

DECIZIA NR. 1314/2018
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 14281/09.05.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X, prin adresa nr. 2542/08.05.2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 14281/09.05.2018, cu privire la contestația formulată de S.C. X S.R.L., C.U.I. ROX, înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului X sub nr. J220/2015, având domiciliul fiscal în mun. X, Str. X, nr. 113A, clădirea de birouri, biroul nr. 1 și 2, parter, jud. X.

Contestația, înregistrată la registratura A.J.F.P. X sub nr. 12965/22.02.2018, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.12.2017, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.12.2017 și **are ca obiect suma totală de T lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare.**

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării sub semnătură a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.12.2017, respectiv data de **8.01.2018**, potrivit adresei de înaintare anexată în copie la dosarul cauzei și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv **22.02.2018**, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

Contestația este formulată prin reprezentant legal PC și este semnată în original.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** din mun. X, prin reprezentant legal.

I. Prin contestația înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 12965/22.02.2018, S.C. X S.R.L. din mun. X, jud. X se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/29.12.2017, emisă de către A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.12.2017, solicitând anularea acestui act administrativ fiscal cu privire la TVA respinsă la rambursare în sumă totală de T lei.

În susținerea contestației, societatea aduce următoarele argumente:

Societatea afirmă că operațiunile comerciale desfășurate sunt operațiuni reale, cu fundament economic și legal, că au fost întocmite toate documentele cerute de legislația în vigoare, astfel încât are drept de deducere a TVA.

În prezentarea situației de fapt petenta precizează că a obținut venituri din vânzarea de tuburi termice și schimbătoare de căldură, pentru care deține brevete de invenție și că urmare a activității desfășurate în perioada 23.12.2015 - 30.06.2017 a înregistrat și achitat la bugetul de stat impozit pe venitul microîntreprinderii și TVA, precum și obligațiile aferente veniturilor salariale.

Referitor la amânarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă operațiunilor facturate de R SA

Societatea precizează că relația dintre X S.R.L. (fosta Q S.R.L.) și R S.A. se desfășoară în baza Contractului de Fabricație din data de 30.10.2014, încheiat între Q INC Canada, actuala Y INC Canada, în calitate de „licențiator” și R SA X, în calitate de „producător”. Prin

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Actul Adițional nr. 1 la Contractul de Execuție din 30.10.2014 înregistrat la R sub nr. 109/11.02.2016, încheiat între Q INC din Canada (actuala Y INC Canada) în calitate de beneficiar, Q S.R.L. (actuala X SRL) în calitate de parte și R SA în calitate de producător, începând cu data de 29.12.2015 utilajele și echipamentele tehnologice au fost facturate de către R SA către Q SRL, au fost predate în custodie societății R SA și se află în hala de producție a societății R SA unde sunt utilizate doar în procesul de producție specific pentru produsele fabricate pentru clienții X S.R.L.

Petenta susține că deși în perioada 23.12.2015- 01.04.2016 a aplicat sistemul normal de TVA, iar începând cu data de 01.04.2016 aplică sistemul TVA la încasare, organele de control au considerat întreaga perioadă verificată ca un sistem de TVA unitar, respectiv sistem de TVA la încasare și au reconsiderat plățile efectuate de Q SRL. Astfel, contestatara precizează că în perioada 23.12.2015- 01.04.2016 au fost efectuate achiziții de la R SA în valoare de X1 lei, cu TVA X2 lei iar în perioada 01.04.2016-30.06.2017 achizițiile au fost în valoare de X3 lei cu TVA X4 lei.

În prezentarea motivelor de drept societatea invocă prevederile art. 280 alin. (4) din Codul fiscal și ale art 282 alin. (1) și consideră că pentru perioada 23.12.2015- 31.03.2016 sunt îndeplinite condițiile legale pentru deducerea taxei în sumă de X2 lei.

În ceea ce privește modul de efectuare a plăților în sumă de X5 lei, societatea precizează că prin Actul adițional nr. 1 la Contractul de Execuție din 30.10.2014, înregistrat la R SA sub nr. 109/11.02.2016, plățile admit următoarele:

- plățile în avans sunt făcute de către Q INC- Canada către R SA în baza facturilor de avans emise pe baza comenzilor primite (pentru linia de producție și de asemenea pentru modificările care sunt în curs de execuție);
- echipamentele produse în cadrul contractului, precum și modulele adiționale, vor deveni proprietatea Q S.R.L.- România, și vor fi deținute în custodie de R SA în scopul de a le folosi în producția de schimbătoare de căldură;
- Q INC - Canada își exprimă acceptul cu privire la decontarea sumelor achitate în avans către R SA în favoarea Q .S.R.L. (există contracte de împrumut între aceste părți).

Societatea susține că Actul adițional nr. 1 este un document legal care reprezintă manifestarea de voință a subiectului de drept persoană juridică și că din punct de vedere economic SC R SA a obținut contrapartida pentru operațiunile efectuate de la Q INC Canada, plata efectuându-se în avans.

Referitor la aprecierea cu privire la dreptul de deducere, reprezentantul petentei precizează că aspectul că utilajele și echipamentele tehnologice achiziționate de la R S.A și de la SE S.R.L., au fost predate în custodie la R în baza Actului adițional nr. 1, și au fost utilizate în producția de tuburi termice și schimbătoare de căldură, care au fost livrate către Q S.R.L., actuala X S.R.L., a fost constatat de organul fiscal cu ocazia verificărilor efectuate la R SA. Totodată, petenta precizează că organele de control au constatat că X SRL a desfășurat activitate economică și a înregistrat venituri din vânzarea de mărfuri, venituri din transport, astfel că s-a constatat că utilajele au fost utilizate în cadrul activității economice.

În motivarea în drept a contestației, societatea face referire la jurisprudența CJUE în cauzele Galbalfriș și alții, C-110/98, C-147/98, punctul 43, Centralan Proprety, C-63/04, punctul 50, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04 punctul 47, precum și Mahageben și David, punctul 38.

De asemenea, petenta consideră că în conformitate cu prevederile art. 168 litera (a) din Directiva 2006/112, pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie ca cel interesat să fie o persoană impozabilă și ca bunurile pentru care se invocă acest drept să fie în aval utilizate de o persoană impozabilă în scopul operațiunilor taxabile iar în amonte să fie furnizate de o persoană impozabilă (C-324/11 punctul 26).

Referitor la relația dintre X SRL și Q INC Canada, respectiv la serviciile furnizate de Q INC Canada în baza contractului de management, petenta susține că a prezenta organelor de control contractele de prestări servicii, alături de facturile (însoțite de anexe) ce au stat la baza

înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, precum și raporte, devize, corespondența comercială, pentru toate activitățile cuprinse în contract.

Societatea denunță faptul că organele de control au recunoscut ca servicii efectiv prestate doar partea de proiectare și inginerie tehnologică, însă nu i-au în considerare serviciile de marketing și cele de management, considerând că nu au fost efectuate. Aceasta susține că urmare a serviciilor de consultanță prestate de SC Q INC - Canada, a obținut Certificatul de brevete pentru 3 licențe de fabricație și a obținut venituri.

Referitor la concluzia organului de control că nu au fost prezentate probe suficiente cu privire la realitatea serviciilor, societatea consideră că acestea nu sunt impetuos necesare deoarece a justificat necesitatea acestor servicii.

În susținere, contestatara invocă hotărârea CJUE în cauza C-463/14 și consideră că este îndreptățită la deducerea TVA care a fost aplicată achizițiilor de servicii.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.12.2017, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de T lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare, perioada supusă verificării fiind 23.12.2015-30.06.2017.

De asemenea, în urma inspecției fiscale a fost întocmită Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/29.12.2017.

Conform Raportului de inspecție fiscală F-X/29.12.2017, organe de control din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat în perioada 15.09.2017- 18.12.2017, o inspecție fiscală parțială la SC X SRL, având ca obiect verificarea soldului negativ solicitat la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii iunie 2017, înregistrat la organul fiscal sub nr. INTERNT-X-2017/25.07.2017, perioada verificată fiind 23.12.2015- 30.06.2017. Inspecția a fost suspendată în perioada 16.10.2017-13.12.2017 pentru efectuarea de verificări la furnizorul SC R SA.

Organele de control precizează că societatea are ca obiect principal de activitate declarat *Producția de radiatoare și cazane pentru încălzire centrală* CAEN 2521, a fost înregistrată în scopuri de TVA în data de 23.12.2015 și aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 01.04.2016.

Potrivit actului constitutiv din data de 10.07.2015, societatea s-a numit inițial SC Q SRL. Prin Hotărârea adunării generale a asociaților din data 08.12.2016 s-a hotărât schimbarea denumirii societății în SC X SRL. Hotărârea adunării generale a asociaților din data 08.12.2016 a fost înscrisă la Oficiul Registrului Comerțului X sub mențiunea nr. 14692 din data de 13.03.2017.

II.1. Organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a efectuat achiziții de mijloace fixe (utilaje și echipamente), după cum urmează:

A) SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de X6 lei, în baza unor facturi emise de SC R SA, în valoare totală de X7 lei, din care:

- suma de X8 lei reprezintă TVA dedusă aferent achizițiilor de utilaje și echipamente tehnologice;
- suma de X9 lei reprezintă TVA dedusă aferent achizițiilor de marfă reprezentând „Modul HP”;
- suma de X10 lei reprezintă TVA dedusă aferent achizițiilor de materii prime reprezentând „tuburi din oțel”;
- suma de X11 lei reprezintă TVA dedusă aferent serviciilor de închiriere a unor spații situate în mun. X str. X nr. 113A și serviciilor de internet.

Inspectorii fiscali menționează că societatea a înscris eronat în jurnalul de cumpărări TVA și a înregistrat în evidența financiar-contabilă în contul 401 analitic SC RD SRL, factura nr. 15766/01.06.2016 emisă de SC R SA pentru clientul SC X SRL, în valoare totală de X12

lei, din care baza impozabilă în sumă de X13 lei, cu TVA aferentă în sumă de X14 lei reprezentând chirie spațiu.

Pentru operațiunile derulate de SC X SRL cu SC R SA privind achizițiile de utilaje și echipamente tehnologice, societatea a prezentat următoarele înscrisuri:

a) Contractul de fabricație („know-how”) din data de 30.10.2014 încheiat între SC Q INC din Canada, actuala SC Y INC Canada, în calitate de „licențiator” și SC R SA, în calitate de „producător”;

b) Actul Adițional nr. 1 la Contractul de Execuție din 30.10.2014, înregistrat la R SA sub nr. 109/11.02.2016, încheiat între SC Q INC din Canada în calitate de beneficiar, actuala SC Y INC și SC Q SRL, în calitate de parte, actuala SC X SRL și SC R SA, în calitate de producător, prin care părțile contractuale convin „[...] modificarea Contractului de execuție din 30.10.2014, având ca obiect producția liniei de fabricație de tuburi termice”;

c) factura nr. 14787/29.12.2015 în valoare totală de X15 lei, din care baza impozabilă în sumă de X16 lei, cu TVA aferentă în sumă de X17 lei, în care s-au consemnat următoarele:

- „linie spălare tuburi”, o bucată, în valoare fără TVA de X18 lei cu TVA aferentă în valoare de X19 lei;
- „instalație vidare și umplere tuburi termice”, o bucată, în valoare fără TVA de X20 lei, cu TVA aferentă în valoare de X21 lei.

d) procese verbale de recepție a imobilizărilor, procese verbale de punere în funcțiune și procese verbale de custodie a utilajelor și echipamentelor tehnologice înscrise în factura nr. 14787/29.12.2015 emisă de SC R SA către SC X SRL;

e) factura nr. 15368/31.03.2016, în valoare totală de X22 lei, din care baza impozabilă în sumă de X23 lei, cu TVA aferentă în sumă de X24 lei, în care s-au consemnat următoarele:

- „modul 9.2 regenerador alcool”, o bucată, în valoare fără TVA de X25 lei, cu TVA aferentă de X26 lei;
- „stand probă-tuburi termice”, o bucată, în valoare fără TVA de X27 lei, cu TVA aferentă de X28 lei;
- „water distiller”, o bucată, în valoare fără TVA de X29 lei, cu TVA aferentă de X30 lei;
- „dispensing and sealing-installation upgrade”, o bucată, în valoare fără TVA de X31 lei, cu TVA aferentă de X32 lei.

f) procese verbale de recepție a imobilizărilor, procese verbale de punere în funcțiune și procese verbale de custodie a utilajelor și echipamentelor tehnologice înscrise în factura nr. 15368/31.03.2016 emisă de SC R SA către SC X SRL;

g) factura nr. 15387/05.04.2016, în valoare totală de X33 lei, din care baza impozabilă în sumă X34 lei, cu TVA aferentă X35 lei, în care s-a consemnat aparat de sudură Origo (o bucată);

h) proces verbal de recepție a imobilizării, proces verbal de punere în funcțiune și proces verbal de custodie a utilajelor și echipamentului tehnologic înscris în factura nr. 15368/31.03.2016 emisă de R SA către SC X SRL;

i) factura nr. 15749/31.05.2016, în valoare totală de X36 lei, din care baza impozabilă în sumă X37 lei, cu TVA aferentă X38 lei, în care s-au consemnat următoarele:

- „turbo mollecular pump G8700A”, o bucată, în valoare fără TVA de X39 lei, cu TVA aferentă de X40 lei;
- „welding installation”, o bucată, în valoare fără TVA de X41 lei, cu TVA aferentă de X42 lei.

j) procese verbale de recepție a imobilizărilor, procese verbale de punere în funcțiune și procese verbale de custodie a utilajelor și echipamentelor tehnologice înscrise în factura nr. 15749/31.05.2016 emisă de SC R SA către SC X SRL;

k) factura nr. 16185/29.07.2016, în valoare totală de X43 lei, din care baza impozabilă în sumă de X44 lei, cu TVA aferentă de X45 lei, în care s-au consemnat următoarele:

- „echipament de marcare portadot”, o bucată, în valoare fără TVA de X46 lei, cu TVA aferentă de X47 lei;
- „cleaning line upgrade module 9.1 upgrade”, o bucată, în valoare fără TVA de X48 lei, cu TVA aferentă de X49 lei.

l) procese verbale de recepție a imobilizărilor, procese verbale de punere în funcțiune și procese verbale de custodie a utilajelor și echipamentelor tehnologice înscrise în factura nr. 16185/29.07.2016, emisă de SC R SA către SC X SRL;

m) factura nr. 16250/10.08.2016, în valoare totală de X50 lei, din care baza impozabilă în sumă de X51 lei, cu TVA aferentă în sumă de X52 lei, în care s-a consemnat „mașină de șanfrenat țeavă”.

Organele de control menționează că societatea nu a înscris taxa pe valoarea adăugată în sumă de X52 lei în jurnalul de cumpărări și nu și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în decontul de TVA și că operațiunea înscrisă în factura nr. 16250/10.08.2016 a făcut obiectul unei măsuri consemnată în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de linspecție fiscală;

n) proces verbal de recepție a imobilizărilor, proces verbal de punere în funcțiune, respectiv proces verbal de custodie a utilajului și echipamentului tehnologic înscris în factura nr. 16250/10.08.2016, emisă de SC R SA către SC X SRL;

o) În perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența financiar- contabilă, plățile efectuate către SC R SA în sumă totală de X53 lei. De asemenea, SC X SRL a efectuat în data de 06.06.2016 plata sumei de X12 lei aferentă facturii nr. 15766/01.06.2016, emisă de SC R SA către SC X și care a fost înscrisă eronat în jurnalul de cumpărări TVA ca fiind emisă de SC RD SRL, plățile înscrise în jurnalul de cumpărări pentru TVA și înregistrate în evidența financiar- contabilă în contul SC R SA fiind în sumă totală de X54 lei.

Din totalul plăților înscrise în jurnalele de cumpărări TVA și înregistrate în evidența financiar-contabilă în contul societății R SA, nu au fost identificate documente de plată pentru suma totală de X5 lei, stingerea datoriilor fiind înregistrată pe seama numerarului din casă provenind din contul 4551.2- „Sume datorate acționarilor/asociaților”.

Pentru clarificarea stării de fapt fiscale cu privire la operațiunile derulate de SC X SRL cu SC R SA, în baza prevederilor art. 64 alin. (1) și ale art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, echipa de inspecție fiscală a solicitat explicații scrise/înscrise de la reprezentantul legal al societății. În răspunsurile formulate la cererea echipei de control se consemnează că:

- Destinația mijloacelor fixe achiziționate de la SC R SA, de către SC X SRL, o reprezintă producția de schimbătoare de căldură, pentru care societatea deține brevete de invenție de la OSIM. Mijloacele fixe deținute de SC X SRL sunt în custodie la SC R SA, deoarece aceasta din urma prestează servicii de fabricare a schimbătoarelor în baza contractului de prestări servicii. Aceste linii de producție sunt folosite de SC R SA strict pentru producerea de schimbătoare de căldură pentru SC X SRL. A fost prezentat Contractul de prestări servicii din data 01.05.2017, încheiat între SC X SRL, în calitate de cumpărător și SC R SA, în calitate de vânzător și producător;
- Mijloacele fixe achiziționate de la SC R SA sunt depozitate în zona de producție a societății R S.A., din mun. X, str. X, nr. 113 A;
- În perioada supusă controlului SC X SRL a achiziționat de la SC R SA mijloace fixe în valoare totală de X55 lei, care au fost achitate astfel:
 - Prin ordin de plată interbancar suma de X56 lei, în data de 20.10.2016;
 - În baza actului adițional nr. 1 la contractul de execuție din 30.10.2014 încheiat între Q INC, Q S.R.L. și R S.A. prin care Q INC își exprimă acceptul cu privire la decontarea sumelor achitate R SA în favoarea Q S.R.L. Ca urmare a acestui act adițional au fost încheiate 4 ANEXE, astfel: Anexa 1 din

11.02.2016 în valoare de X57 lei, Anexa 2 din 05.05.2016 în valoare de X58 lei și Anexa 4 din 10.08.2016 în valoare de X59 lei, total sume încasate în avans de către R SA de la Q INC și decontate în favoarea Q S.R.L. fiind de X5 lei.

Reprezentantul societății precizează că sumele decontate de către R SA pentru Q INC - Canada reprezintă împrumut acordat de către societatea mamă filialei din România, înregistrat în contul 4551.2 -Creditare asociat Q INC.

- SC R SA realizează pentru X SRL proiectare detaliată și producție de tuburi termice și schimbătoare de căldură cu tuburi termice, în baza conceptelor de proiect furnizate de X SRL. Proiectele detaliate realizate de SC R SA sunt apoi supuse aprobării SC X SRL și beneficiarilor finali. Producția tuburilor termice presupune achiziționarea materialelor (în sarcina SC R SA), prelucrări mecanice (debitare, strunjire componente- în sarcina R SA) cu mijloacele de producție ale societății SC R SA, degresări speciale, sudură orbitală dopuri speciale, vidare și umplere, testare tuburi termice. Aceste ultime procese sunt specifice fabricației de tuburi termice și se execută pe utilaje proprietatea X SRL, aflate în custodie la SC R SA. Aceste utilaje au fost proiectate și executate în baza conceptelor, patentelor și know-how-ului proprietatea X SRL, R SA având dreptul de a le utiliza exclusiv pentru producția pentru acest beneficiar.

Societatea susține că atunci când comanda este pentru un schimbător asamblat, SC R SA execută și asamblarea tuburilor termice produse în schimbătoare de căldură complete, cu mijloacele de producție proprii ale SC R SA. Producția se execută în baza comenzilor ferme, conform contract.

Organele de control precizează însă că SC X SRL nu a prezentat comenzile lansate pentru realizarea producției în baza Contractului de prestări servicii încheiat în data de 01.05.2017 și nici cheltuielile directe previzionate pentru producția propusă a se realiza.

B) În perioada verificată, SC X SRL a dedus TVA în sumă totală de X60 lei aferentă achizițiilor de cuptoare facturate de SC SE SRL CUI ROX, pentru care a prezentat următoarele înscrisuri:

- factura nr. 0254/26.02.2016 în valoare totală de X61 lei din care X62 lei bază impozabilă și X63 lei TVA aferentă, în care s-a consemnat „avans materiale pt. cuptoare electrice model STT10.011.04, 12 buc.”;
- factura nr. 0303/01.07.2016 în valoare totală de X64 lei din care X65 lei bază impozabilă, cu TVA aferentă în suma de X66 lei, în care s-au consemnat următoarele: „cuptor electric fabricare tuburi termice model 10.011.04”, cantitatea 12 buc. în valoare totală de X67 lei, cu TVA în suma de X60 lei, respectiv „storno avans cf. fact. 254 din 26.02.2016, în valoare de - X62 lei, cu TVA în suma de X63 lei;
- extras de cont pentru plata sumei totale de X68 lei efectuată de societatea X SRL către SC SE SRL;
- procesul verbal de recepție a imobilizărilor și procesul verbal de punere în funcțiune și acceptanță încheiat în data de 01.07.2017 între SC Q SRL, actuala SC X SRL, în calitate de beneficiar și SC SE SRL, în calitate de furnizor, în care se consemnează că „[...] procesul verbal certifică instalarea de către Furnizor, în locația beneficiarului [...]” a cantității de 12 buc. cuptoare electrice pentru fabricare tuburi termice;
- la solicitarea echipei de control de a prezenta documente justificative/explicații scrise, reprezentantul legal al societății, a precizat în scris că aceste cuptoare electrice achiziționate de la SC SE SRL sunt depozitate în spațiul deținut de X SRL la societatea R S.A., din mun. X, str. X, nr. 113 A, și că au fost și sunt folosite la testarea tuburilor termice.

Din analiza documentelor/înscrisurilor puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală privind operațiunile derulate de SC X SRL cu SC R SA și cu societatea Q INC din Canada, actuala Y INC Canada, respectiv operațiunile derulate de SC X SRL cu SC SE SRL, a modului de reflectare în contabilitate a acestor operațiuni, precum și a răspunsurilor formulate de reprezentatul legal al SC X SRL, organele de control au concluzionat următoarele:

- Utilajele și echipamentele tehnologice destinate producției de tuburi termice și schimbătoare de căldură au fost comandate de către SC Q INC din Canada, actuala SC Y INC Canada, în baza Contractului de fabricație („know-how”) din data de 30.10.2014 încheiat între SC Q INC din Canada, în calitate de „licențiator” și SC R SA Brașov, în calitate de „producător”;
- Prin Actul Adițional nr. 1 la Contractul de Execuție din 30.10.2014, înregistrat la R SA sub nr. 109/11.02.2016, încheiat între trei părți, respectiv SC Q INC din Canada, în calitate de beneficiar, SC Q SRL, actuala SC X SRL, în calitate de parte și SC R SA, în calitate de producător, a fost modificat Contractul de fabricație („know-how”) din data de 30.10.2014, părțile convenind ca utilajele și echipamentele tehnologice să fie facturate de SC R SA către societatea Q SRL, actuala SC X SRL. Aceste utilaje au fost predate în custodie societății R SA începând cu data de 29.12.2015, și se află în hala de producție a societății R SA pentru a fi folosite gratuit de către aceasta în producția de tuburi termice și schimbătoare de căldură;
- În perioada verificată nu s-au identificat operațiuni care să facă dovada inițierii unui proces de producție, SC X SRL nu are salariații proprii sau personal pus la dispoziție de altă societate, nu a angajat costuri materiale și alte cheltuieli care să fie legate de demararea unui proces de producție, singura achiziție de materii prime fiind cea înregistrată în baza facturii nr. 16X14/10.08.2016 (în valoare totală de X69 lei, din care baza impozabilă în sumă de X70 lei și TVA X10 lei), emisă de SC R SA, în care s-a consemnat „tuburi din oțel fi 28x2x2300”, cantitatea de 908 ml. Organele de control constată că materiile prime achiziționate de la SC R SA se află în stoc la data de sfârșit a perioadei verificate (30.06.2017), fiind înregistrate în evidenta financiar-contabilă în soldul contului 301-„Materii prime”;
- În perioada verificată societatea a înregistrat în evidenta financiar-contabilă factura de achiziție nr. 18025/31.05.2017 emisă de SC R SA pentru SC X SRL, în valoare totală de X71 lei (X72 lei baza impozabilă, X9 lei TVA), în care s-a consemnat „modul HP”. Pentru modulul HP achiziționat de la SC R SA, societatea X SRL a emis factura nr. 2/08.05.2017 către firma ET SDN BHD din Malaysia, în valoare de X73 euro, (X74 lei), în care s-au consemnat următoarele: schimbător de căldură în valoare de X75 euro, avans în valoare de X76 euro, transport în valoare de X77 euro. În baza acestei facturi SC X SRL a evidențiat venituri în sumă de X78 lei în contul 707- „Venituri din vânzarea mărfurilor” și în sumă de X79 lei în contul 758- „Alte venituri din exploatare” (servicii de transport).
Societatea X SRL nu a prezentat declarația vamală de export pentru schimbătorul de căldură înscris în factura nr. 2/08.05.2017 emisă către ET SDN BHD din Malaysia, reprezentantul legal al societății precizând că schimbătorul de căldura nu a fost încă expediat întrucât pentru instalarea acestuia clientul trebuie să-și înceteze activitatea pentru aproximativ o săptămână.
- În perioada verificată SC X SRL a emis factura nr. 4/08.06.2017 către AEC (38401-673) din Columbia, USA în valoare de X80 dolari USD (X81 lei), în care s-au consemnat țevi din cupru, plăcuță separatoare țevă și a evidențiat veniturile în contul 707- „Venituri din vânzarea mărfurilor”;
Pentru bunurile înscrise în factura nr. 4/08.06.2017 emisă de SC X SRL către firma AEC (38401-673) din Columbia, societatea X SRL a prezentat Documentul Electronic de export nr. 17ROBU1030E0272052/15.06.2017 dar nu a prezentat documente justificative pentru achiziția acestor bunuri și nici costuri angajate pentru realizarea acestora;
- Organele de control precizează că SC X SRL nu a prezentat documente justificative/înscrisuri care să justifice că „au fost și sunt folosite” cuptoarele electrice la testarea tuburilor termice în procesul de fabricație astfel cum susține prin răspunsul formulat de către reprezentantul legal al societății și nici nu au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă venituri din exploatarea utilajelor și echipamentelor tehnologice facturate de către SC R SA și de către SC SE SRL;
- Inspectorii fiscali menționează că societatea nu a înregistrat facturi emise de SC R SA în baza Contractului de prestări servicii încheiat în data de 01.05.2017 între SC R SA (în calitate de vânzător și producător) și SC X SRL (în calitate de cumpărător), care are ca obiect „[...] prestarea de servicii de producție schimbătoare de căldură comandate de cumpărător în

baza unei comenzi". De asemenea, societatea nu a prezentat comenzile lansate pentru realizarea producției în baza Contractului de prestări servicii încheiat în data de 01.05.2017 și nici cheltuielile directe previzionale din antecalculația de cost pentru producția propusă a se realiza deși au fost solicitate în scris.

- SC Q SRL, actuala SC X SRL nu a achitat în contul societății R SA suma totală de X5 lei aferentă facturilor de achiziție emise de către SC R SA către SC Q SRL, actuala SC X SRL. Suma totală de X5 lei a fost achitată SC R SA de către SC Q INC din Canada, actuala SC Y INC Canada, anterior emiterii facturilor de achiziție către SC Q SRL, actuala SC X SRL, în baza Contractului de fabricație („know-how”) din data de 30.10.2014, anterior menționat.

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală F-X/29.12.2017, în perioada 16.10.2017-13.12.2017 inspecția a fost suspendată pentru efectuarea unui control la SC R SA. Urmare a controlului încrucișat efectuat la SC R SA, a fost întocmit Procesul verbal nr. X/27.11.2017 în care organele de control menționează următoarele:

a) În perioada verificată utilajele și echipamentele tehnologice constând în linie de spălare tuburi termice și instalație de vidare și umplere tuburi termice realizate de către societatea R SA, au fost utilizate în producția de tuburi termice și schimbătoare de căldură, care au fost livrate astfel:

- către Q Inc. Canada în luna martie 2015 cantitatea de 1.233 buc. tuburi termice cu livrare în SUA, respectiv în luna noiembrie 2015 un schimbător de căldură cu tuburi termice cu livrare în Malaysia;
- către Q SRL, actuala SC X SRL, în luna mai 2017 un schimbător de căldură cu tuburi termice, având ca beneficiar final o companie din Malaysia;

b) SC R SA nu a prezentat documente justificative/înscrisuri care să ateste punerea în funcțiune a utilajelor și echipamentelor tehnologice anterior întocmirii facturilor către SC X SRL, deși societatea R SA a utilizat utilajele și echipamentele tehnologice constând în linie de spălare tuburi termice și instalație de vidare și umplere tuburi termice în producția cantității de 1.233 bucăți tuburi termice și a unui schimbător de căldură, livrate către SC Q Inc Canada, actuala Y INC Canada.

După data întocmirii facturilor privind utilajele și echipamentele tehnologice către beneficiarul SC X SRL (29.12.2015), societatea R SA a utilizat utilajele și echipamentele tehnologice doar în producția unui modul HP, care a fost facturat societății X SRL în luna mai 2017, fără ca acesta să fie realizat în luna mai 2017, respectiv la data întocmirii facturii.

c) Pe perioada 01 mai 2017- 30 iunie 2017 societatea R SA nu a înregistrat în evidența financiar-contabilă venituri din prestări de servicii aferente contractului de prestări servicii încheiat între SC R SA (în calitate de vânzător și producător) și SC X SRL (în calitate de cumpărător), înregistrat la SC R SA sub nr. 374/01.05.2017, baza impozabilă în sumă de X72 lei înscrisă în factura nr. 18025/31.05.2017, în valoare totală de X71 lei, având ca obiect „modul HP”, fiind înregistrată de SC R SA în contul 701- „Venituri din vânzarea produselor finite”.

d) În perioada verificată, în evidența financiar-contabilă nu s-au identificat facturi emise de SC X SRL către SC R SA aferente unor costuri cu utilizarea de către SC R SA a utilajelor aflate în custodia sa.

e) SC R SA nu a încasat de la SC X SRL suma de X5 lei înregistrată în creditul contului 4111.01 „Clienți” analitic-SC X SRL, aceasta fiind achitată de SC Q INC din Canada, actuala SC Y INC.

Referitor la suma totală de X5 lei, achitată de SC Q INC din Canada, actuala SC Y INC pentru societatea R SA, și înregistrată de X SRL ca plată în contul societății R SA în baza unor note contabile, organele de control rețin că prevederile Titlului VII-Taxa pe valoarea adăugată, pct. 26 alin. (7)- alin. (13) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, nu reglementează o atare modalitate de plată, în fapt fiind stinsă o datorie față de R SA prin

crearea unei alte datorii față de societatea Q INC Canada, actuala SC Y INC Canada, asociatul majoritar al SC X SRL, astfel cum rezultă din răspunsul formulat de către reprezentantul legal al societății și din înregistrările contabile efectuate de SC X SRL.

Astfel, deoarece SC X SRL a stins contravaloarea facturilor emise de către SC R SA către societatea Q SRL, actuala SC X SRL prin modalități de plată care nu sunt reglementate de Codul fiscal, atât anterior datei de 01.04.2016, dată de la care aplică sistemul TVA la încasare, cât și ulterior acesteia, pentru perioada aprilie 2016-iunie 2017 organele de control au aplicat dispozițiile art. 282 alin. (3) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, stabilind că pentru TVA în sumă de X82 lei nu a intervenit exigibilitatea taxei.

Organele de control precizează că dreptul de deducere a TVA în sumă de X82 lei este amânat până în momentul în care societatea X SRL va efectua plata către SC R SA, în conformitate cu prevederile art. 297 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, deoarece în perioada verificată (decembrie 2015 - iunie 2017) utilajele și echipamentele tehnologice achiziționate de la SC R SA și de la SC SE SRL nu au fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile SC X SRL, respectiv societatea X SRL nu a justificat pe perioada verificată utilizarea utilajelor și echipamentelor tehnologice achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile/operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, organele de control au stabilit că SC X SRL trebuia să ajusteze taxa pe valoarea adăugată dedusă aferent achizițiilor de utilaje și echipamente tehnologice.

Astfel, în baza prevederilor art. 125¹ alin. (1) pct. 3, art. 149 alin. (1) lit. a) și lit. d), alin. (2) lit. a), alin. (3) lit. a), alin. (4) lit. a) pct. 1, alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru luna decembrie 2015, respectiv ale art. 266 alin. (1) pct. 3, art. 305 alin. (1) lit. a) și lit. d), alin. (2) lit. a), alin. (3) lit. a), alin. (4) lit. a) pct. 1, alin. (5) lit. a) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, echipa de inspecție fiscală a ajustat TVA dedusă de SC X SRL cu suma X83 lei pentru utilajele și echipamentele tehnologice achiziționate de la SC R SA și cu suma X60 lei pentru cuptoarele achiziționate de la SC SE SRL.

În consecință, urmare a inspecției a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată dedusă cu suma de X84 lei (X82+ X83+ X60 lei), sumă care a fost respinsă la rambursare.

II.2. În urma verificărilor efectuate s-a constatat că societatea a dedus TVA în sumă totală de X85 lei aferentă serviciilor de închiriere autoturism și serviciilor de parcare pentru două autovehicule, după cum urmează:

- Societatea și-a exercitat integral dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X86 lei, aferentă serviciilor de închiriere autoturism marca VW Tuareg, facturate de SC A SERVICES SA;
- Societatea și-a exercitat limitat la 50% dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X87 lei, aferentă serviciilor de închiriere autoturism marca VW Tuareg, facturate de SC A SERVICES SA, respectiv a dedus TVA în sumă de X88 lei;
- Societatea și-a exercitat integral dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X9 lei aferentă serviciilor de parcare pentru două autovehicule (BXACE și BVXLE), facturate de SC P&P SRL.

Conform explicațiilor scrise date de reprezentantul societății, autoturismul cu nr. de înmatriculare BVXLE este proprietatea persoanei fizice P Alexandra, care are calitatea de economist în cadrul societății și care utilizează mașina personală în folosul societății în baza contractului de comodat din data de 16.09.2015, iar autoturismul cu nr. de înmatriculare BXACE este proprietatea SC A SERVICE S.A. și este utilizat de către X SRL în baza contractului cadru pentru leasing operațional nr. 15111401 din data 14.11.2015, încheiat între părți.

În baza înscrisurilor prezentate și a răspunsurilor formulate, organele de control au constatat:

- pentru perioada verificată societatea a prezentat pentru achizițiile de combustibil doar bonuri fiscale în care a fost înscris codul fiscal al societății X SRL. Pentru taxa pe valoarea

adăugata aferentă acestor achiziții societatea și-a exercitat limitat la 50% dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată;

- pentru întreaga perioadă supusă verificării, societatea nu a prezentat foi de parcurs sau alte documente justificative pentru consumul de combustibili achiziționat și înregistrat în evidențele contabile și fiscale, respectiv care să justifice modul de utilizare a autoturismului marca VW Touareg;
- autoturismul marca VW este utilizat de către administratorul societății dl. PC, iar societatea nu poate prezenta documente care să probeze modul de utilizare a autoturismului în cadrul activității societății. Autoturismul marca VW Touareg, nu face parte din categoria de vehicule rutiere motorizate la care nu se aplică limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată astfel cum este reglementată de prevederile art. 298 alin. (3) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare;
- societatea și-a exercitat limitat la 50% dreptul de deducere a TVA doar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X87 lei, aferentă serviciilor pentru închirierea autoturismului marca VW Touareg astfel cum este reglementată de prevederile art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu Titlul VII, pct. 68 alin. (4) din HG nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare;
- autoturismul BV50ALE este proprietatea persoanei fizice - P Alexandra, având funcția de economist în cadrul societății și este utilizat de către aceasta în folosul societății X SRL.

În lipsa unor documente justificative care să probeze utilizarea autoturismului marca VW Touareg și a autoturismului marca WV Golf exclusiv în scopul activității economice, în baza prevederilor art. 298 alin. (1) - alin. (3) și alin. (5) din Legea nr. 227/2015, echipa de inspecție fiscală a limitat la 50% dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor pentru închirierea autoturismului VW Touareg și a serviciilor de parcare. În consecință, echipa de inspecție fiscală a diminuat taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate cu suma de **X90 lei**.

II.3. Din verificările efectuate asupra documentelor justificative, a jurnalelor de cumpărări, a bilanțelor de verificare, a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată aferente perioadei verificate (23.12.2015- 30.06.2017), echipa de control a constatat că societatea a raportat în decontul de TVA aferent trimestrului II 2017, taxă deductibilă în sumă de X91 lei reprezentând diferența dintre totalul taxei pe valoarea adăugată în sumă de X92 lei înscrisă în coloana „total valoare TVA” (reprezentând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi/bonuri fiscale pentru combustibil) și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în coloana „total TVA neexigibilă” în sumă de X93 lei din jurnalul de cumpărări.

Din totalul taxei pe valoarea adăugată deductibilă, de X91 lei, societatea a dedus TVA în sumă de X94 lei, respectiv nu a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de X95 lei.

Organele de control au constatat că în totalul taxei pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de X91 lei este inclusă și TVA în sumă de X9 lei aferentă facturii nr. 18025/31.05.2017 emisă de SC R SA Brașov către SC X SRL în care s-a consemnat „modul HP” (poziția nr.27/31.05.2017 din jurnalul de TVA pentru cumpărări aferent trimestrului II 2017).

Conform documentelor puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală societatea X SRL nu a achitat societății R SA contravaloarea bunurilor achiziționate cu factura nr. 18025/31.05.2017 și nu a înscris în jurnalul de cumpărări suma de X9 lei în coloana „TVA neexigibilă”.

Deoarece societatea X SRL aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 01.04.2016 și nu a achitat contravaloarea bunurilor achiziționate cu factura nr. 18025/31.05.2017 în trimestrul II 2017, în conformitate cu prevederile art. 282 alin. (3), art. 297 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015, societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **X9 lei**, aceasta nedevenind exigibilă.

II.4. În perioada verificată, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X95 lei, aferentă achiziției unor bunuri alimentare și nealimentare, aparatură electrocasnică, masă servită și troller.

Având în vedere dispozițiile art. 274 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora operațiunile de preluare a bunurilor

achiziționate și utilizarea lor în scopuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată, sunt asimilate cu livrările de bunuri efectuate cu plată și îndeplinesc condițiile de operațiuni impozabile din perspectiva taxei pe valoare adăugată prevăzute de art. 268 alin. (1) din același act normativ, echipa de inspecție fiscală a colectat suplimentar TVA în sumă de **X95 lei**.

II.5. În urma verificărilor efectuate, echipa de control a constatat următoarele:

a) În luna decembrie 2016 SC X SRL a emis factura nr. 1/30.12.2016 către ET SDN BHD din Malaysia, în valoare de X96 euro, echivalentul a X97 lei, reprezentând avans aferent unui schimbător de căldură, în baza Contractului de Prestări Servicii încheiat la data 01.12.2016 și a Comenzii nr. 4 Rev 2/21.12.2016. Avansul în valoare de X96 euro a fost încasat în data de 13.01.2017;

b) În luna mai 2017 SC X SRL a emis factura nr. 2/08.05.2017 către ET SDN BHD din Malaysia, în valoare de X73 euro, echivalentul a X98 lei, în care s-au înscris următoarele: schimbător de căldură X99 euro, storno avans în – X96 euro, transport în valoare de X100 euro, total factură X73 euro (X101 lei).

Societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă veniturile aferente facturii nr. 2/08.05.2017, în conturile 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” (suma de X78 lei reprezentând contravaloarea unui schimbător de căldură) și 758 „Alte venituri din exploatare” (suma de X79 lei reprezentând servicii de transport).

Deoarece societatea nu a prezentat documente care să certifice încheierea operațiunii de export, sau documentul administrativ unic certificat de biroul vamal pentru operațiunile înscrise în factura nr. 2/08.05.2017 emisă de SC X SRL către firma ET SDN BHD din Malaysia, respectiv pentru livrarea bunului schimbător de căldură, în valoare de 47.175.59 lei, în afara Uniunii Europene și pentru refacturarea serviciilor de transport în sumă de X79 lei, iar termenul legal maxim de 90 zile calendaristice pentru justificarea operațiunilor la export a fost deja depășit, în conformitate cu prevederile art. 280 alin. (1) și alin. (2), art. 281 alin. (1), art. 282 alin. (1) și alin. (2), lit. a) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că SC X SRL datorează TVA colectată în sumă de **X105 lei**.

II.6. În perioada verificată societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă, direct în contul de cheltuieli 628- „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, achiziții de la Y INC Canada în valoare totală de X106 lei, reprezentând servicii inginerie, design, consultanță în domeniul vânzărilor, marketing, interacțiuni cu terți, suport administrativ pentru afacere și dezvoltare tehnologică.

Organele de control au constatat că societatea justifică doar parțial aceste servicii facturate de Y INC Canada, respectiv doar serviciile aferente activității de inginerie, proiectare și consiliere în valoare de X107 lei, prestate în baza contractului de management 1 QSI/QSI SRL din data de 01.03.2016 încheiat între Q INC Canada, actuala Y INC, în calitate de manager și SC Q SRL, actuala X SRL.

Deoarece X SRL nu a aplicat taxarea inversă pentru aceste operațiuni, deși în conformitate cu prevederile art. 268 alin. (1), art. 271 alin. (1), art. 278 alin. (2), art. 280 alin. (1) și (2), art. 281 alin. (1), art. 282 alin. (1), art. 307 alin. (2) și art. 326 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, era persoana obligată la plata taxei, prin aplicarea mecanismului taxării inverse, organul de control a procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor privind activitatea de inginerie, proiectare și consiliere, prin aplicarea asupra bazei impozabile în suma de X107 lei a cotei standard de TVA de 20% pentru anul 2016 și a celei de 19% pentru perioada ianuarie 2017 -iunie 2017 potrivit prevederilor art. 291 alin. (1) lit. a) și lit. b) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, rezultând o taxă pe valoare adăugată în sumă de **X108 lei, pentru care s-a aplicat taxarea inversă**, influența fiscală asupra rezultatului inspecției fiind zero.

III. Luând în considerare constatările organului 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:

III.1. Referitor la TVA în sumă de X84 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații, este dacă în mod legal organele de control au respins la rambursare TVA în sumă de X84 lei, în condițiile în care din documentele aflate la dosarul cauzei nu reiese situația de fapt fiscală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că în perioada care face obiectul controlului, SC X SRL a dedus TVA pentru achiziția de utilaje și echipamente tehnologice după cum urmează:

1) TVA în sumă de X60 lei aferentă achizițiilor de cuptoare electrice facturate de SC SE SRL CUI RO 3213127, pentru care a prezentat următoarele înscrisuri:

- factura nr. 0254/26.02.2016 în valoare totală de X61 lei din care X62 lei bază impozabilă și X63 lei TVA aferentă, în care s-a consemnat „avans materiale pt. cuptoare electrice model STT10.011.04, 12 buc.”;
- factura nr. 0303/01.07.2016 în valoare totală de X64 lei din care X65 lei bază impozabilă, cu TVA aferentă în suma de X66 lei, în care s-au consemnat următoarele: „cuptor electric fabricare tuburi termice model 10.011.04”, cantitatea 12 buc. în valoare totală de X67 lei, cu TVA în suma de X60 lei, respectiv „storno avans cf. fact. 254 din 26.02.2016, în valoare de - X62 lei, cu TVA în suma de X63 lei;
- extras de cont pentru plata sumei totale de X64 lei efectuată de societatea X SRL către SC SE SRL;
- procesul verbal de recepție a imobilizărilor și procesul verbal de punere în funcțiune și acceptanță încheiat în data de 01.07.2017 între SC Q SRL, actuala SC X SRL, în calitate de beneficiar și SC SE SRL, în calitate de furnizor, în care se consemnează că „[...] procesul verbal certifică instalarea de către Furnizor, în locația beneficiarului [...]” a cantității de 12 buc. cuptoare electrice pentru fabricare tuburi termice;

Reprezentantul legal al societății, a precizat în scris că aceste cuptoare electrice achiziționate de la SC SE SRL sunt depozitate în spațiul deținut de X SRL la societatea R S.A., din mun: X, str. X, nr. 113 A, și că au fost și sunt folosite la testarea tuburilor termice

2) TVA în sumă totală de X6 lei, a fost dedusă în baza unor facturi emise de SC R SA, în valoare totală de X7 lei, din care:

- suma de X8 lei reprezintă TVA dedusă aferent achizițiilor de utilaje și echipamente tehnologice;
- suma de X9 lei reprezintă TVA dedusă aferent achizițiilor de marfă reprezentând „Modul HP”;
- suma de X10 lei reprezintă TVA dedusă aferent achizițiilor de materii prime reprezentând „tuburi din oțel”;
- suma de X11 lei reprezintă TVA dedusă aferent serviciilor de închiriere a unor spații situate în mun: X str. X nr. 113A și serviciilor de internet.

Inspectorii fiscali menționează că societatea a înscris eronat în jurnalul de cumpărări TVA și a înregistrat în evidența financiar-contabilă în contul 401 analitic SC RD SRL, factura nr. 15766/01.06.2016 emisă de SC R SA pentru clientul SC X SRL, în valoare totală de X12 lei, din care baza impozabilă în sumă de X13 lei, cu TVA aferentă în sumă de X14 lei reprezentând chirie spațiu.

Pentru achiziția de utilaje și echipamente tehnologice SC X SRL, fosta SC Q SRL, a prezentat organelor de control Contractul de fabricație („know-how”) din data de 30.10.2014 încheiat între SC Q INC din Canada, actuala SC Y INC Canada, în calitate de „licențiator” și SC R SA Brașov, în calitate de „producător”, în care se consemnează următoarele:

„Având în vedere că:

A. Licențiatorul a dezvoltat sau a dobândit pe parcursul activității sale informații tehnice și drepturi de proprietate asupra produselor și utilizării acestora (acestea fiind denumite în cele

de urmează "know-how");

B. Licențiatorul este proprietar de know-how și dorește să-l angajeze pe producător să producă anumite produse în conformitate cu termenii și condițiile conținute în acest contract;

C. Producătorul produce, în prezent, alte produse și dorește să obțină de la licențiator, conform termenilor și condițiilor din prezentul Contract, dreptul de utilizare a know-how-ului și să fabrice produsele;

D. Licențiatorul vrea să acorde astfel de drepturi producătorului cu respectarea strictă a termenilor și condițiilor din prezentul Contract;

E. Licențiatorul și producătorul intenționează să dezvolte o relație de afaceri pe termen lung în domeniul tuburilor termice și al schimbătoarelor de căldură cu tuburi termice scop în care se va încheia un Contract mai comprehensiv, pe termen lung, înainte de sfârșitul anului 2014. Până la încheierea acestui Contract pe termen lung prezentul Contract va fi în vigoare și-și va produce efectele."

În schimbul unui preț convenit și acceptat între părți, părțile au convenit că:

- articolul 3 „Fabricație”, secțiunea 3.01 -Acord de fabricație, lit. k):

„Producătorul este de acord să producă produsele și să furnizeze toate materialele necesare producției în conformitate cu instrucțiunile pe care Licențiatorul le poate da, la un moment dat sau altul, și cu termenii și condițiile din prezentul Contract."

- articolul 3, secțiunea 3.04 „Livrarea produselor”, lit. (d):

”i) La încheierea de către Producător a modulelor și echipamentelor de prelucrare a tuburilor termice, acestea vor rămâne la locația Producătorului în vederea utilizării lor de către Producător în conformitate cu punctul ii) de mai jos:

ii) Producătorul va folosi Modulele de prelucrare a tuburilor termice și echipamentele pentru a produce tuburi termice și schimbătoare de căldură;

iii) La finalizarea tuburilor termice și a schimbătoarelor de căldură, produsele finite vor fi verificate de Dr. Dumitru Fetcu în calitatea sa de agent al Licențiatorului și de reprezentant al controlului de calitate („Dr. Fetcu”). După recepția tuburilor termice și a schimbătoarelor de căldură de către Dr. Fetcu (accept pe care Dr. Fetcu îl poate da sau refuza, la propria discreție și fără nici un fel de limite) produsul finit acceptat, tub termic sau schimbător de căldură, va fi ambalat în mod corespunzător pentru transport, după care va fi livrat de către producător părții identificate de către Licențiator ca beneficiar final și utilizator."

- articolul 4 „Plata”, secțiunea 4.01 „Plata pentru începerea și finalizarea producției”

„Licențiatorul și Producătorul convin și acceptă ca toate plățile pentru susținerea procesului de fabricație a produselor să se facă în conformitate cu Anexa B la prezentul contract PLĂȚI PENTRU SUSȚINEREA PRODUCȚIEI”.

În Anexa „B” la contract este prezentată procedura prin care vor fi efectuate plățile, respectiv:

- pentru toate comenzile de achiziție de până la 20.000 euro, societatea Y INC Canada va constitui un depozit inițial pentru SC R SA de 50% din totalul costului comenzii de achiziție, înainte de începerea producției, iar în momentul în care produsele se finalizează în procent de 50%, societatea Y INC Canada va plăti restul de 50% din valoarea totală a comenzii de achiziție;

- pentru comenzile de achiziție egale sau mai mari de 20.000 euro, societatea Y INC Canada va constitui un depozit inițial pentru SC R SA de 50% din totalul costului comenzii de achiziție, înainte de începerea producției, iar în momentul în care produsele se finalizează în procent de 50%, societatea Y INC Canada va deschide un nou depozit de 25% din valoarea totală a comenzii, iar la realizarea finală a produselor va achita și diferența din valoarea totală a comenzii.

Totodată au fost prezentate organelor de control următoarele documente:

- Actul Adițional nr. 1 la Contractul de Execuție din 30.10.2014, fără dată, înregistrat la SC R SA sub nr. 109/11.02.2016 încheiat între SC Q INC din Canada, actuala Y INC, în calitate de

beneficiar, SC Q SRL, actuala SC X SRL, în calitate de parte și SC R SA, în calitate de producător, prin care părțile contractuale convin „[...] *modificarea Contractului de execuție din 30.10.2014, având ca obiect producția liniei de fabricație de tuburi termice, astfel:*

A) *Plățile în avans sunt făcute de către Q INC - Canada către R SA în baza facturilor de avans emise pe baza comenzilor primite conform tabelului din Anexa 1 (pentru linia de producție și de asemenea pentru upgrade-uri care sunt în curs de execuție la momentul semnării acestui act.)*

B) *Echipamente produse în cadrul contractului, precum și modulele adiționale, vor deveni proprietatea SC Q SRL- România și vor fi deținute în custodie de R SA, în scopul de a le folosi pentru producția de schimbătoare de căldură.*

C) *Q INC își exprimă acceptul cu privire la decontarea sumelor achitate în avans către R SA în favoarea Q SRL.*

D) *Q SRL, filiala deținută în întregime de Q INC Canada va acoperi de acum toate plățile (balanța de TVA și restul plăților în avans pentru upgrade-uri de linie) aferente facturilor de avans și a comenzilor care sunt în lucru.*

Toate celelalte clauze ale contractului rămân neschimbate.”

- 3 ANEXE, conform cărora totalul sumelor încasate în avans de către R SA de la Q INC – Canada și decontate în favoarea Q S.R.L. este de X5 lei, respectiv Anexa 1 din 11.02.2016 în valoare de X57 lei, Anexa 2 din 05.05.2016 în valoare de X58 lei și Anexa 4 din 10.08.2016 în valoare de X59 lei. Sumele astfel decontate au fost evidențiate în contabilitatea SC X SRL, fosta Q SRL, în contul 4551.2 -Creditare asociat Q INC.

Astfel, conform documentelor anexate la dosarul contestației, în perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența financiar- contabilă, în debitul contului 401.00030 analitic SC R SA, plăți efectuate către societatea R SA în sumă totală de X53 lei. De asemenea, X SRL a efectuat în data de 06.06.2016 cu ordinul de plată nr. 9940/06.06.2016, plata sumei de X12 lei în contul societății R SA, aferentă facturii nr. 15766/01.06.2016 emisă de SC R SA către SC X SRL, factură care în mod eronat a fost înscrisă în jurnalul de cumpărări TVA și înregistrată în evidența financiar -contabilă în debitul contului 401 analitic SC RD SRL. Prin urmare, plățile înscrise în jurnalul de cumpărări TVA și înregistrate în evidența financiar-contabilă, aferent achizițiilor de la SC R SA, sunt în sumă totală de X54 lei.

Din verificarea documentelor prezentate la control, inspectorii fiscali au constatat că pentru plățile în suma totală de X5 lei înregistrate în evidența financiar-contabilă, în contul societății R SA, SC X SRL a efectuat următoarele note contabile:

- Plata în sumă de X57 lei a fost înregistrată în baza notei contabile nr. 122/ 11.02.2016, având înscrisă la rubrica explicații „Achit. R SA nr. 14787” și la rubrica număr document „adendum”: 401.00030 „Furnizori”=4551.2 Sume datorate acționarilor/asociaților;

- Plata în sumă de X59 lei a fost înregistrată în baza notei contabile nr. 11/01.08.2016, având înscrisă la rubrica explicații „Q INC” și la rubrica număr document „ex”: 5311 „ Casa în lei” =4551.2 „Sume datorate acționarilor/asociaților”

și a notei contabile nr. 12/01.08.2016, având înscrisă la rubrica explicații „R SA” și la rubrica număr document „ex”: 401.00030 „Furnizori” = 5311 „Casa în lei”

- Plata în sumă de X58 lei a fost înregistrată în baza notei contabile nr. 14/01.08.2016, având înscrisă la rubrica explicații „Q INC” și la rubrica număr document „act ad”: 5311 „Casa în lei” =4551.2 „Sume datorate acționarilor/asociaților”

și a notei contabile nr. 16/01.08.2016, având înscrisă la rubrica explicații „Achit. R SA nr. 15368,15387” și la rubrica număr document „ex”: 401.00030 „Furnizori” = 5311 „Casa în lei”

Date fiind cele mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că din totalul plăților înscrise în jurnalele de cumpărări TVA și înregistrate în evidența financiar-contabilă în contul SC R SA, nu au fost identificate documente de plată pentru suma totală de X5 lei. Drept urmare, pentru perioada de după 01.04.2016 (dată de la care SC X SRL aplică sistemul TVA la încasare) în urma controlului a fost respinsă la rambursare suma de X82 lei, inspectorii fiscali considerând că stingerea obligațiilor de plată ale SC X SRL față de SC R SA cu suma totală de X5 lei nu poate fi recunoscută ca și „plată” deoarece plățile au fost efectuate de societatea Q INC Canada (asociatul majoritar al SC X SRL), față de care SC X SRL nu are

obligății de plată, în evidența financiar contabilă această stingere fiind înregistrată ca și creditare firmă.

Societatea incriminează în contestație că organele de control „*au considerat (...) întreaga perioadă verificată ca un sistem de TVA unitar, respectiv sistem de TVA la încasare*”, afirmație care se constată nereală având în vedere faptul că așa cu arată și petenta în contestație, pentru perioada 01.04.2016-30.06.2017, când a aplicat sistemul TVA la încasare, „*au fost efectuate achiziții de la R SA în valoare de X3 lei cu un TVA de X4 lei, sumă dedusă de agentul economic prin deconturile de TVA*”. Ori, ca urmare a controlului organele de control au respins la deducere pe motiv că nu a fost efectuată plata TVA în sumă totală de exact X4 lei, din care TVA în sumă de X9 lei a fost înscrisă în factura nr. 18025/31.05.2017 emisă de SC R SA Brașov, în sumă totală de X71 lei, și care conform fișei de cont 401 analitic SC R SA, se află în sold la data de 30.06.2017, nefiind achitată, aspect ce va fi tratat la punctul III.2. din prezenta decizie.

Referitor la concluzia organelor de control că societatea nu are drept de rambursare pentru TVA în sumă de X82 lei (X4- X9 lei) pe motiv că după data de 01.04.2016, data aplicării sistemului TVA la încasare, SC X SRL a stins obligațiile față de furnizorul SC R SA „*prin alte mijloace decât cele prevăzute de legislația în vigoare*”, organul de soluționare reține următoarele:

În speță se pune problema dacă modul de stingere a obligațiilor de plată între cele trei societăți, îndeplinește condițiile legale pentru a fi considerate ca fiind plăți efectuate de X SRL în contul achizițiilor de la SC R SA, conform prevederilor Legii 227/2015 privind Codul fiscal, art. 297 alin. (3), care prevede că:

„*art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

(3) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 282 alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 307 alin. (2) - (6), art. 313 alin. (10) sau art. 331.”

coroborat cu prevederile normelor metodologice date în aplicare și aprobate prin HG 1/2016 conform căroră:

„*67. (11) În scopul aplicării prevederilor art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal:*

d) în cazul cesiunii de creanțe și al compensării, se aplică corespunzător prevederile pct. 26 alin. (8), respectiv pct. 26 alin. (9), pentru a determina data plății;”

26. (7) În sensul art. 282 alin. (3) din Codul fiscal, prin încasarea contravalorii livrării de bunuri sau a prestării de servicii se înțelege orice modalitate prin care furnizorul/prestatorul obține contrapartida pentru aceste operațiuni de la beneficiarul său ori de la un tert, precum plata în bani, plata în natură, compensarea, cesiunea de creanțe, utilizarea unor instrumente de plată.

(8) În situația în care are loc o cesiune de creanțe:

a) dacă furnizorul/prestatorul cesionează creanțele aferente unor facturi emise pentru livrări de bunuri/prestări de servicii, se consideră că la data cesiunii creanțelor, indiferent de prețul cesiunii creanțelor, este încasată întreaga contravaloare a facturilor neîncasate până la momentul cesiunii. În cazul în care cedentul este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, exigibilitatea taxei intervine la data cesiunii creanțelor. Indiferent de faptul că furnizorii/prestatorii au cesionat creanțele, în cazul beneficiarilor care aplică sistemul TVA la încasare, precum și al celor care achiziționează bunuri/servicii de la persoane care au aplicat sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, dreptul de deducere a taxei este amânat până la data la care taxa aferentă bunurilor/serviciilor achiziționate a fost plătită;

b) dacă persoana care achiziționează bunuri/servicii cesionează furnizorului/prestatorului, drept plată a acestor achiziții, orice creanțe, inclusiv cesiunea dreptului de rambursare a TVA prevăzută la art. 28 din Codul de procedură fiscală, data cesiunii este data la care se consideră că beneficiarul a efectuat plata, respectiv că furnizorul a încasat contravaloarea livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii la nivelul creanței cesionate. În cazul în care cesionarul este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, exigibilitatea taxei aferente livrărilor/prestărilor efectuate în beneficiul cedentului creanței intervine la data cesiunii creanței și corespunzător valorii creanței cesionate. În cazul în care beneficiarul livrării/prestării este cedentul creanței și este o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare sau achiziționează bunuri/servicii de la o persoană care a aplicat sistemul TVA la încasare pentru respectivele operațiuni, dreptul de deducere a taxei intervine la data cesiunii creanței corespunzător valorii creanței cesionate, iar dreptul de deducere a taxei aferente eventualei diferențe între contravaloarea achizițiilor de bunuri/servicii și contravaloarea creanței cesionate este amânat până la data la care taxa aferentă diferenței respective este plătită.

Astfel, referitor la precizarea organelor de control că plata utilajelor și echipamentelor tehnologice trebuie efectuată prin modalitățile de plată prevăzute de Titlul VII-Taxa pe valoarea adăugată, pct.26 alin. (7)- alin. (13) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, se reține că la alin. (7) al punctului 26 din HG 1/2016, antecitat, se precizează că prin încasarea contravalorii livrării de bunuri sau a prestării de servicii se înțelege **orice** modalitate prin care furnizorul/prestatorul obține contrapartida pentru aceste operațiuni de la beneficiarul său ori de la un terț, legiuitorul enumerând cu titlu de exemplu *plata în bani, plata în natură, compensarea, cesiunea de creanțe, utilizarea unor instrumente de plată*, fapt care reiese din utilizarea termenului „**precum**”. Astfel, prin metodele precizate la alineatele următoare, de la (8) la (13), nu a fost stabilită o listă cu caracter exhaustiv a modalităților de plată acceptate pentru ca plata să fie considerată ca fiind efectuată.

În aceste condiții, având în vedere acordul Q INC Canada, exprimat în actul adițional nr. 1 la contractul de fabricație din 30.10.2014, cu privire la decontarea sumelor achitate în avans către SC R SA în favoarea SC Q SRL România, precum și înregistrarea în contabilitatea SC Q SRL România a acestor sume ca reprezentând creditare asociat Q INC Canada, nu poate fi contestată efectuarea plății echipamentelor și modulelor respective de către SC X SRL, fosta SC Q SRL, către R SA.

Totodată, se reține că urmare a controlului încrucișat efectuat la SC R SA, în urma căruia a fost încheiat Procesul verbal nr. X/27.11.2017, inspectorii fiscali au constatat că în conformitate cu informațiile înregistrate de SC R SA în Fișa de cont pentru contul 4111.01, client SC X SRL, la data de 30.06.2017 soldul contului 4111.01 este de X71 lei, SC R SA înregistrând în baza actului adițional nr. 109/11.02.2016 și a anexelor la acesta, compensări în sumă totală de X5 lei.

În acest sens a fost și punctul de vedere exprimat de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice exprimat în adresa nr. 750133, 751995/06.12.2018 în care se precizează referitor la modalitățile de plată prevăzute la pct. 26 alin. (7)- (13) din normele metodologice, că *“prin prevederile invocate nu este stabilită o listă cu caracter exhaustiv a modalităților de plată acceptate, ceea ce presupune că nu poate fi contestată efectuarea unei plăți în situația în care aceasta nu a fost realizată printr-una din modalitățile enunțate”*.

Astfel, având în vedere cele anterior precizate și punctul de vedere exprimat de Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, exprimat în adresa nr. 750133, 751995/06.12.2018, referitor la amânarea dreptului de deducere a TVA în sumă de X82 lei până în momentul în care societatea X SRL va efectua plata către SC R SA, se constată că nu poate fi reținută pentru respingerea dreptului de deducere a taxei, în speță efectuarea plății neputând fi contestată.

Referitor la concluzia organelor de control că societatea nu are drept de rambursare pentru TVA aferentă achiziției de bunuri de capital pe motiv că utilajele și

echipamentele tehnologice achiziționate de la SC R SA și de la SC SE SRL nu au fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile SC X SRL, organul de soluționare reține următoarele:

Organele de control au stabilit că SC X SRL trebuia să ajusteze taxa pe valoarea adăugată dedusă aferent achizițiilor de utilaje și echipamente tehnologice achiziționate în perioada verificată (decembrie 2015 - iunie 2017) de la SC R SA și de la SC SE SRL, deoarece societatea nu a justificat utilizarea acestora în perioada verificată în scopul realizării de operațiuni taxabile/operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere.

În drept, în motivarea constatării privind necesitatea efectuării ajustării TVA cu suma X83 lei pentru utilajele și echipamentele tehnologice achiziționate de la SC R SA și cu suma X60 lei pentru cuptoarele achiziționate de la SC SE SRL, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și c), art. 125¹ alin. (1) pct. 3, art. 149 alin. (1) lit. a) și lit. d), alin. (2) lit. a), alin. (3) lit. a), alin. (4) lit. a) pct. 1, alin. (5) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru luna decembrie 2015, respectiv ale art. 297 alin. (1), (3) și (4) lit. a) și c), art. 266 alin. (1) pct. 3, art. 305 alin. (1) lit. a) și lit. d), alin. (2) lit. a), alin. (3) lit. a), alin. (4) lit. a) pct. 1, alin. (5) lit. a) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2016, conform căroră:

“art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;”

art. 125¹ Semnificația unor termeni și expresii

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

[...]

3. active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;

art. 149 Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a bunurilor imobile, exclusiv reparațiile ori lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau al oricărui alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane; nu sunt considerate bunuri de capital activele corporale fixe amortizabile a căror durată normală de utilizare stabilită pentru amortizarea fiscală este mai mică de 5 ani; activele corporale fixe de natura mijloacelor fixe amortizabile care fac obiectul leasingului sunt considerate bunuri de capital la locator/finanțator dacă limita minimă a duratei normale de utilizare este egală sau mai mare de 5 ani;

[...]

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparațiilor ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparațiilor ori întreținerii bunurilor de capital.

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

(4) lit. a) - d):

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

[...]

(3) Perioada de ajustare începe:

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

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

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

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;

[...]

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2). Ajustarea deducerii se face în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea și se realizează pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare. Prin norme se stabilesc reguli tranzitorii pentru situația în care pentru anul 2007 s-a efectuat ajustarea prevăzută la alin. (4) lit. a) pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial;

Legea 227/2015

„art. 297 **Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

(3) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 282 alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 307 alin. (2) - (6), art. 313 alin. (10) sau art. 331.”

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

a) operațiuni taxabile;

b) 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;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;

art. 266 **Semnificația unor termeni și expresii**

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

[...]

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

art. 305 **Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital**

(1) În sensul prezentului articol:

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

transformare/modernizare. Bunurile imobile sunt considerate bunuri de capital indiferent dacă în contabilitatea persoanelor impozabile sunt înregistrate ca stocuri sau ca imobilizări corporale;

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

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

(4) lit. a) - d):

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

(3) Perioada de ajustare începe:

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

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

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

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

(5) Ajustarea taxei deductibile se efectuează astfel:

a) pentru cazurile prevăzute la alin. (4) lit. a), ajustarea se efectuează în cadrul perioadei de ajustare prevăzute la alin. (2), pentru o cincime sau, după caz, o douăzecime din taxa dedusă inițial, pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare. Ajustarea se efectuează în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează obligația de ajustare sau, după caz, în ultima perioadă fiscală a fiecărui an, în condițiile prevăzute prin normele metodologice. Prin excepție, în cazul trecerii persoanei impozabile de la regimul normal de taxare la regimul de scutire pentru întreprinderile mici prevăzut la art. 310, precum și în cazul livrării bunului de capital în regim de scutire conform art. 292, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare;

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile sau scutite cu drept de deducere. Totodată, legiuitorul a stabilit că persoana impozabilă are obligația de a ajusta taxa deductibilă atunci când bunul de capital este folosit integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, și că ajustarea se efectuează pentru fiecare an în care apare o modificare a destinației de utilizare.

Având în vedere prevederile legale invocate de către organele de control, motivațiile petentei și documentele la dosar, organul de soluționare reține:

Organele de control susțin că utilajele și echipamentele achiziționate de la SC R SA și de la SC SE SRL nu au fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile SC X SRL în perioada verificată și că societatea nu a justificat utilizarea acestora în perioada verificată în scopul realizării de operațiuni taxabile/operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, și concluzionează că „în aceste condiții, societatea X SRL trebuia să ajusteze taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă achizițiilor de utilaje și echipamente tehnologice”.

Totuși, referitor la scopul în care au fost utilizate utilajele în perioada verificată, și care impunea ajustarea taxei deduse inițial pentru bunurile de capital, organul de soluționare reține că inspectorii fiscali nu au făcut în actul de control nicio precizare și că au ajustat integral TVA dedusă de societatea verificată pentru achiziția de bunuri de capital.

Prin contestația formulată, societatea susține că organele de inspecție fiscală „*au constatat faptul că societatea a desfășurat activitate economică și a înregistrat în evidența financiar contabilă venituri din vânzarea mărfurilor, venituri din transport, operațiuni economice asupra cărora nu există niciun fel de dubiu, chiar dimpotrivă organul fiscal a dispus obligarea agentului economic la plata TVA .*”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/29.12.2017, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea avea obligația colectării unei taxe pe valoarea adăugată suplimentare în sumă de X105 lei deoarece nu a prezentat documente care să certifice încheierea operațiunii de export, sau documentul administrativ unic certificat de biroul vamal pentru operațiunile înscrise în factura nr. 2/08.05.2017 emisă de SC X SRL către firma ET SDN BHD din Malaysia, respectiv pentru livrarea bunului schimbător de căldură. Organele de control mai precizează că:

- în luna decembrie 2016 SC X SRL a emis factura nr. 1/30.12.2016 către ET SDN BHD din Malaysia, în valoare de X euro, echivalentul a X73 lei, reprezentând avans aferent unui schimbător de căldură, în baza Contractului de Prestări Servicii încheiat la data 01.12.2016 și a Comenzii nr. 4 Rev 2/21.12.2016. Avansul în valoare de X63 euro a fost încasat în data de 13.01.2017;

- în luna mai 2017 SC X SRL a emis factura finală nr. 2/08.05.2017 către ET SDN BHD din Malaysia și a înregistrat în evidența financiar-contabilă veniturile aferente.

Prin urmare, se reține că există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv pe de o parte organele de inspecție fiscală susțin că utilajele și echipamentele achiziționate de la SC R SA și de la SC SE SRL nu au fost utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile SC X SRL în perioada verificată și că societatea nu a justificat utilizarea acestora în perioada verificată în scopul realizării de operațiuni taxabile/operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, iar pe de altă parte acestea colectează TVA pentru livrările de bunuri pentru care nu s-au prezentat documente care să certifice încheierea operațiunii de export.

Totodată, organele de control precizează pe de o parte că „*pe perioada verificată nu au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă venituri din exploatarea utilajelor și echipamentelor tehnologice facturate de către SC R SA și de către SC SE SRL*”, iar pe de altă parte că societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă veniturile aferente facturii nr. 2/08.05.2017 emisă pentru clientul ET SDN BHD din Malaysia, respectiv în conturile 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” (suma de X78 lei reprezentând contravaloarea unui schimbător de căldură) și 758 „Alte venituri din exploatare” (suma de X79 lei reprezentând servicii de transport).

Organul de soluționare mai reține că în Procesul verbal nr. X/27.11.2017 încheiat la SC R SA se precizează că în perioada verificată utilajele și echipamentele tehnologice constând în linie de spălare tuburi termice și instalație de vidare și umplere tuburi termice realizate de către SC R SA, au fost utilizate în producția de tuburi termice și schimbătoare de căldură care au fost livrate către Q SRL, actuala X SRL astfel: în luna mai 2017 un schimbător de căldură cu tuburi termice (MODUL Heat Pipe Asamblat Q1607-001) având ca beneficiar final o companie din Malaysia (facturat cu factura 18025/31.05.2017), în luna august 2017 un total de 525 tuburi termice cu livrare în Cehia (Tub Termic QSI Asamblat FS-HP-05.G2), facturat cu factura 18545/29.08.2017 și că este în producție cu livrare în luna noiembrie 2017 un alt schimbător de căldură cu tuburi termice cu destinație SUA.

Astfel, în ceea ce privește achiziția de utilaje și echipamente tehnologice și utilizarea lor pentru operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, organul de soluționare nu poate stabili care este situația de fapt fiscală în condițiile în care există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală, temeiul de drept invocat de acestea și documentele anexate la dosarul cauzei.

De asemenea, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, motivațiile societății din contestație și documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de

inspecție fiscală nu trebuiau să se limiteze la ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă echipamentelor pentru că nu au fost folosite pentru o anumită perioadă de timp, ci trebuiau să analizeze operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv dacă societatea a utilizat respectivele echipamente, total sau parțial, în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei.

Totodată, întrucât de la data aderării la UE, 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, relevantă 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.

Din punct de vedere semantic, „intenția” de a desfășura operațiuni taxabile, ce condiționează dreptul de deducere a TVA, implică existența unui decalaj temporal între momentul în care aceasta începe să poată fi evaluată în baza activităților pregătitoare necesare punerii ei în practică și momentul materializării propriu-zise a intenției, prin începerea obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

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, se reține că 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.

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.

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 Legea 571/2003 privind Cod 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.

Potrivit acestui caz, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții pe baza intenției unei persoane impozabile de a realiza operațiuni taxabile. Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

În drept, în speță devin incidente prevederile art. 6, art. 7 alin. (3), art. 113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„art. 6 - (1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

art. 7 (...)

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

„art. 113 Obiectul inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

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

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

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

e) solicitarea de informații de la terți;

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

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

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal; (...)

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul

său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Ori, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat dacă societatea a utilizat respectivele echipamente, total sau parțial, în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei și nici nu s-a analizat dreptul de deducere din prisma intenției societății de a desfășura operațiuni taxabile sau scutite cu drept de deducere, respectiv nu se poate stabili cu exactitate dacă utilajele și echipamentele pentru care a fost dedusă TVA analizată în speță au fost efectiv utilizat în scopul operațiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere înregistrate de societate în evidențele contabile.

Drept urmare, în speță, se impune reanalizarea de către organele de inspecție fiscală a tuturor documentelor, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a situației de fapt fiscale.

Astfel, având în vedere cele precizate anterior în prezenta decizie și prevederile legale invocate, deoarece din documentele aflate la dosarul contestației nu poate stabili cu certitudine care este situația de fapt fiscală, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

“art. 279 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

urmează a se dispune desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.12.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, cu privire la TVA respinsă la rambursare în sumă de X84 lei.

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și vor verifica îndeplinirea de către contestatară a tuturor condițiilor privind deducerea/ajustarea taxei pe valoarea adăugată dedusă aferentă bunurilor de capital, respectiv vor analiza intenția societății de ale utiliza pentru desfășurarea de operațiuni taxabile/dacă acestea au fost utilizate total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, în funcție de situația de fapt constatată.

III.2. Referitor la TVA în sumă de X9 lei

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații, este dacă societatea avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care aceasta aplică sistemul TVA la încasare și nu a achitat furnizorului taxa în sumă de X9 lei înscrisă în factura nr. 18025/31.05.2017, emisă de SC R SA.

În fapt, societatea și-a exercitat în decontul de TVA aferent trimestrului II 2017 dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X9 lei aferentă facturii nr. 18025/31.05.2017 emisă de SC R SA Brașov către SC X SRL în care s-a consemnat „modul HP” (poziția nr. 27/31.05.2017 din

jurnalul de TVA pentru cumpărări aferent trimestrului II 2017). Deoarece SC X SRL aplică sistemul TVA la încasare începând cu data de 01.04.2016 și nu a achitat contravaloarea bunurilor achiziționate cu factura nr. 18025/ 31.05.2017 în trimestrul II 2017, în conformitate cu prevederile art. 282 alin. (3), art. 297 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 227/2015, organele de control au stabilit că TVA în sumă de **X9 lei** nu este exigibilă, fapt pentru care societatea nu are drept de deducere pentru această sumă.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 282 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„art. 282 Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că exigibilitatea TVA aferentă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii intervine, în cazul persoanelor care aplică sistemul TVA la încasare, la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale art. 297 alin. (1) și alin. (3) din același act normativ, unde se specifică:

art. 297 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

[...]

(3) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 282 alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 282 alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 307 alin. (2) - (6), art. 313 alin. (10) sau art. 331.”

În cauză, se reține că societatea este înscrisă în Registrul societăților care aplică TVA la încasare, începând cu data de 01.04.2016, astfel că îi sunt incidente prevederile art. 297 alin. (3) antecitat, respectiv dreptul de deducere este amânat până la plata taxei.

Se mai reține că organele de control au verificat modulul de respectare a prevederilor legale privind aplicarea TVA la încasare, și au constatat deficiențe în sensul deducerii anticipate a TVA față de data exigibilității, respectiv că în trim II 2017 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de X9 lei, înscrisă în factura nr. 18025/31.05.2017 emisă de SC R SA Brașov, în sumă totală de X71 lei, deși, conform fișei de cont 401 analitic SC R SA, această factură se afla în sold la data de 30.06.2017.

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare antecitat, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății pentru TVA respinsă la rambursare în sumă de X9 lei.**

III.3. Referitor la relațiile economice dintre SC Q SRL, actuala X SRL și Q INC Canada, actuala Y INC Canada, cauza supusă soluționării este dacă pentru taxa aferentă achizițiilor de servicii de inginerie, proiectare și consiliere facturate de Y INC Canada, SC X SRL era persoana obligată la plata taxei și avea obligația aplicării mecanismului taxării inverse.

În fapt, în perioada verificată societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă în contul de cheltuieli 628- „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, achiziții de la Y INC

Canada în valoare totală de X106 lei reprezentând servicii de inginerie, design, consultanță în domeniul vânzărilor, marketing, interacțiuni cu terți, suport administrativ pentru afacere și dezvoltare tehnologică.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat că societatea justifică doar parțial aceste servicii facturate de Y INC Canada, respectiv doar serviciile aferente activității de inginerie, proiectare și consiliere în valoare de X107 lei, facturate în baza contractului de management 1 QSI/QSI SRL din data de 01.03.2016, încheiat între Q INC Canada, actuala Y INC, în calitate de manager și SC Q SRL, actuala X SRL.

În conformitate cu prevederile art. 268 alin. (1), art. 271 alin. (1), art. 278 alin. (2), art. 280 alin. (1) și (2), art. 281 alin. (1), art. 282 alin. (1), art. 307 alin. (2) și art. 326 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de control au constatat că pentru aceste achiziții SC X SRL era persoana obligată la plata taxei, prin aplicarea mecanismului taxării inverse.

Față de cele prezentate, organul de control a procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor privind activitatea de inginerie, proiectare și consiliere, prin aplicarea asupra bazei impozabile în suma de X107 lei a cotei standard de TVA de 20% pentru anul 2016 și a celei de 19% pentru perioada ianuarie 2017- iunie 2017, potrivit prevederilor art. 291 alin. (1) lit. a) și lit. b) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, rezultând o taxă pe valoare adăugată în sumă de **X108 lei, pentru care s-a aplicat taxarea inversă, astfel că influența fiscală asupra rezultatului inspecției este zero.**

În drept, în cauză sunt incidente prevederile art. 268 alin. (1), art. 271 alin. (1), art. 278 alin. (2), art. 280 alin. (1) și (2), art. 281 alin. (1), art. 282 alin. (1), art. 307 alin. (2) și art. 326 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform cărora:

„art. 268 Operațiuni impozabile

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

- a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;*
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;*
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).*

art. 271 Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 270.

art. 278 Locul prestării de servicii

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

art. 307 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 331.

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este

considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6).

art. 307 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 266 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 316 alin. (4) sau (6).

art. 326 Plata taxei la buget

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 316 va evidenția în decontul prevăzut la art. 323, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 297 - 301, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile prevăzute la art. 307 alin. (2) - (6)."

În conformitate cu prevederile legale antecitate, se reține că sunt impozabile în România din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii cu plată, au ca loc de prestare/livrare România, sunt realizate de către o persoană impozabilă care acționează ca atare iar livrarea/prestare rezultă din operațiuni economice. Beneficiarul serviciilor care au locul prestării în România conform art. 278 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României, este persoana obligată la plata taxei pe care o va evidenția în decontul de taxă atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Din dispozițiile legale citate, reiese că locul prestării în cazul unei persoane impozabile stabilită în România care beneficiază de servicii de la un prestator, persoană impozabilă stabilită în alt stat membru, locul prestării este în România, iar beneficiarul persoană impozabilă stabilită în România realizează o achiziție intracomunitară de servicii.

Așadar, pentru serviciile prestate de o persoană impozabilă stabilită în afara Uniunii Europene, către beneficiari persoane impozabile care sunt stabiliți pe teritoriul României, locul prestării este în România, operațiunea este taxabilă din punct de vedere al TVA în România, iar persoana obligată la plata taxei este beneficiarul acestor servicii, care va efectua plata taxei prin mecanismul taxării inverse.

Se reține deci că în mod legal organul de control a stabilit că SC X SRL este persoana obligată la plata taxei pentru serviciile achiziționate de la Q INC Canada, actuala Y INC și a procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată aferentă, **pentru care s-a aplicat taxarea inversă, astfel că influența fiscală asupra rezultatului inspecției este zero.**

Drept urmare, în speță devin incidente dispozițiile art. 268 și ale art. 269 alin (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că:

“Art. 268 Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.”

art. 269 Forma și conținutul contestației

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

Cu privire la analiza și soluționarea contestațiilor, se reține că Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, prevăd că:

„9.4. În soluționarea contestațiilor, excepțiile de procedură și de fond pot fi următoarele: excepția de nerespectare a termenului de depunere a contestației, excepția de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, excepția lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, excepția reverificării aceleiași perioade și aceleiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc.

[...]

12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim.”

Din coroborarea celor prezentate mai sus, rezultă că pot fi contestate titlurile de creanță prin care s-au stabilit și individualizat creanțe fiscale și alte actele administrative, contestațiile putând fi formulate numai de cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

În situația de fapt și de drept mai sus prezentată, se reține ca S.C. X S.R.L. se află în situația de a contesta concluziile organelor de control dintr-un act administrativ care nu au avut ca și consecință stabilirea de obligații suplimentare în sarcina societății, iar petenta nu a probat că ar fi fost lezată în vreun interes al său prin aplicarea mecanismului taxării inverse pentru achizițiile care au locul prestării în România și pentru care este persoana obligată la plata taxei.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care legiferează că:

“Art. 280 Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Prin urmare, având în vedere dispozițiile art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pct. 12.1 lit. d) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015, **pentru capătul de cerere privind aplicarea mecanismului taxării inverse pentru TVA în sumă totală de X108 lei, contestația va fi respinsă ca lipsită de interes.**

III.4. Referitor la TVA în sumă de X109 lei, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov, prin organele abilitate, se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația și nu depune niciun document în susținerea cauzei prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

Conform celor precizate în Raportul de inspecție fiscală F-X/29.12.2017, care a stat la baza deciziei de impunere contestate, în urma verificărilor efectuate organele de control au respins la rambursare TVA în sumă de **X109 lei**, în baza următoarelor constatări:

- Societatea a dedus integral TVA aferentă achiziției de servicii de închiriere a unui autoturism VW Touareg și de servicii de parcare pentru două autoturisme. Deoarece

petenta nu a prezentat documente justificative care să probeze utilizarea autoturismului marca VW Touareg și a autoturismului marca VW Golf exclusiv în scopul activității economice, în baza prevederilor art. 298 alin. (1) - alin. (3) și alin. (5) din Legea nr. 227/2015, echipa de inspecție fiscală a limitat la 50% dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor pentru închirierea autoturismului VW Touareg și a serviciilor de parcare. În consecință, echipa de inspecție fiscală a diminuat taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate cu suma de **X90 lei**;

- Societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X95 lei, aferentă achiziției unor bunuri alimentare și nealimentare, aparatură electrocasnică, masă servită și troller. Având în vedere dispozițiile art. 274 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora aceste operațiuni de preluare a bunurilor achiziționate și utilizarea lor în scopuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată sunt asimilate cu livrările de bunuri efectuate cu plată și îndeplinesc condițiile de operațiuni impozabile din perspectiva taxei pe valoare adăugată prevăzute de art. 268 alin. (1) din același act normativ, echipa de inspecție fiscală a colectat suplimentar TVA în sumă de **X95 lei**;
- Societatea nu a prezentat documente care să certifice încheierea operațiunii de export, sau documentul administrativ unic certificat de biroul vamal pentru operațiunile înscrise în factura nr. 2/08.05.2017 emisă de SC X SRL către firma ET SDN BHD din Malaysia, respectiv pentru livrarea bunului schimbător de căldură, în valoare de 47.175.59 lei, în afara Uniunii Europene și pentru refacturarea serviciilor de transport în sumă de X79 lei, iar termenul legal maxim de 90 zile calendaristice pentru justificarea operațiunilor la export a fost deja depășit, astfel că, în conformitate cu prevederile art. 280 alin. (1)- alin. (2), art. 281 alin. (1), art. 282 alin. (1)- alin. (2), lit. a) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, organele de control au stabilit că SC X SRL trebuia să colecteze TVA în sumă de **X105 lei**.

Referitor la aceste deficiențe care au dus la respingerea la deducere a TVA în sumă totală de X109 lei, deși societatea contestatară depune contestația în termenul prevăzut de lege, **nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația**, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 269 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 270 alin. (1) și art. ale 276 alin. (1) și (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„art. 269 Forma și conținutul contestației

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

art. 270 Termenul de depunere a contestației

(1) *Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.*

art. 276 Soluționarea contestației

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

(6) Organul de soluționare competent se pronunță mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar, când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.”

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de

procedură fiscală:

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

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

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

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

În acest sens sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 3250/18.06.2010, unde se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.*

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de prevederile art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„art. 249 Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că:

„art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

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

În speță, prin contestația formulată SC X SRL solicită anularea obligațiilor fiscale totale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere F-X/29.12.2017, dar nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care se îndreaptă împotriva **taxei pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în sumă de X109 lei.**

Drept urmare, considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia *“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;” urmează a fi respinsă ca nemotivată contestația societății în ceea ce privește TVA respinsă la rambursare în sumă de X109 lei.

III.5. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/29.12.2017 emisă de A.J.F.P. X

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Brașov are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu face parte dintre actele administrativ- fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 272 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În fapt, urmare a deficiențelor constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/29.12.2017, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.12.2017, precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/29.12.2017 prin care s-a dispus:

- „societatea X SRL va corecta decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent trim. II 2017 (...);
- „societatea X SRL va corecta rândul 14 (...) din decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent trim. IV 2016 (...);
- „societatea X SRL va proceda la înregistrarea în evidența financiar- contabilă corespunzătoare a achiziției înscrisă în factura nr. 16250/10.08.2016 emisă de SC R SA (...);
- „societatea X SRL va proceda la analiza serviciilor aferente activității de inginerie, proiectare și consiliere facturate de SC Q INC Canada, actuala SC Y INC Canada (...) și în funcție de rezultate, va proceda la reconsiderarea înregistrărilor efectuate în conturile de imobilizări necorporale (...);

În contestația formulată societatea precizează că „în ceea ce privește pretenția organelor fiscale cu privire la „reconsiderarea” cheltuielilor cu proiectarea, design de fabricație și de produs și alte elemente asimilate acestora ca și cheltuieli de dezvoltare (...) cheltuielile efectuate până la acest moment pot fi reconsiderate ca și cheltuieli de cercetare, și abea după momentul obținerii numerelor de înregistrare la OSIM să discutăm de cheltuieli de dezvoltare.” Societatea susține că cheltuielile contractate cu Q INC sunt deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, și au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice.

În drept, în speță sunt incidente dispozițiile art. 272 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

Art. 272 Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

- a) creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;
- b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 1 milion lei;
- c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);
- d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.

coroborat cu pct. 5.1 și pct. 5.3 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd că:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art.272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege. [...]

5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin.(1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente”.

Potrivit acestor dispoziții legale, în vigoare la data depunerii contestației, structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, în cuantum de până la 1 milion lei, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Totodată, se reține că în conformitate cu prevederile art. 98 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, sunt asimilate deciziilor de impunere:

“Art. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;

b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;

c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;

d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”

Prin urmare se constată că D.G.R.F.P. Brașov-Serviciul Soluționare Contestații nu are competența de soluționare a contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/29.12.2017, fapt pentru care competența de soluționare revine Administrației Județene a Finanțelor Publice X, în calitate de organ fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

Astfel, având în vedere prevederile art. 272 alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, anterior citate, pentru acest capăt de cerere **contestația va fi trimisă spre competentă soluționare organului fiscal emitent al actului atacat.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268 alin. (1), art. 269 alin. (1) lit. c) și d) și alin. (2), art. 272 alin. (1), (2) și (6), art. 273, art. 276 alin. (1) și (6) și ale art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.12.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de X84 lei, reprezentând TVA respinsă la rambursare, urmând ca organul fiscal competent să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

precizate în prezenta decizie.

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.12.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **X9 lei**, reprezentând TVA respinsă la rambursare.

3) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.12.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **X109 lei**, reprezentând TVA respinsă la rambursare.

4) Respingerea ca lipsită de interes a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X/29.12.2017, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, în ceea ce privește aplicarea mecanismului taxării inverse pentru achizițiile de servicii de la Y INC Canada.

5) Transmiterea spre competență soluționare, către A.J.F.P. X- Activitatea de inspecție fiscală, a contestației formulate împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/29.12.2017.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.