau care vor fi prestate in beneficiul SC X X ROMANIA

SRL, conform Legii 571/2003, art. 145, alin. 1, alin. 2 si art. 146, alin. 1, lit. b. S-a retinut ca nu exista o legatura directa și imediata intre valoarea acestor cheltuieli facturate și serviciile care ar trebui prestate de furnizor.

3. TVA in suma de X lei aferenta cheltuielilor cu reparatii matrite care nu se afla in proprietatea societatii.

Inspectia fiscala a constatat ca societatea a inregistrat in perioada verificata in jurnalele de cumparari facturi pentru prestari servicii de reparatii matrite care nu se aflau in proprietatea sa (12 matrite), efectuate de furnizori din Comunitate si din Elvetia. Valoarea totala a reparatiilor a fost de X lei (X euro), pentru care societatea a aplicat taxare inversa si a dedus TVA, in baza art. 133 alin. 2, art. 140, alin. 1, art. 150 alin. 2 si art. 157 alin. 2 din Legea 571/2003 in valoare de X lei.

Drept pentru care, pentru reparatiile efectuate la matritele care nu se aflau, la data efectuarii reparatiilor, in proprietatea societatii, s-au solicitat in timpul inspectiei fiscale documente justificative din care sa rezulte ca reparatiile au fost efectuate in beneficiul SC X X ROMANIA SRL si prin urmare societatea avea obligatia de a suporta aceste cheltuieli.

Singurele documente prezentate au fost 2 oferte pentru 2 matrite achizitionate (din 12 reparate) in luna iulie 2015 de la firma Vallotech din Elvetia (Anexa 4 din Punctul de vedere la proiectul de raport de inspectie fiscala inaintat in data de 30.03.2016), care nu au fost luate in considerare, avand in vedere ca achizitia a fost ulterioara reparatiilor.

Deoarece nu s-au prezentat documente justificative din care sa rezulte ca reparatiile au fost efectuate in beneficiul sau, respectiv documente din care sa rezulte obligatia SC X X ROMANIA SRL de a suporta aceste cheltuieli cu matrite ce nu ii apartin, echipa de inspectie fiscala a stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA aferenta, pentru neindeplinirea conditiilor prevazute de art. 145, alin. 2 din Legea 571/2003.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Obiectul contestatiei in suma totala de X lei reprezentand TVA neadmisa la deducere si stabilita suplimentar in suma de X lei si accesoriile aferente in suma de X lei se compune din:

1. a) **TVA** neadmisa la deducere in suma de **X lei**, aferenta cheltuielilor de cercetare-dezvoltare **generica** facturate de catre firma X Benelux din Belgia si

b)TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei** aferenta cheltuielilor de cercetare-dezvoltare **aplicată - „schimbări tehnice pentru diferite proiecte”** -, facturate de catre firma X Automotive GmbH din Germania.

Aferent acestor sume ce totalizeaza **TVA** neadmisa la deducere in suma de **X lei accesoriile** stabilite sunt in suma de **X lei** (X lei - X lei),

2. TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei** aferenta reparatiilor de matrite si **accesoriile** aferente in suma de **X lei**.

1. Referitor la suma totală de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este învestit să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarului dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de cercetare – dezvoltare facturate de furnizorii X AUTOMOTIVE GMBH Germania și X AUTOMOTIVE BENELUX BVBA, pe considerentul că aceste cheltuieli nu au fost încorporate în totalitate în costul de producție și nu s-a făcut dovada utilității serviciilor, în condițiile în care acestea nu au analizat intenția societății de a realiza operațiuni taxabile și modul de executare a contractelor.

a) TVA aferenta redeventelor facturate de catre firma X Benelux din Belgia, in valoare de X lei (X lei x 24%) - Cheltuieli de cercetare-dezvoltare generica

În fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma de **X lei** prin neadmiterea dreptului de deducere a TVA dedusa de societate aferenta facturilor de achizitie de servicii de la firma sublicentiatoare X AUTOMOTIVE BENELUX BVBA din Belgia, la randul sau licentiata de catre firma detinatoare a brevetelor X AUTOMOTIVE GMBH din Germania. Aceasta deoarece s-a considerat ca facturile si contractul in cauza se refera la plata unor redevente pentru drepturile de exploatare a unor inventii, pentru care nu se detin de X AUTOMOTIVE BENELUX BVBA sau X AUTOMOTIVE GMBH brevete eliberate de autoritatile competente, inventiile nebeneficiind de protectie pe teritoriul Romaniei sau al statelor in care se comercializeaza produsele contestatarei. Aceste societati licentiatoare, nedetinand un drept legal de inventie brevetat/licentiat/patentat, nu pot acorda legal licente de utilizare a inventiilor altor persoane, respectiv nici contestatarei, astfel licentiatorul nu poate pretinde plata unei redevente, netransmitand legal nici un drept de proprietate intelectuala iar licentiatul nu este obligat sa plateasca pentru un drept de folosinta pe care nu il detine, pentru ca la randul sau licentiatorul nu este indreptatit legal sa acorde acest drept de folosinta. Totodata s-a stabilit ca societatea nu a facut dovada cu documente a legaturii directe si imediate intre proprietatile intelectuale ce i-ar

fi fost puse la dispozitie si veniturile realizate de societate in perioada verificata.

SC X X ROMANIA SRL a aplicat taxare inversa si a inregistrat, atat ca taxa deductibila, cat si ca taxa colectata suma totala de **X lei**, conform Legii 571/2003, art. 157, alin. 2. Organele de inspectie fiscala au inlaturat numai dreptul de deducere a TVA, fara a influenta taxa colectata.

Echipele de inspectie fiscala sustine, prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei ca a analizat dacă redeventele achitate au legătura cu activitatea economica desfasurata de beneficiar, dacă contribuie la realizarea și vanzarea produselor finite.

Asa cum se mentioneaza in RIF-ul din 31.03.2016, pentru perioada anterioara celei verificate a avut loc inspectia fiscala consemnata in RIF-ul nr F-BV 452/06.11.2015 in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere nr. F-BV 593/06.11.2015, contestata de societate si desfiintata prin Decizia de solutionare a contestatiei emisa de ANAF-DGSC in luna iunie 2016, pe motiv ca "*organele de inspectie fiscala ar fi trebuit să verifice daca ... serviciile de cercetare – dezvoltare achiziționate de contestatară au fost destinate realizării proiectelor prezentate de societate*" și "*că organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor pentru a determina necesitatea și utilitatea serviciilor de cercetare – dezvoltare achiziționate de contestatar*".

Contestatară sustine ca s-ar fi impus ca organele de inspectie fiscala sa analizeze daca serviciile respective au fost achizitionate de societate in vederea desfasurarii operatiunilor pentru care se permite exercitarea dreptului de deducere al TVA. X X Romania SRL precizeaza ca din punct de vedere al TVA, legislatia nu contine vreo prevedere cu privire la încadrarea/definiția redevențelor/licențelor și/sau cu privire la vreo limitare a acestora în funcție de legislația corespunzătoare privind protecția drepturilor de proprietate intelectuală, astfel principalul criteriu care trebuie analizat în vederea stabilirii dreptului de deducere din punct de vedere al TVA este dacă acestea sunt direct legate de activitatea economică a societății. Mergand mai departe cu ideea, petenta afirma "*Faptul că anumite astfel de drepturi [...] nu sunt protejate în România sau în alte țări din punct de vedere al legislației specifice aplicabile în acest sens, este irelevant din perspectiva dreptului de deducere a TVA aferente. [...] acest lucru nu înseamnă [...] că aceste drepturi nu au fost folosite pentru activitatea economică a Societății.*"

Organul de solutionare a contestatiei retine ca motivele de fapt consemnate si rezumate in decizia contestata si raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii acesteia au fost urmatoarele:

- Contractul de sublicenta incheiat intre Societate si X Automotive Benelux este un cadru general, nu are un obiect identificat in mod clar, astfel

incat sa se stabileasca care este legatura directa si imediata intre proprietatile intelectuale licentiate si veniturile realizate de societate in perioada verificata.

- Brevetele de inventie beneficiaza de protectie legala doar in tarile in care titularul acestora a inregistrat brevetele, drept pentru care doar pentru aceste tari titularul brevetelor poate acorda un drept exclusiv/neexclusiv de exploatare a inventiilor;

- O inventie care nu este protejata pe un anumit teritoriu (tara) poate fi liber exploatarea in acel teritoriu de orice persoana care produce, achizitioneaza, vinde produsele care sunt rezultat al inventiilor brevetate, in acel teritoriu.

- Firma X Automotive Benelux nu poate pretinde plata unor redevente pentru drepturi pe care nu le detine (pentru produsele care nu sunt rezultatul inventiilor brevetate si pentru produse care sunt achizitionate, produse sau vandute in teritorii in care inventia nu este protejata legal), respectiv X X Romania SRL nu are drept de deducere a TVA pentru un serviciu de care nu beneficiaza/nu va beneficia, in cazul de fata dreptul legal de a utiliza inventiile brevetate.

- In baza documentelor justificative prezentate in timpul inspectiei fiscale si dupa incheierea inspectiei fiscale (anexele la punctul de vedere inregistrat la AJFP Brasov- Inspectie Fiscala in data de 30.03.2016), rezulta ca societatea nu era obligata sa achite redevente pentru drepturile de exploatare a brevetelor pentru toate produsele vandute (asa cum rezulta din sumele facturate de furnizor), cel mult pentru o parte dintre acestea, cu conditia identificarii produselor care incorporeaza inventii ce sunt protejate, pe teritoriul Romaniei si/sau in tarile in care sunt vandute produsele respective.

- Faptul ca aceste redevente nu au fost incluse in costul de productie al bunurilor arata ca societatea cunostea de la inceput ca redeventele facturate de sublicentiat nu se refera la toate produsele vandute.

Analizand aceste "argumente" rezulta ca organele de inspectie fiscala considera ca "*redeventele facturate de sublicentiat nu se refera la **toate** produsele vandute*" de contestatara, ci ca erau datorate "*cel mult pentru o **parte** dintre acestea..*", astfel chiar organele fiscale emitente ale deciziei contestate nu motiveaza intreaga suma a TVA neadmisa la deducere. Se retine astfel existenta unei contradictii partiale intre motivele de fapt si solutia adoptata de organele de inspectie fiscala deoarece aceste motive sunt formulate pentru **o parte** si nu pentru **toate** achizitiile pentru care nu s-a admis exercitarea dreptului de deducere a TVA. Aceste aspecte pun in imposibilitate organul de solutionare a contestatiei sa se pronunte asupra cauzei, avand in vedere ca organele de inspectie fiscala nu cuantifica partea din TVA neadmisa la deducere pentru care s-a considerat ca achizitiile nu au legatura cu operatiunile impozabile ale societatii.

In privinta analizei efectuate de echipa de inspectie fiscala dacă redeventele achitate au legătura cu activitatea economica desfasurata de beneficiar, dacă contribuie la realizarea și vanzarea produselor finite, se retine ca intr-o prima faza, preponderenta, analiza organelor de inspectie fiscala a constat in analiza contractului de sublicentiere, focusata pe ideea că pentru ca licentiatorul să poată să transmita un drept de proprietate intelectuala acesta trebuie sa detina un brevet valabil eliberat de autoritatile competente, valabil in teritoriile in care contestatara isi desfasoara activitatea. In lipsa acestui tip de brevet, cu atributele specificate anterior (legalitate, valabilitate, acoperire etc), organele de inspectie fiscala au apreciat contractul ca fiind lipsit de obiect, licentiatorul neputand de fapt presta serviciul contractat, neavand ce drept de proprietate intelectuala sa transmita, in consecinta nici contestatara nu a beneficiat de nici un serviciu, licentiatorea nu ii putea transmite un drept pe care nu il detinea.

Organul de solutionare a contestatiei nu este lamurit de aceast tip de abordare, avand in vedere in primul rand ca organele de inspectie fiscala nu pun la indoiala realitatea prestarii serviciilor in cauza ci doar concluzioneaza ca nu exista o legatura directă cu intreaga activitate economica desfasurata de societate, respectiv cu toate produsele vandute de societate si pentru care se solicita plata acestor redevente. Acest aspect este determinant in pronuntarea unei solutii, avandu-se in vedere, pe de o parte, ca in cazul in care se considera de organele de inspectie fiscala ca achizitiile nu sunt reale se pune problema stabilirii aspectului daca aceste operatiuni mai sunt imposabile, iar pe de alta parte daca organele de inspectie fiscala nu contesta realitatea achizitiilor respective ci doar legatura acestora cu activitatea economica, admiterea deductiei nu este strict conditionata de realizarea unor venituri in perioada verificata, aceste venituri putand fi realizate ulterior sau chiar sa nu se realizeze, importanta fiind intentia achizitorului, destinatia avuta in vedere la achizitia serviciilor in cauza.

Pe de alta parte considerentul organelor de inspectie fiscala că in lipsa unor brevete eliberate de autoritatile competente, valabile si acoperitoare teritorial, contractul ramane fara obiect si in consecinta nu a avut loc nici o prestatie, astfel contestatara nu ar fi trebuit sa achite nici o suma nefiind obligata la o contraprestatie, nu este un considerent convingator, avand in vedere urmatoarele:

-ipoteza de la care se pleaca, respectiv aceea ca prestarea efectiva a unor servicii nu este posibila fara detinerea unor brevete de inventie eliberate de autoritatile competente, valabile in teritoriile in care contestatara isi desfasoara activitatea, nu este sustinuta de clauzele contractului de sub-licentiere, care prevede:

1.4. >>„**Drepturi de proprietate intelectuala**” se refera la brevete, drepturi asupra bazelor de date, drepturi asupra formatelor si drepturi de

topografie, (indiferent dacă sunt sau nu înregistrate, inclusiv cele în curs de înregistrare) și know-how<<.

1.5. >>„**Know – how** se refera la orice know-how descris prin informatiile furnizate care nu este protejat printr-o lege speciala cu (n.n. ca fiind) drepturi de proprietate intelectuala dar care nu este inca de domeniul public și va cuprinde, printre altele: a) Rezultate ale activității de dezvoltare cum ar fi proiecte, formule, îmbunătățiri, descoperiri și software; b) Desene tehnice și specificații; și c) Secrete comerciale”<<.

Contractul contine definitii proprii pentru termenii utilizati precum „Proprietatea intelectuală”, „Know – how” definindu-le ca drepturi „indiferent dacă sunt înregistrate sau nu, inclusiv cele aflate în faza de depunere a cererii de înregistrare”, „informațiile furnizate...care nu sunt protejate explicit prin lege ca fiind drepturi de proprietate intelectuală dar care nu este inca de domeniul public”. Astfel in interpretarea contractului trebuie avute in vedere definitiile date de parti termenilor utilizati, si nu definitiile sau sensul dat termenilor din contract in cuprinsul unor legi romanesti, contractul prevazand ca se interpreteaza si se supune legislatiei si instantelor germane, numai asa putandu-se constata care a fost vointa partilor, respectiv in ce consta obiectul contractului.

In privinta retinerilor organelor de inspectie fiscala, ca societatea nu a facut dovada cu documente a legaturii directe si imediate intre proprietatile intelectuale ce i-ar fi fost puse la dispozitie si veniturile realizate de societate in perioada verificata, asa cum am mai aratat anterior, si "cel mult pentru o parte dintre acestea, cu conditia identificarii produselor care incorporeaza inventii ce sunt protejate, pe teritoriul Romaniei si/sau in tarile in care sunt vandute produsele respective," se observa ca si acest argument al organelor de inspectie fiscala este "conditionat" de detinerea unor brevete inregistrate, acoperitoare teritorial. Deci nu legatura directa si imediata intre proprietatile intelectuale si veniturile realizate de societate in perioada verificata, care sa rezulte din documentele ce i-ar fi fost puse la dispozitie, intereseaza organul fiscal, ci detinerea unor brevete inregistrate acoperitoare teritorial. Or, practic se cere societatii sa faca aceeasi demonstratie aratata anterior, a folosirii unor brevete inregistrate si acoperitoare teritorial, si nu a proprietatilor intelectuale ce i-au fost puse la dispozitie, inregistrate sau nu.

Astfel nu se poate retine de organul de solutionare a contestatiei ca societatii i-au fost solicitate expres documente care sa reflecte serviciile prestate, legatura dinte acestea si veniturile realizate, atata timp cat organele de inspectie fiscala au avut in vedere si au luat in considerare numai brevete inregistrate, aflate in perioada de valabilitate si aplicabile in anumite teritorii.

La dosarul cauzei nu se afla adrese prin care organele de inspectie fiscala sa solicite prezentarea unor anumite documente privind executarea contractului de sub-licentiere ci note explicative prin care se solicita societatii

explicatii. Potrivit art.52 si art.56 din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 52 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris și va specifica natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate."

"Art. 56 Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

(2) Organul fiscal poate solicita punerea la dispoziție a înscrisurilor la sediul său ori la domiciliul fiscal al persoanei obligate să le prezinte."

Potrivit acestor prevederi, contribuabilul **are obligația** să pună la dispoziție organului fiscal documente de afaceri și orice alte înscrisuri iar, corelativ, organul de inspectie fiscala **are dreptul să solicite înscrisuri**. Deci obligatia societatii de a prezenta documente este corelativa dreptului organului de inspectie fiscala de a solicita inscrisuri, altfel spus societatea are obligatia concreta de a prezenta documentele anume solicitate de organele de inspectie fiscala si nu una generala, de a prezenta toate documentele detinute indiferent de existenta unei solicitari exprese a organelor fiscale. Solicitarea de prezentare de inscrisuri trebuie formulata de organele fiscale in scris si formularul intocmit trebuie sa precizeze inscrisurile/documentele pentru care se solicita prezentarea. Aceasta prezentare/specificare a inscrisurilor solicitate trebuie sa fie suficient de detaliata astfel incat sa permita societatii sa inteleaga care anume inscrisuri îi sunt solicitate, pentru a putea să-si indeplineasca corespunzator obligatia corelativa de a le prezenta.

Societatea a anexat notelor explicative situatii referitoare la explicatiile oferite, nu documentele mentionate in aceste situatii, iar ulterior depunerii situatiilor organele de inspectie fiscala nu au solicitat expres prezentarea documentelor mentionate in aceste situatii. Aceasta pasivitate a organelor fiscale nu este in sustinerea efectuarii unei analize temeinice a documentelor

deținute de societate, a stabilirii existenței/inexistenței unei legături între achizițiile efectuate și activitatea economică a contestatarii.

La dosarul cauzei au fost anexate o serie de patente deținute de X AUTOMOTIVE GMBH aferente unor tehnologii care, așa cum susține contestatara, sunt folosite efectiv de fabrica societății X X ROMANIA SRL pentru producția de unități de alimentare cu combustibil.

În contestație s-au menționat și descris o serie de brevete, cu referire la produsele realizate de societate, respectiv pompe de alimentare cu combustibil, dispozitive utilizate într-un rezervor de combustibil, regulatoare de presiune pentru unitate de alimentare cu combustibil și alte repere proprii sistemului de alimentare cu combustibil al autoturismelor.

Contractul de sublicențiere cuprinde la punctul "4. *Informații tehnice*" precizări privind faptul că prestatorul va pune la dispoziția Beneficiarului de sub-licență informații tehnice la cererea acestuia, care va confirma în scris primirea informațiilor. Fiecare parte are obligația să desemneze câte un Tehnician de contact, care să înțeleagă limba germană și engleză, persoane prin care se va derula transmiterea informațiilor tehnice și organizarea asistenței tehnice în baza acestui contract.

Organele de inspecție fiscală nu au analizat modul de derulare a celor stabilite prin aceste clauze contractuale, nu au solicitat documente de lucru privind solicitarea de informații, transmiterea și recepționarea acestora prin tehnicienii de contact desemnați.

b) TVA aferentă cheltuielilor de cercetare-dezvoltare aplicată - „schimbări tehnice pentru diferite proiecte”, facturate de către firma X Automotive GmbH din Germania, cu TVA neadmisa la deducere în suma de X lei

În fapt, s-a constatat de organele de inspecție fiscală că firma X Automotive GmbH a facturat lunar societății contestatoare sume reprezentând cheltuieli de cercetare-dezvoltare. La aceste sume contestatara a aplicat lunar taxare inversă și a înregistrat în evidența contabilă și în deconturile de TVA, atât ca taxă deductibilă, cât și ca taxă colectată TVA aferentă.

Pentru justificarea sumelor estimate facturate de X AUTOMOTIVE GmbH, la nota explicativă nr. 1 societatea a anexat o Situație cu proiectele individuale aflate în desfășurare în anul 2015 și cu sumele estimate în euro și în lei ce se vor cheltui în acest an pentru realizarea obligațiilor asumate prin contractul de cercetare-dezvoltare aplicat, de către prestatorul X Automotive GmbH. Din analiza acestei situații echipa de inspecție fiscală a reținut că există sume care nu sunt alocate pentru un anumit client/produs, spre deosebire de celelalte sume înscrise în această situație, care sunt

denumite „schimbări tehnice pentru diferite proiecte”. În consecința echipa de inspecție fiscală a considerat că societatea nu are drept de deducere a TVA aferentă acestor sume, deoarece nu reprezintă contravaloarea unor servicii prestate sau care vor fi prestate în beneficiul SC X X ROMANIA SRL, conform Legii 571/2003, art. 145, alin. 1, alin. 2 și art. 146, alin. 1, lit. b.

Contestatară susține că în ceea ce privește cheltuielile cu cercetarea-dezvoltarea aplicată „dreptul de deducere a TVA se exercită pe baza intenției de a utiliza anumite servicii achiziționate în scopul desfășurării de activități economice care permit exercitarea dreptului de deducere și nu pe baza utilizării efective” și aduce în discuție pct. 45 alin. (1) și (6) din Normele de Aplicare a Titlului VI din Codul Fiscal, în sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal.

Petenta, având în vedere prevederile legislative amintite anterior, concluzionează: *„intenția legiuitorului este aceea de a le acorda persoanelor impozabile care desfășoară operațiuni care dau drept de deducere a TVA dreptul de a-și deduce TVA strict pe baza intenției de a desfășura astfel de activități economice; [...] intenția legiuitorului este inclusiv aceea de a le acorda persoanelor impozabile care desfășoară operațiuni care dau drept de deducere a TVA dreptul de a-și păstra dreptul de a deduce TVA chiar și în cazul în care bunurile/serviciile în cauză nu mai sunt utilizate efectiv în astfel de activități economice (din motive obiective)”*.

Contribuabilul consideră că nealocarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare pe proiecte tehnice „nu poate fi invocat drept argument legal pentru neacordarea dreptului de deducere”. În același timp, menționează că „aceste cheltuieli au fost alocate unor proiecte tehnice și în acest sens vă transmitem atașat Anexa nr. 9 cu situația finală a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare aplicată pentru schimbări tehnice pentru diferite proiecte”.

Și în cazul de față organul de soluționare a contestațiilor apreciază că ne aflăm în aceeași situație reținută la punctul anterior, respectiv a unei analize efectuate de organele de inspecție fiscală asupra unor situații prezentate de contribuabil și nu a unor documente care să ateste sau nu legătura existentă între achizițiile efectuate și operațiunile impozabile cu drept de deducere ale societății verificate, documente care nu au fost solicitate expres.

Organele de inspecție fiscală au identificat într-o situație privind cheltuielile de cercetare dezvoltare ale prestatoarei X Automotive GmbH, anexată de contribuabil în susținerea răspunsurilor prezentate într-o notă explicativă, necompletarea unor coloane în cazul randurilor cu explicația „schimbări tehnice pentru diferite proiecte”, respectiv coloanele în care să se menționeze că sunt alocate pentru un anumit client/produs, spre deosebire de celelalte sume înscrise în această situație.

In continuare se va incerca identificarea, in dosarul contestatiei, si analiza situatiilor ce cuprind „schimbari tehnice pentru diferite proiecte”, mentionate anterior. Potrivit Opisului anexat adresei de inaintare a contestatiei nr. X/2016, intocmit de AJFP Brasov, dosarul contestatiei cuprinde 2073 pagini (de fapt file), structurate conform opisului. Anexele la RIF-ul din 31.03.2016 sunt numerotate, in dosarul contestatiei, de la numarul 1313 la nr. 2073 iar RIF-ul prevede ca are 28 anexe, la punctele 6-8 fiind mentionate trei note explicative din datele de 11.02.2016, 29.02.2016 si 10.03.2016, cu anexele la acestea.

Anexa nr.2 (filele 1497 - 1505) la nota explicativa nr. 1/11.02.2016 (filele 1484 - 1491) se intituleaza "Situatie cheltuieli de cercetare-dezvoltare aplicata estimate pentru anul 2015" si cuprinde diferite coloane (circa 20 coloane, o pagina intocmita fiind listata pe doua pagini A3), precum coloane cu denumiri: Denumire proiect; Denumire client final; Denumire client facturat; Divizia; Vanzari estimate etc.

La fila nr. 1498 corelat cu fila nr. 1503 apar pentru prima oara randurile referitoare la „schimbari tehnice pentru diferite proiecte”, pentru care nu sunt completate coloanele nr. 2,3 (Denumire client final; Denumire client facturat) si cele referitoare la vanzari. In schimb sunt completate pentru „schimbari tehnice pentru diferite proiecte” celelalte coloane, printre care cele referitoare la tipul de proiect, numarul acestuia si locatia centrului de cercetare-dezvoltare, locatia unde se va produce, respectiv Brasov.

Se retine ca situatia in cauza a fost prezentata de societate urmare solicitarii formulate de organele de inspectie fiscala prin intrebarea nr. 8 din nota explicativa nr. 1/11.02.2016, prin care organele de inspectie fiscala au solicitat ca situatia sa cuprinda 7 informatii/coloane plus eventual alte informatii considerate relevante de societate. Societatea a considerat util sa includa in situatie 21 informatii/coloane.

Prin urmare se retine de organul de solutionare a contestatiei ca din aceasta situatie prezentata de societate ca anexa la nota explicativa nr. 1/11.02.2016 rezulta ca pentru „schimbari tehnice pentru diferite proiecte” se prevede numarul proiectului la care se fac schimbari tehnice, locatia unde se va produce obiectul proiectului tehnic schimbat, respectiv "BRASOV 2", ceea ce permite sa se aprecieze, in masura in care datele sunt corecte, ca aceste cheltuieli de cercetare-dezvoltare aplicata au fost **destinate** productiei societatii. Faptul ca din situatie nu rezulta si care este clientul facturat si veniturile realizate nu are relevanta, atata timp cat exercitarea dreptului de deducere al taxei nu este conditionat strict de realizarea unor venituri la momentul achizitiei sau imediat ulterior, importanta fiind intentia achizitorului, scopul in care se realizeaza achizitia la momentul achizitiei. Este evident ca achizitia de servicii in vederea realizarii unor piese auto, obiect de activitate al contestatarei, este efectuata, in general, cu intentia de a efectua operatiuni impozabile, cu drept de deducere.

Organele de inspectie fiscala puteau sa solicite prezentarea proiectelor la care se specifica ca au avut loc activitati de cercetare dezvoltare pentru „schimbari tehnice pentru diferite proiecte”, avand in vedere ca pentru fiecare din acestea se prevede in situatia prezentata tipul de proiect si numarul acestuia.

Prin nota explicativa nr. 2/29.02.2016 (fila 1581) nu se solicita informatii suplimentare/documente referitoare la cheltuielile de cercetare-dezvoltare pentru „schimbari tehnice pentru diferite proiecte”.

Nici prin nota explicativa nr. 3/10.03.2016 (fila 1842) nu se solicita informatii suplimentare/documente referitoare la cheltuielile de cercetare-dezvoltare pentru „schimbari tehnice pentru diferite proiecte”.

Astfel se retine ca organele de inspectie fiscala nu au solicitat documente/inscrisuri referitoare la cheltuielile de cercetare-dezvoltare pentru „schimbari tehnice pentru diferite proiecte”, aferent carora a stabilit ca societatea nu are drept de deducere a taxei, deoarece nu sunt alocate/atribuite unui anumit proiect individual, nu reprezinta servicii prestate sau care vor fi prestate in beneficiul societatii. Aceasta desi fiecare din aceste cheltuieli sunt atribuite/alocate, conform situatiei in cauza, unor anumite tipuri si numere de proiecte, proiecte ce nu au fost solicitate spre analiza de organele de inspectie fiscala.

Fara a se solicita societatii, de organele de inspectie fiscala, documente si inscrisuri referitoare la cheltuielile de cercetare-dezvoltare pentru „schimbari tehnice pentru diferite proiecte”, care in cazul prezentarii sa fie analizate obiectiv, coroborat cu faptul ca societatea depune anexat contestatiei o situatie refacuta privind aceste cheltuieli, precizand „*aceste cheltuieli au fost alocate unor proiecte tehnice și în acest sens vă transmitem atașat Anexa nr. 9 cu situația finală a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare aplicată pentru schimbări tehnice pentru diferite proiecte*”, facand unele precizari si cu privire la regularizarea anuala a cheltuielilor facturate estimativ, nu se poate stabili întemeiat ca societatea nu are drept de deducere a taxei deoarece *schimbările tehnice pentru diferite proiecte* nu sunt alocate/atribuite unui anumit proiect individual, nu reprezinta servicii prestate sau care vor fi prestate in beneficiul societatii.

Organele de inspectie fiscala analizand sustinerile din contestatie isi exprima prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei urmatoarea opinie:

- din analiza tabelului prezentat în anexa nr. 9 nu rezulta denumirea proiectelor pentru care s-au alocat, se intituleaza la fel “*schimbari tehnice pentru diferite proiecte*”. De asemenea, o parte din numerele de identificare a

proiectului la nivelul grupului X (DG) din anexa nr. 8 nu se mai regasesc și în anexa nr. 9 (de exemplu: DG-014569, DG-038986, DG-039594) și invers (de exemplu: DG-031286, DG-040459, DG-035610). Din analiza numerelor de identificare a proiectelor care se regasesc în ambele anexe, rezulta diferente foarte mari între sumele estimate initial (anexa nr. 8) și sumele din anexa nr. 9. Astfel, dacă initial valoarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare aplicata a fost estimata la suma totala de X lei, totalul tabelului din anexa nr. 9 este de X lei (de 7 ori mai mica).

-de asemenea, din analiza tabelului din anexa nr. 9 nu rezulta la ce data este intocmit și dacă s-au efectuat regularizari, cum s-au efectuat aceste regularizari (a fost emisa o factura de stornare ?).

Ca urmare, din analiza anexei nr. 9 **NU rezulta ca aceste cheltuieli au fost alocate unor proiecte specifice care au legătura directa cu activitatea de producție a SC X X ROMANIA SRL.**

Vazand anexa nr. 9 la contestatie (fila 492), organul de solutionare a contestatiei retine ca pe ultima coloana intitulata Valoare estimata R&D cu marja inclusa (in RON) apare un total de X lei, fata de X lei cat totalizeaza coloana cu aceiasi denumire pentru "Schimbari tehnice pentru diferite proiecte" din anexa nr. 8 la contestatie si totodata exista si numere de proiecte care intr-o anexa apar si in cealalta nu, reciproc. Prin urmare numai existenta unei regularizari, constand in refacturarea cheltuielilor de cercetare dezvoltare pe baza vanzarilor efective, fata de facturarea initiala pe baza vanzarilor estimate poate explica aceasta situatie-anexa 9, in sensul ca aceasta din urma ar fi corecta.

Dar, prin RIF-ul din 31.03.2016 si referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala precizeaza ca faptul ca intre furnizor si societate s-a efectuat o regularizare in anul urmator (2016), regularizare ce are la baza cheltuielile efectiv suportate de firma din Germania cu cercetarea-dezvoltarea aplicata efectuata in beneficiul SC X X ROMANIA SRL, nu este de natura sa influenteze dreptul de deducere a TVA din perioada mai-octombrie 2015. Aceasta regularizare nu a facut obiectul prezentei inspectii fiscale. Prin urmare anexa nr. 9 la contestatie, in masura in care este intocmita in baza facturii de regularizare din anul 2016, nu este de natura sa influenteze dreptul de deducere a TVA din perioada mai-octombrie 2015 si nu are relevanta in cauza.

Referitor la cele 2 sume ale TVA neadmisa la deducere, de X lei pentru Cheltuieli de cercetare-dezvoltare generica si X lei TVA aferenta cheltuielilor de cercetare-dezvoltare aplicată - „schimbări tehnice pentru diferite proiecte” - in total X lei - se retin urmatoarele considerente.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, întrucât societatea X X ROMANIA SRL nu a justificat necesitatea și utilitatea serviciilor de cercetare – dezvoltare pentru desfășurarea activității sale economice, respectiv faptul că aceste cheltuieli nu au fost încorporate în totalitate în costul de producție, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei, evidențiată de societate în decontul de taxa pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă conform art.153 din Codul fiscal, constatându-se că serviciile de cercetare – dezvoltare facturate nu au fost utilizate în vederea realizării de operațiuni impozabile, nu au fost incluse în costurile de producție (societatea nu a făcut dovada cu documente a legăturii directe și imediate între proprietățile intelectuale ce i-ar fi fost puse la dispoziție și veniturile realizate de societate în perioada verificată, facturile nu reprezintă contravaloarea unor servicii prestate sau care vor fi prestate în beneficiul societății).

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;[...]”.

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b), în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, prevede:

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

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);”.

Totodată, se reține că potrivit art.157 alin.(2) din același act normativ:

“Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6).”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, conform prevederilor art.150 din Codul fiscal, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabilă având obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 sau documentele prevăzute art. 155¹ alin. (1) din Codul fiscal.

De asemenea, se reține că persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA conform art.153 din Codul fiscal, va evidenția în decontul de taxa pe valoarea adăugată taxa aferentă serviciilor achiziționate pentru care este obligată la plata taxei atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal.

Din interpretarea textelor de lege mai sus invocate, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Conform prevederilor legale invocate anterior în prezenta decizie, o persoană impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții de servicii cu condiția justificării acestora ca fiind utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile și înregistrării acestora în baza unor documente ce îndeplinesc condițiile reglementate prin actele normative menționate mai sus.

Totodată, față de cele reținute și analizate mai sus, învederăm dispozițiile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit căroră:

„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent [...]”.

Începând cu data de 01.01.2014, acest text de lege are următoarea modificare: „[...] dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b) și d) [...]”.

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:

„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. **Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.**”

Mai mult, întrucât de la data aderării legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Mai mult, potrivit pct.18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art.127 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, **taxa pe valoarea adăugată achitată pentru un anumit studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă**, conform art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar **dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile**, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională și societatea a intrat în lichidare.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să

deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, din jurisprudența Curții Europene de Justiție se reține că **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție.

Pe de alta parte se are în vedere faptul că exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată nu se poate face pentru prestări de activități dependente și numai pentru prestări de activități, **de o manieră independentă** potrivit prevederilor art. 126, art. 127 și art. 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și celelalte prevederi referitoare la operațiunile impozabile și dreptul de deducere a taxei:

"ART. 126 Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

[...]

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o **persoană impozabilă**, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;"

"ART. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată **persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă** și indiferent de loc, **activități economice** de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități."

"ART. 146 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 [...]"

Din aceste prevederi legale rezulta ca deducerea taxei se poate face numai aferent unor activități economice prestate de persoane impozabile,

persoanele impozabile fiind acele persoane care desfasoara activitati de o maniera independenta.

In cazul de fata emitentii facturilor in baza carora s-a dedus TVA neadmisa sunt persoane afiliate contestatarei, fac parte din grupul X, asa cum chiar societatea ne incunostiinteaza prin contestatie si cum s-a retinut prin RIF-ul din 31.03.2016.

Hotararile CJUE comentate anterior au avut la baza analiza relatiilor intre societati independente si au exclus ipoteza existentei vreunei fraude, evaziune sau abuz sau a facturarii unor servicii nereale.

Organele de inspectie fiscala nu au analizat daca relatiile de afiliere existente in cauza au avut implicatii in derularea operatiunilor pentru care nu s-a admis deducerea taxei, daca a existat fraudă, evaziune sau abuz.

Din analiza raportului de inspectie fiscală nu rezultă dacă organele de inspectie fiscală la stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor serviciilor de cercetare-dezvoltare facturate de X AUTOMOTIVE GMBH Germania și X AUTOMOTIVE BENELUX BVBA, au verificat îndeplinirea de către contestatar a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, dacă au analizat totodată și intenția declarată a societății, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Totodată, din analiza raportului de inspectie fiscală rezultă că organele de inspectie fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni.

Astfel, având în vedere faptul că o persoană impozabilă poate deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii:

- dacă acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă au fost înregistrate în baza unor facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal,
- pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată, așa cum s-a reținut mai sus,

din analiza Raportului de inspectie fiscală nr. X/2016 nu rezultă considerentele în baza cărora organele de inspectie fiscală au constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA aferentă achiziției serviciilor în cauză întrucât acestea nu au fost incluse în costul de producție al bunurilor fabricate.

Prin urmare, având în vedere documentele mai sus mentionate, organele de inspectie fiscală ar fi trebuit să verifice dacă în baza acestora

serviciile de cercetare – dezvoltare achiziționate de contestatară au fost destinate realizării proiectelor prezentate de societate și analizate anterior.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări cu privire la realizarea acestor proiecte, având în vedere și faptul că potrivit contractelor încheiate cu furnizorii X AUTOMOTIVE GMBH Germania și X AUTOMOTIVE BENELUX BVBA, analizate la situația de fapt, cheltuielile facturate de aceste societăți reprezintă cheltuieli de cercetare – dezvoltare aplicată (executate în legătură cu produsul pentru un anumit client sau un anumit vehicul), așa cum s-a arătat mai sus, și cheltuieli de cercetare – dezvoltare de bază (care nu se efectuează pentru un anumit client sau autovehicul individual, ci în beneficiul general și pentru uzul întregului grup de societăți implicate în fabricația de produse pentru industria automobilelor și care este beneficiar de licență în baza contractului), pentru justificarea cărora societatea a anexat, așa cum s-a reținut anterior o serie de patente deținute de X AUTOMOTIVE GMBH, care nu au fost analizate de către organele de inspecție fiscală pentru a stabili dacă acestea se referă la drepturile de proprietate intelectuală, know-how, produse pentru industria automobilelor, care au făcut obiectul contractelor de licență încheiate cu aceste societăți.

Astfel, se reține că nu au fost efectuate constatări pentru fiecare proiect în parte pentru a stabili costurile cuprinse în cheltuielile de cercetare-dezvoltare aplicată.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere și nu au efectuat constatări cu privire la faptul că în baza contractelor de licență contestatarul plătește către X AUTOMOTIVE GMBH și X AUTOMOTIVE BENELUX BVBA o redevență.

Astfel, se reține că în explicitarea prevederilor art.115 alin.(1) lit.d) și art.118 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora legiuitorul a reglementat termenul redevență și în sensul veniturilor impozabile obținute din România, legiuitorul a stipulat la pct.2 alin.(1), (10) și (11) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma în vigoare la data efectuării operațiunilor, următoarele:

“2. (1) Termenul redevență cuprinde orice sumă care trebuie plătită în bani sau în natură pentru folosirea sau dreptul de a folosi orice proprietate sau drept prevăzut la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul fiscal, indiferent dacă suma trebuie plătită conform unui contract sau ca urmare a copierii ilegale sau a încălcării drepturilor legale ale unei alte persoane.[...]

(10) Este considerată redevență și suma plătită în cadrul contractului de know-how, în baza căruia vânzătorul acceptă să împărtășească cunoștințele și experiența sa cumpărătorului, astfel încât cumpărătorul să le

poată folosi în interesul său și să nu le dezvăluie publicului. În același timp vânzătorul nu joacă nici un rol în aplicarea cunoștințelor puse la dispoziție cumpărătorului și nu garantează rezultatele aplicării acestora.

(11) În cazul contractului de prestări de servicii în care una dintre părți se angajează să utilizeze cunoștințele sale pentru executarea unei lucrări pentru cealaltă parte, suma plătită nu constituie redevență”.

Astfel, potrivit prevederilor legislației fiscale din România, în categoria redevențelor intră și transferul de know-how, adică transferul oricărei informații cu privire la experiența industrială, comercială sau științifică care este necesară pentru fabricarea unui produs sau pentru aplicarea unui proces existent și a cărei dezvăluire către alte persoane nu este permisă fără autorizația persoanei care a furnizat această informație. Însă nu orice informație provenită din experiență este know-how, ci numai aceea care nu poate fi cunoscută din simpla examinare a produsului și din simpla cunoaștere a progresului tehnicii.

Normele metodologice anterior citate clarifică și mai mult conținutul know-how-ului, în sensul că pentru a fi calificate drept know-how, informațiile și cunoștințele dobândite de cumpărător în urma transferului nu trebuie dezvăluite publicului, ci trebuie folosite numai în folosul cumpărătorului, iar vânzătorul nu joacă niciun rol în aplicarea cunoștințelor și informațiilor transmise cumpărătorului și nu își asumă nicio responsabilitate în privința rezultatelor aplicării acestora.

De asemenea, se reține faptul că legiuitorul a reglementat și situația în care dacă informațiile și cunoștințele dobândite în urma experienței acumulate de vânzător sunt utilizate de acesta pentru a presta el însuși serviciul, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului, atunci este vorba de o simplă prestare de servicii și nu de redevență.

Prin urmare, doar în măsura în care părțile implicate (vânzătorul și cumpărătorul) nu califică ele însele obiectul unui contract ca fiind transfer de know-how, și implicit, sumele achitate în cadrul contractului drept redevență, pentru calificarea naturii sumelor plătite este nevoie de o analiză aprofundată a cadrului contractual dintre părțile implicate și a conținutului efectiv al sumelor facturate prin raportare la întreaga documentație adecvată ce dovedește:

- fie transferul know-how-ului,
- fie dacă vânzătorul a prestat el însuși serviciul în baza cunoștințelor și informațiilor sale, fără a se obliga să le transfere cumpărătorului,

cu luarea în considerare a tuturor documentelor relevante în speță – rapoarte, studii, situații de lucrări, buletine de lucru, etc., astfel încât să se poată concluziona că părțile au transferat informații și cunoștințe de natura know-how-ului.

Mai mult, așa cum s-a reținut, contractul de know-how constă în transmiterea unui procedeu tehnic completat cu asistență tehnică. Or, transmiterea se poate realiza în mai multe moduri:

- prin transmiterea documentelor, planurilor, desenelor, schițelor;
- prin furnizarea de specialiști tehnici, economici, de marketing;
- prin pregătirea și specializarea de cadre ale beneficiarului contractului.

Astfel, se reține că față de aceste categorii de cheltuieli (cercetare – dezvoltare aplicată și de bază) organele de inspecție fiscală nu au efectuat constatări, respectiv nu au analizat proiectele pentru care au fost utilizate cheltuielile de cercetare-dezvoltare aplicată, și cele pentru care au fost utilizate cheltuielile de cercetare-dezvoltare de bază, având în vedere specificul industriei auto, și anume etapele de cercetare – dezvoltare, de producție și de vânzare, între care pot exista decalaje de timp, precum și faptul că potrivit contractelor încheiate:

- pentru prima categorie de cheltuieli furnizorul a acordat societății licența exclusivă, fără perceperea oricăror redevențe, valabilă la nivel global, de a folosi proprietatea intelectuală pentru proiectul specific R&D de dezvoltare, fabricație și vânzare a dispozitivelor sub licență, care va acoperi doar proprietatea intelectuală generată în legătură cu un proiect individual și în măsura în care este necesară pentru proiectul R&D respectiv de dezvoltare a fabricației și vânzării dispozitivelor sub licență, rambursarea de către X X ROMANIA SRL a tuturor costurilor suportate de X AUTOMOTIVE GMBH pentru fiecare proiect individual urmând să fie supuse liniilor directoare aplicabile;

- pentru cea de a doua categorie de cheltuieli, furnizorul a acordat societății folosirea drepturilor de proprietate intelectuală în teritoriul de licență pentru dezvoltarea, fabricarea, vânzarea, oferta spre vânzare, importul, exportul, posesia de produse pentru industria automobilelor, pentru care X X ROMANIA SRL a achitat o redevență.

Organul de soluționare a contestației reține că, în speță, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză a contractelor și a documentelor astfel încât să se poată stabili cu certitudine natura cheltuielilor înregistrate de societate, dacă patentele prezentate de societate se referă la activitatea de cercetare – dezvoltare de bază, conform contractelor de licență încheiate cu X AUTOMOTIVE GMBH și X AUTOMOTIVE BENELUX BVBA, respectiv pentru fabricarea de produse pentru industria automobilelor, astfel cum au fost acestea definite în contracte și menționate la situația de fapt.

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la

servicii, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a prevederilor contractuale și a modului de derulare faptică a operațiunilor pentru a determina necesitatea și utilitatea serviciilor de cercetare – dezvoltare achiziționate de contestatar, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Totodată, se mai reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzacțiile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestatarii, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În consecință, în speță devin incidente prevederile art.7 alin.(2) și ale art.94 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de către organul de inspecție fiscală, care are obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, ținând cont totodată că, potrivit dispozițiilor art.49 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu data de 28.02.2014, *constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în*

orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

Astfel, echipa de inspecție fiscală avea obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, iar în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, și contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, este obligat să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală competente să analizeze întrunirea tuturor condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente serviciilor de cercetare – dezvoltare achiziționate de societate și pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct. 11.4. și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 **se va desființa Decizia de impunere nr.X/2016** emisă de AJFP Brașov în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/2016, **pentru** taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** și obligații fiscale accesorii aferente în sumă totală de **X lei**, din care 108.859 lei dobanzi și 64.746 lei penalități conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze toate documentele relevante pentru impunere.

2. TVA aferenta cheltuielilor cu reparatii matrite care nu se aflau in proprietatea societatii in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca in mod intemeiat si legal organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea taxei aferenta unor reparatii la bunuri apartinand unor alte firme, pe motiv ca nu s-au prezentat documente din care sa rezulte obligatia de suportare a costurilor cu reparatiile, in conditiile in care argumentele contestatarei nu sunt sustinute de documentele aflate la dosarul cauzei.

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea taxei aferenta unor facturi de prestari servicii de reparatii de matrite, emise de prestatori din UE si Elvetia, pentru care societatea aplicand taxarea inversa a dedus si a colectat TVA aferenta. Pornind de la faptul ca matritele nu se aflau in proprietatea societatii, organele de inspectie fiscala au solicitat prezentarea unor documente din care sa rezulte ca reparatiile au fost in folosul activitatii economice desfasurate si intrucat nu au fost prezentate astfel de documente au considerat ca serviciile prestate nu sunt destinate operatiunilor impozabile ale societatii si nu au admis deducerea taxei.

Societatea sustine ca serviciile de reparatie au fost suportate de către Societate în vederea utilizării matrițelor pentru fabricarea de bunuri de către Vallotech SA, cu ajutorul respectivelor matrițe, si livrării acestora către Societate pentru a fi folosite în activitatea sa economică. *"Dreptul de deducere a TVA se exercită pe baza intenției de a utiliza anumite servicii achiziționate în scopul desfășurării de activități economice care permit exercitarea dreptului de deducere și nu pe baza utilizării sau proprietății efective asupra unor bunuri"*.

De asemenea, contribuabilul precizeaza ca nicio prevedere din Codul Fiscal nu restricționeaza în vreun fel *„dreptul de deducere a TVA aferent unor cheltuieli cu serviciile legate de anumite bunuri, de deținerea dreptului de proprietate asupra bunurilor respective”*. Pentru aceasta petenta considera că dacă atata timp cât cheltuielile cu reparatiile sunt direct legate de activitatea de producție desfășurată de către Societate, „nu există temei legal pentru respingerea dreptului de deducere a TVA aferentă acestor cheltuieli”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

a) operațiuni taxabile;[...]”.

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, acestea sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la alin.(1) lit.b) prevede:

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

*[...] b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate **în beneficiul***

său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1);”

Totodată, se reține că potrivit art.157 alin.(2) din același act normativ:

“Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2) - (6).”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă, care este obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România, conform prevederilor art.150 din Codul fiscal, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor dacă se îndeplinesc:

- condiția de fond, că serviciile i-au fost ori urmează **să îi fie prestate în beneficiul său, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor impozabile,**
- condiția de forma privind detinerea unei facturi corect întocmită.

Se reține ca societatii i-au fost solicitate de organele de inspectie fiscala documente care sa dovedeasca ca foloseste matritele reparate, care nu sunt in proprietatea sa, ca reparatiile efectuate au fost in beneficiul său, si societatea nu a prezentat astfel de documente.

In sustinerea contestatiei societatea sustine ca matritele ce nu ii apartin erau folosite de furnizori ai sai, pentru producerea de bunuri ce ii erau livrate, astfel utilizarea matritelor si reparatia acestora era in folosul propriei activitati economice.

In sprijinul afirmatiilor sale contestatara nu depune documente din care sa rezulte utilizarea matritelor de catre furnizorii sai pentru producerea unor bunuri care sa ii fie livrate, astfel nu face proba sustinerilor sale. Nici in privinta sustinerii ca pentru doua matrite achizitionate din pretul achizitiei s-a sczut pretul reparatiilor nu se dovedeste cu documente.

Contestatara se afla in eroare considerand ca dreptul de deducere a TVA i-a fost respins pe motiv ca matritele nu erau in proprietatea sa, deoarece acest aspect a constituit o simpla constatare care a dus si ea la solicitarea documentelor care sa dovedeasca utilitatea cheltuielilor cu reparatia unor matrite nedetinate in patrimoniu.

TVA suplimentara in suma de X lei este compusa din TVA stabilita pentru fiecare DNOR verificat, dupa cum urmeaza:

- mai-iulie 2015 - X lei, inclusiv ca TVA de plata si cu calcul accesorii pentru perioada 12.10.2015 - 31.12.2015 (80 zile) si 01.01.2016 - 24.03.2016 (84 zile);

- august 2015 - X lei, inclusiv ca TVA de plata si cu calcul accesorii pentru perioada 12.10.2015 - 31.12.2015 (80 zile) si 01.01.2016 - 24.03.2016 (84 zile);
- septembrie 2015 - X lei, inclusiv ca TVA de plata si cu calcul accesorii pentru perioada 12.11.2015 - 31.12.2015 (49 zile) si 01.01.2016 - 24.03.2016 (84 zile),;
- octombrie 2015 - X lei, fără TVA de plata si fără calcul accesorii.

Astfel s-au calculat accesorii in suma totala de X lei, dupa cum urmeaza:

DOBANZI - X lei:

- X lei * 80 zile * 0.03% = X lei
- X lei * 49 zile * 0.03% = X lei
- X lei * 84 zile * 0.02% = X lei

PENALTATI - 5.234 lei:

- X lei * 80 zile * 0.02% = X lei
- X lei * 49 zile * 0.03% = X lei
- X lei * 84 zile * 0.01% = X lei

TOTAL ACCESORII = X lei

Se retine ca petenta nu face dovada sustinerilor sale, privind faptul ca matritele reparate erau folosite de furnizorii sai in vederea fabricarii unor bunuri ce ii erau destinate, ca serviciile de reparatii i-ar fi fost necesare si in folosul operatiunilor sale impozabile, contestatia urmand a fi respinsa pentru TVA neadmisa la deducere in suma de **X lei**, si prin aplicarea principiului de drept *accessorium sequitur principale*, se va respinge contestatia si pentru accesoriile aferente in suma de X lei.

In cauza sunt aplicabile prevederile art. 276 si art. 279 alin. (1) din Codul de procedura fiscala aprobat prin Legea nr. 207/2015:

„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 sustinerile 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 contestatia poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

coroborat cu prevederile pct. 11.1. din Instructiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit carora:

„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;”

Se retine ca in mod legal si intemeiat organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de **X lei**.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 279 alin. (1), alin. (3) si alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct. 11.1., pct. 11.4. si pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, se:

DECIDE

1. Desființarea, in parte, a Deciziei de impunere nr.X/2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Brașov, **pentru suma totală de X lei reprezentând** taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** și obligații fiscale accesorii aferente în sumă totală de **X lei**, din care X lei dobanzi si X lei penalitati, urmând ca organele de inspecție fiscală, să procedeze la o nouă verificare a acelorași operațiuni pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

2. Respingerea, in parte, ca neintemeiata a contestatiei formulata impotriva **Deciziei de impunere nr.X/2016** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Brașov in baza Raportului de inspectie fiscala nr. X/2016, **pentru suma totala de X lei reprezentând taxa pe adăugată în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel București sau la Curtea de Apel Brașov în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director General