

DECIZIE nr. 720/228/27.05.2015

privind contestația formulată de S.C. XXX S.R.L. înregistrată la D.G.R.F.P.
Timișoara sub nr. 13971/03.04.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală cu adresa nr. xxx/01.04.2015, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. xxx/03.04.2015 asupra contestației formulate de

S.C. XXX S.R.L.,

CIF: RO xxx

Cu sediul social în xxx

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. xxx/11.03.2015 și nr. xxx/03.04.2015.

Petenta S.C. XXX S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM xxx privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM xxx emise de A.J.F.P. Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală, solicitând anularea parțială a deciziei de impunere contestate.

Suma contestată este de **xxx lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, xxx, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială seria x nr. x din x, în original, așa după cum prevede art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta S.C. XXX S.R.L., prin reprezentantul său legal contestă parțial Decizia de impunere nr. F-TM xxx privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM xxx de către Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș, arătând că Decizia nr.x si RIF nr.x au fost emise ca urmare a finalizării inspecției fiscale parțiale dispuse prin Decizia nr.xxx/26.11.2014 emisa de Serviciul de Soluționare a Contestațiilor din cadrul DGRFP Timisoara

si comunicata petentei la data de 03.12.2014, prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. F-TM xxx/25.08.2014 emisa de AJFP Timiș pentru suma totala de xxx lei reprezentând TVA, suma pentru care nu s-a acordat drept de deducere si s-a dispus încheierea unui nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de soluționare, de către o alta echipa decât cea care a întocmit actul atacat.

A. Motive procedurale - nulitatea deciziei fiscale atacate, ca urmare a intervenirii decăderii din dreptul de a efectua inspecția fiscală, prin nerespectarea termenului de 30 de zile prevăzut de lege.

Petenta precizează că potrivit pct.11.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 republicata, termenul in care organele fiscale trebuiau sa pună in executare Decizia xxx era acela de 30 de zile de la comunicarea acesteia, termen ce nu a fost respectat, inspecția fiscală trebuind sa înceapă cel târziu la data de 05.01.2015, dar în fapt a început în data de 14.01.2015. Raportat la acest termen, în opinia petentei, a intervenit decăderea deoarece începerea inspecției fiscale a avut loc după expirarea termenului imperativ prevăzut de lege, fără a exista o justificare în acest sens. Prin raportare la dispozițiile art. 2, alin.3 din Codul de procedura fiscală, sancțiunea nerespectării termenului de 30 de zile prevăzut de actul normativ mai sus indicat, este cea prevăzută de Codul de procedura civila prin art. 185, decăderea cu consecința nulității actului împlinit peste termen.

B. Motive de fond

Prin Decizia xxx, Serviciul de Soluționare a Contestațiilor a stabilit, în esență, că in cadrul reluării controlului fiscal, organele de inspecție fiscală trebuie să urmărească:

- îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a TVA, respectiv (i) existența facturilor emise în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal și (ii) achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății;

- dacă societatea a dedus TVA la momentul stabilit de dispozițiile legale, respectiv la momentul exigibilității taxei.

Petenta consideră că reluarea controlului fiscal ar fi trebuit să se axeze strict pe cadrul fixat prin Decizia xxx, ceea ce nu s-a intamplat, arătând următoarele:

1. Pentru TVA in suma de xxx lei aferenta cheltuielilor intitulate "planificare culturi"

In ceea ce privește verificarea condiției de deductibilitate a TVA, respectiv împrejurarea ca achizițiile sa fie destinate in folosul operațiunilor taxabile ale petentei, organul de control fiscal nu argumentează in nici un fel ca aceasta condiție nu este îndeplinita.

In schimb, prin depășirea cadrului stabilit de Decizia xxx, in mod complet eronat si netemeinic, organul de control se axează pe modul de

stabilire și pe justificarea prețului, pentru fiecare factura de planificare-pregătire culturi agricole în parte. Aceasta abordare eronată a organului de control depășește considerentele Deciziei xxx, care în opinia petentei, nu poate afecta dreptul de deducere a TVA.

Petenta își motivează pretențiile pe sistemul comun al TVA-ului care garantează perfectă neutralitate a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului.

2. Pentru TVA în suma de xxx lei aferenta cheltuielilor cu pregătirea ogoarelor.

În pofida considerentelor clare pronunțate în Decizia xxx, organele de inspecție fiscală nu argumentează în sensul concret al neîndeplinirii condiției de deductibilitate a TVA, respectiv ca achizițiile să fie destinate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, acestea procedând, din nou, în mod eronat, la o analiză a modalității de stabilire a prețului de cumpărare prin comparație cu datele din evidența contabilă a furnizorului Yyy SRL. Constatând că unul din elementele prețului îl reprezintă costurile furnizorului cu pregătirea ogoarelor, organele de inspecție fiscală concluzionează că lucrările efectuate de vânzător cu pregătirea ogoarelor prealabil vânzării ar fi trebuit să se regăsească în prețul de vânzare la nivel de cost efectuat fără valoare adăugată.

Astfel, pe de-o parte, organele de inspecție fiscală constată că SC Yyy SRL a vândut către subscrișa producția în curs de floarea soarelui cu o valoare adăugată, iar pe de altă parte, „în urma unui raționament logic greșit”, organele de control apreciază că această sumă care reprezintă valoarea adăugată nu trebuia facturată și își motivează în drept această concluzie „tocmai pe prevederile legale care stabilesc contrariul și care se reflectă, în mod corect, în tranzacția intervenită între YYY SRL și XXX SRL”.

Concluzia la care au ajuns organele de inspecție fiscală ca urmare a acestui raționament logic eronat, în opinia petentei, reprezintă tocmai motivul stabilirii diferenței suplimentare de TVA de xxx lei, având în vedere că în considerentele Deciziei xxx se apreciază că fiind eronată tocmai abordarea organelor de inspecție fiscală care s-au limitat la a compara valorile înregistrate de furnizorul Yyy SRL cu cele facturate către petentă.

Petenta arată că îndeplinește toate condițiile pentru deducerea TVA, întrucât:

- Deține facturi emise în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal, aspect necontestat de organele de inspecție fiscală.

- Achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale petentei, aspect ce rezultă din faptul că petenta are ca obiect de activitate comerțul cu cereale și obține venituri din vânzarea culturilor agricole. Astfel, în mod evident, cheltuielile cu achiziția de producții în curs precum și cu plata lucrărilor efectuate anterior de către furnizorul care transferă dreptul de exploatare asupra unor terenuri agricole sunt destinate utilizării în folosul

operațiunilor taxabile prin prisma faptului că producțiile ce urmau a fi obținute ca urmare a acestor cheltuieli urmau a fi valorificate prin vânzare, ca operațiune taxabilă.

- Chiar dacă, în conformitate cu prevederile legale, îndeplinirea condițiilor de deductibilitate a TVA trebuie apreciată la momentul deducerii taxei, cu referire la cea de-a doua condiție, petenta arată că destinația cheltuielii pentru utilizarea în folosul operațiunilor taxabile a fost confirmată ulterior prin faptul că aceasta a vândut producțiile agricole pentru care a efectuat cheltuielile în discuție. Astfel, depune în motivarea contestației, situații contabile care demonstrează, în opinia petentei, veniturile obținute prin vânzarea culturilor agricole aferente anului agricol 2013-2014.

Organele de inspecție fiscală au limitat, în opinia petentei, în mod abuziv dreptul subscrisei de deducere a TVA, principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii Europene (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahageben și David, C-80/11 și C-142/11, punctul 37). Curtea a apreciat în mai multe rânduri că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, **nu poate fi limitat**. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. 1-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. 1-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. 1-6161, punctul 47, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 38).

Pe cale de consecință, petenta solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TM xxx, în ceea ce privește stabilirea TVA suplimentară în sumă de xxx lei aferentă cheltuielilor intitulate „planificare culturi” și TVA în sumă de xxx lei aferentă cheltuielilor cu pregătirea ogoarelor.

În motivarea contestației formulate, petenta a depus împreună cu aceasta următoarele documente:

- Contractele de cesiune arendă a/10.05.2013, b/10.05.2013, c/21.04.2011, d/15.09.2009, e/03.04.2013, f/07.05.2013, g/07.05.2013 și Contractul de prestări servicii h/12.07.2013;

- Facturile FRFTM13 nr.A/14.08.2013, DETA TM13 nr.B/14.08.2013, DETA TM13 nr. C/16.08.2013, DETA TM13 nr. D/14.08.2013, DETA TM13 nr. E/14.08.2013, DETA TM13 nr. F/14.08.2013, DETATM13 nr. G/14.08.2013;

- Certificatul constatator al subscrisei din care rezultă domeniile de activitate;

- Situații contabile privind vânzările de culturi agricole aferente recoltelor din anul agricol 2013-2014.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș urmare Deciziei nr. xxx/26.11.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara au procedat la reverificarea S.C. TERRA AGRIFARMING S.R.L. dispusă prin aceasta, cu consecința emiterii Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM nr. xxx și a Deciziei de impunere nr. F-TM nr. xxx.

Din totalul sumei de XXX lei reprezentând TVA stabilită de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-TM nr. xxx, petenta contestă doar suma de **xxx lei**, sumă ce reprezintă TVA stabilită suplimentar.

Urmare reverificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca:

1. Pentru facturile nr. 014, 015, 016, 017, 018 și 019 din 14.08.2013 (TVA deductibilă ajustată de petentă în suma totală de 27.309 lei), emise de către clientul SC Yyy SRL reprezentând planificare-pregătire culturi agricole viitoare, petenta nu deține rapoarte de lucru, situații de lucrări detaliate pentru prestările de servicii planificare culturi pentru fiecare factura în parte, unde să detalieze explicit în ce a constat respectiva prestare de serviciu facturată.

Totodată, pentru serviciile de planificare culturi achiziționate de la SC XXX nr. 14/14.08.2013 în suma de 1.400 lei, TVA 300 lei petenta nu deține documente justificative prin care să justifice prestarea de serviciu realizată, precum și necesitatea efectuării acesteia.

2. Din situația comparativă a valorilor conform Raportului de evaluare și a evidențelor de tip cheltuielă pe care le-a avut efectiv SC YYY SRL la data de 30.04.2013 se constată că în evidența contabilă acestea sunt mai mici decât cele facturate societății afiliate Xxx SRL, pentru cele 174.626 ha.

Ținând cont de faptul că la data de 30.04.2013 prin Raportul de evaluare sunt evaluate costurile aferente producției în curs floarea soarelui în suma totală de 1.105.393 lei, costurile reale aferente acestei producții înregistrate în evidența contabilă fiind în suma de 528.310,15 lei, precum și de faptul că în acest Raport de evaluare nu este prevăzută nici o marja de profit, fiind vorba exclusiv de costuri de producție, societățile fiind persoane afiliate, organele de inspecție fiscală ajustează costurile bunurilor tranzacționate, respectiv producția în curs floarea soarelui pentru cele 174.626 ha facturate.

III. S.C. XXX S.R.L. cu sediul social în X, este înregistrată la O.R.C. sub nr. X, are cod unic de înregistrare X, cod CAEN 111 - „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”.

IV. Având în vedere motivele invocate de petentă, documentele existente la dosarul contestației și prevederile actelor normative în vigoare, se reține următoarele:

A. Referitor la aspectele procedurale invocate de petentă, respectiv nulitatea deciziei fiscale atacate, ca urmare a intervenirii decăderii din dreptul de a efectua inspecția fiscală, prin nerespectarea termenului de 30 de zile prevăzut de lege, se rețin următoarele:

Petenta susține în cuprinsul contestației formulate că potrivit pct.11.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, termenul în care organele fiscale trebuiau să pună în executare Decizia xxx era acela de 30 de zile de la comunicarea acesteia, termen ce nu a fost respectat, inspecția fiscală trebuind să înceapă cel târziu la data de 05.01.2015, dar în fapt a început în data de 14.01.2015. Raportat la acest termen, în opinia petentei, a intervenit decăderea întrucât începerea inspecției fiscale a avut loc după expirarea termenului imperativ prevăzut de lege, fără a exista o justificare în acest sens. Prin raportare la dispozițiile art. 2 și alin.3 din Codul de procedura fiscală, sancțiunea nerespectării termenului de 30 de zile, este cea prevăzută de Codul de procedura civilă prin art. 185, decăderea cu consecința nulității actului împlinit peste termen.

Se reține că, termenul de 30 de zile prevăzut de Codul de procedură fiscală, este unul de recomandare și nu de decădere, sancționator, nerespectarea acestui termen neatrăgând nulitatea actului administrativ fiscal emis urmare reverificării fiscale, sancțiune ce este prevăzută de art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală: „*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.*”

Astfel că, argumentul petentei privind nulitatea deciziei atacate, ca urmare a intervenirii decăderii dreptului de a efectua inspecția fiscală, prin nerespectarea termenului de 30 de zile prevăzut de lege, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, în virtutea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, fapt pentru care se va trece la soluționarea pe fond a cauzei.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxx lei, Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina petentei S.C. XXX S.R.L. suma de xxx lei, sumă ce reprezintă TVA stabilită suplimentar, în condițiile în care organul fiscal nu a analizat dreptul la

rambursarea taxei în raport strict de considerentele deciziei de soluționare a contestației emisă în urma contestării rezultatelor analizei documentare inițiale.

În fapt, S.C. XXX S.R.L a fost supusă inspecției fiscale inițiale ca urmare a depunerii de către aceasta a decontului de TVA pentru luna aprilie 2014 aferent perioadei 01.01.2014 – 30.04.2014. Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală F-TM nr. 466/25.08.2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-TM nr. xxx/25.08.2014 prin care s-a respins la rambursare suma totală de 86.591 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Pentru suma de xxx lei reprezentând TVA respinsă la rambursare pentru perioada 23.01.2014 - 30.04.2014, petenta a formulat contestație înregistrată la A.J.F.P. Timiș sub nr. 230073/29.09.2014, S.C. XXX S.R.L. contestând parțial Decizia de impunere F-TM nr. xxx/25.08.2014 pentru TVA stabilit suplimentar în sumă de xxx lei.

Contestația a fost soluționată de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara conform Deciziei nr. xxx/26.11.2014, prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TM nr. xxx/25.08.2014 emisă de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Timiș, pentru suma totală xxx lei, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerente deciziei de soluționare, de către o altă echipă decât cea care a întocmit actul atacat.

În baza Deciziei nr. xxx/26.11.2014 emisă de D.G.R.F.P Timișoara, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Timiș, au procedat la o nouă analiză a situației fiscale a petentei, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, în considerarea deciziei de soluționare a contestației, definitivă conform art. 210 privind Codul de procedură fiscală, cu consecința întocmirii Raportului de inspecție fiscală F-TM nr. xxx, în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TM xxx, prin care au stabilit în sarcina petentei o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în suma totală de XXX lei.

Din totalul sumei de XXX lei reprezentând TVA stabilită de către organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. F-TM nr. xxx, petenta contestă doar suma de **xxx lei**, sumă ce reprezintă TVA stabilită suplimentar.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au reanalizat documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidența financiar contabilă a petentei a TVA deductibilă, pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere, fiind înscrisă la rândurile TVA deductibilă din

deconturile de TVA depuse de petentă pentru perioada ianuarie-aprilie 2014, constatând următoarele:

1. Referitor la TVA in suma de xxx lei aferenta cheltuielilor intitulate „planificare culturi”:

În fapt, pentru facturile nr. 014, 015, 016, 017, 018 si 019 din 14.08.2013 (TVA deductibila ajustata de petentă in suma totala de 27.309 lei), emise de către clientul SC Yyy SRL reprezentând planificare-pregătire culturi agricole viitoare, petenta nu deține rapoarte de lucru, situații de lucrări detaliate pentru prestările de servicii planificare culturi pentru fiecare factura in parte, unde sa detalieze explicit in ce a constat respectiva prestare de serviciu facturata.

Totodată, pentru serviciile de planificare culturi achiziționate de la SC XXX nr. 14/14.08.2013 in suma de 1.400 lei, TVA 300 lei petenta nu deține documente justificative prin care să justifice prestarea de serviciu realizata, precum si necesitatea efectuării acesteia.

În drept, art. 134¹ alin. (7) și 134² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, prevede:

„ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

„ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

Coroborat cu 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, care prevede:

„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;”

Având în vedere prevederile legale precitate, se reține că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, pentru prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, acestea sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari, iar dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității acesteia, orice persoana impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA având posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Deciziei nr. xxx/26.11.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, definitivă conform art. 210 Cod procedură fiscală, rezultă următoarele:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Decizia nr. xxx/26.11.2014 a dispus desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TM nr. xxx/25.08.2014 emisă de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Timiș, pentru suma totală xxx lei, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș să încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerente deciziei de soluționare, de către o altă echipă decât cea care a întocmit actul atacat.

Pentru a pronunța aceasta soluție, *referitor la cheltuielile intitulate „planificare culturi” pentru care nu s-a acordat drept de deducere la TVA în suma de xxx lei*, organul de soluționare a contestației din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara, a reținut în considerentele deciziei nr. xxx/26.11.2014, următoarele:

«„(...) Pentru deductibilitatea TVA, trebuie apreciate exclusiv condițiile prevăzute de art. 145-146 din CF și nu prevederile având ca obiect impozitul pe profit, ceea ce nu este cazul. Chiar dacă în RIF xxx nu se face trimitere în mod expres la niciun text de la impozitul pe profit, rezulta că organele fiscale au avut în vedere aceste prevederi, fapt care nu are temei legal, dat fiind că prevederile de la impozitul pe profit nu sunt aplicabile în cazul TVA.

(...)

Din constatările organelor de inspecție fiscală înscrise în Raportul de inspecție fiscală nu rezulta o analiză completă privind respectarea de către petenta, a temeiurilor legale invocate anterior, în sensul de a prezenta dacă pentru TVA aferenta cheltuielilor cu planificarea culturilor exista o factură emisă conform prevederilor art.155 Cod fiscal, dacă a intervenit sau nu exigibilitatea TVA în suma de xxx lei.

Organele de inspectie s-au limitat in a nu acorda drept de deducere pentru TVA in suma de xxx lei, la explicatiile primite in Nota explicativa.

Stabilirea suplimentara a unor obligatii fiscale nu poate fi facuta pe baza unor explicatii date intr-un document care are un rol lamuritor pentru organele de inspectie fiscala asupra situatiei fiscale a contribuabilului si nu un rol determinant, ci este necesar a avea la baza evidente contabile, fiscale, alte evidente relevante pentru impunere, precum si incadrarea acestor constatari in temeiuri de drept corecte.

Desi organele de inspectie fac vorbire despre faptul ca cheltuielile cu „planificare culturi” au fost refacturate la SC XXX SRL si, in urma inspectiei fiscale desfasurata la aceasta societate, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferenta, aceleasi organe fiscale nu abordeaza problema TVA colectata de petenta aferenta refacturarii cheltuielilor.

In situatia in care TVA nu poate fi dedusa deoarece, fie nu indeplineste cerintele organelor fiscale ca si justificare cu documente acceptate de acestea, fie nu este destinata realizarii de operatiuni taxabile, analiza trebuie sa cuprinda si partea de TVA colectata aferenta operatiunilor taxabile realizate de petenta, pentru care nu i s-a acordat dreptul de deducere, intrucat tratamentul fiscal aplicat unei tranzactii, fie ea si in lant, nu se poate rezuma doar la partea de achizitie, ignorand partea de vanzare, realizare de venituri si implicit colectare de TVA.

In acest sens, in Codul de procedura fiscala la art.105 se precizeaza:

„Art. 105 Reguli privind inspectia fiscală (1) Inspectia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Avand in vedere considerentele prezentate, organul de solutionare nu se poate pronunta asupra corectitudinii si legalitatii neacordarii de catre organele de inspectie fiscala, a dreptului de deducere pentru TVA in suma de xxx lei, astfel ca, pentru acest capat de cerere se va face aplicatiunea art.216 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, „Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”»

Așa cum rezultă din analiza Deciziei de Impunere nr. F-TM xxx, decizie emisa ca urmare a reverificării dispuse conform Deciziei nr. xxx/26.11.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, organele fiscale au refuzat acordarea dreptului de deducere a taxei pentru facturile nr. 014, 015, 016, 017, 018 si 019 din 14.08.2013 (TVA deductibila ajustata de petentă in suma totala de 27.309 lei), emise de către clientul SC Yyy SRL reprezentând contravaloarea unor operațiuni constând în planificare-pregătire culturi agricole viitoare, pe motivul că petenta nu deține rapoarte de lucru, situații de lucrări detaliate pentru prestările de servicii planificare culturi pentru

fiecare factura in parte, unde sa detalieze explicit in ce a constat respectiva prestare de serviciu facturata.

Totodată, pentru serviciile de planificare culturi achiziționate de la SC XXX nr. 14/14.08.2013 in suma de 1.400 lei, TVA 300 lei organele fiscale au constatat că petenta nu deține documente justificative prin care să justifice prestarea de serviciu realizata, precum si necesitatea efectuării acesteia.

Astfel, organele fiscale s-au rezumat să constate că petenta nu deține rapoarte de lucru, situații de lucrări detaliate pentru prestările de servicii planificare culturi pentru fiecare factura in parte, unde sa detalieze explicit in ce a constat respectiva prestare de serviciu facturata, fără să analizeze conținutul economic al acestor prestări, respectiv modul în care acestea contribuie în scopul operațiunilor taxabile ale petentei în sensul art. 145 din Codul fiscal.

Ori, taxa pe valoarea adăugată plătită de petentă pentru acțiuni premergătoare unei activități economice, poate fi dedusă de către aceasta, chiar și în cazul în care nu a obținut venituri. Prin urmare, societatea care angajează cheltuieli necesare pentru investiții pregătitoare inițierii activității economice are dreptul de deducere a TVA aferente acestora.

Intenția de a desfășura activități economice este demonstrată prin obiectul de activitate al petentei, și totodată prin promovarea realizării unor investiții complexe, chiar dacă derularea acestora se produce pe o durată mai lungă de timp, dar care vor genera venituri după ce investițiile vor fi finalizate.

Prin urmare, în mod normal, organele de inspecție fiscală nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în vederea identificării situației de fapt fiscale în scopul acordării dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate, în acest scop, considerând că neîndeplinirea unor condiții contractuale comerciale între părți nu este de natură să perturbe stabilirea stării de fapt privind serviciile achiziționate de petentă de la furnizorii săi. Potrivit principiului neutralității TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor de TVA.

Deși organele de inspecție fac vorbire despre faptul ca aceste cheltuieli cu „planificare culturi” au fost refacturate la SC XXX SRL si, in urma inspectiei fiscale desfasurata la aceasta firmă, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferenta, aceleasi organe fiscale nu abordeaza problema TVA colectata de petenta aferenta refacturarii cheltuielilor.

In situatia in care TVA nu poate fi dedusa deoarece, fie nu indeplineste cerintele organelor fiscale ca si justificare cu documente acceptate de acestea, fie nu este destinata realizarii de operatiuni taxabile, analiza trebuie sa cuprinda si partea de TVA colectata aferenta operatiunilor taxabile realizate de petenta, pentru care nu i s-a acordat dreptul de deducere, intrucat tratamentul fiscal aplicat unei tranzactii, fie ea si in lant, nu se poate rezuma doar la partea de achizitie, ignorand partea de vanzare, realizare de venituri si implicit colectare de TVA.

În concluzie, în cauza supusa soluționării, organul fiscal care a întocmit Decizia de impunere nr. F-TM xxx ce face obiectul prezentei decizii, a ignorat lămurirea data spetei de organul de soluționare competent – D.G.R.F.P. Timișoara, respectiv faptul ca în situația în care TVA nu poate fi dedusă deoarece, fie nu îndeplinește cerințele organelor fiscale ca și justificare cu documente acceptate de acestea reglementată în cuprinsul Titlului VI din Codul Fiscal, fie nu este destinată realizării de operațiuni taxabile, și ca organele fiscale trebuie să procedeze și la analiza TVA colectată aferentă operațiunilor taxabile realizate de petentă, pentru care nu i s-a acordat dreptul de deducere, întrucât tratamentul fiscal aplicat unei tranzacții, fie ea și în lant, nu se poate rezuma doar la partea de achiziție, ignorând partea de vânzare, realizare de venituri și implicit colectare de TVA.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca organele fiscale nu au dat curs celor dispuse de organul de soluționare a contestației și nu au reanalizat documentele prezentate de petentă, astfel ca simplele mențiuni din Decizia de impunere nr. F-TM xxx contestată, contradictorii cu constatările organului de soluționare a contestației, nu echivalează cu analiza temeinică a condițiilor privind rambursarea TVA solicitată de petentă.

Având în vedere ca organul fiscal nu a respectat considerentele deciziei nr. xxx/26.11.2014 și nu a procedat la analiza temeinică a cauzei, conform îndrumărilor date de organul competent în soluționarea contestației se va desființa Decizia de impunere nr. F-TM xxx, cu privire la TVA respinsă la rambursare în suma de xxx lei, urmând ca organele fiscale să se conformeze strict considerentelor din decizia de soluționare și să aplice prevederile legale în vigoare la data operațiunilor supuse controlului, așa cum prevede art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia: „Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reanalizarea cauzei organele fiscale vor avea în vedere și prevederile art. 216 alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: „Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

2. Referitor la TVA în suma de xxx lei tratată de organele de inspecție fiscală ca fiind aferentă cheltuielilor cu pregătirea ogoarelor:

În fapt, analizând posibilitatea legală a exercitării de către petentă a dreptului de deducere al TVA aferent operațiunilor de natura prestărilor de servicii achiziționate de aceasta pentru pregătirea ogoarelor, organele de inspecție fiscală au constatat că, din situația comparativă a valorilor conform Raportului de evaluare și a evidențelor de tip cheltuielă pe care le-a avut efectiv SC YYY SRL la data de 30.04.2013, în evidența contabilă acestea sunt mai mici decât cele facturate societății afiliate Xxx SRL, pentru cele 174.626 ha.

Deoarece la data de 30.04.2013 prin Raportul de evaluare au fost evaluate costurile aferente producției în curs de floarea soarelui în suma totală de 1.105.393 lei, costurile reale aferente acestei producții înregistrate în evidența contabilă fiind în suma de 528.310,15 lei, precum și faptul că în acest Raport de evaluare nu este prevăzută nicio marja de profit, fiind vorba exclusiv de costuri de producție, societățile fiind persoane afiliate, organele de inspecție fiscală au ajustat costurile bunurilor tranzacționate, respectiv producția în curs floarea soarelui pentru cele 174.626 ha facturate.

Astfel, costul privind producția în curs floarea soarelui pentru cele 174,626 ha înregistrat în evidența contabilă a SC Xxx SRL în baza facturii nr.14 / 14.08.2013 emisă de SC Yyy SRL a fost ajustat cu suma de 186.617,57 lei.

Totodată, pentru luna ianuarie 2014, invocând ca temei legal art. 11. alin.2, lit.b din Legea nr.571/2003 modificată, organele de inspecție fiscală au ajustat și TVA în suma de xxx lei ($186.617,57 \times 24/100$), corespunzătoare facturii nr.14/14.08.2013, luna în care petenta înregistrează TVA deductibilă aferentă acestei facturi în evidența contabilă.

În drept, art. 11, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(2) în cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare.”

Coroborat cu prevederile pct. 23 lit. b și pct. 26 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„ART. 11.

23. *La estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:*

(...)

b) metoda cost-plus;

(...)

26. *Metoda cost-plus*

Pentru determinarea prețului pieței, metoda se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus. În cazul în care mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o persoană independentă.”

Față de prevederile legale precitate, se reține că tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere.

De asemenea, în cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

Pentru determinarea prețului pieței, metoda se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii. Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă

rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus. În cazul în care mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o persoană independentă.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Deciziei nr. xxx/26.11.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, rezultă următoarele:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Decizia nr. xxx/26.11.2014 a dispus desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TM nr. xxx/25.08.2014 emisă de organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală Timiș, pentru suma totală xxx lei, urmând ca Activitatea de Inspecție Fiscală Timiș să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerente deciziei de soluționare, de către o altă echipă decât cea care a întocmit actul atacat.

Pentru a pronunța această soluție, *referitor la TVA în suma de xxx lei, aferenta cheltuielilor cu pregătirea ogoarelor*, organul de soluționare a contestației din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara, a reținut în considerentele deciziei nr. xxx/26.11.2014, următoarele:

„(...) Din constatările organelor de inspecție fiscale enunțate mai sus, nu rezulta o analiză a respectării prevederilor legale incidente în materie de deducere a TVA, acestea limitându-se la a compara valorile înregistrate de furnizorul SC YYY SRL în contabilitatea sa cu cele facturate clientului SC XXX SRL, considerând că diferența înregistrată nu este justificată de petenta ca fiind aferentă utilizării în folosul operațiilor taxabile. Deși, ulterior, producția obținută după recoltarea acestei culturi se presupune că a fost vândută, aceasta reprezentând o operațiune taxabilă, organele de inspecție nu amintesc în conținutul Raportului de inspecție fiscală despre acest aspect, neluând astfel în calcul TVA colectată aferentă unei operațiuni pentru care, la achiziție, s-a dedus TVA.

Având în vedere considerentele prezentate, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra corectitudinii și legalității neacordării de către organele de inspecție fiscală, a dreptului de deducere pentru TVA în suma de xxx lei, astfel că, pentru acest capăt de cerere se va face aplicarea art.216 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, „ Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act

administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”.

Așa cum rezultă din analiza Deciziei de Impunere nr. F-TM xxx, decizie emisa ca urmare a reverificării dispuse de D.G.R.F.P. Timișoara, organele fiscale au refuzat acordarea dreptului de deducere a taxei pentru suma de xxx lei, pe motivul că din situația comparativă a valorilor conform Raportului de evaluare și a evidențelor de tip cheltuielă pe care le-a avut efectiv SC YYY SRL la data de 30.04.2013, organele fiscale constatând că în evidența contabilă acestea sunt mai mici decât cele facturate societății afiliate Xxx SRL, pentru cele 174.626 ha.

Ținând cont de faptul că la data de 30.04.2013 prin Raportul de evaluare sunt evaluate costurile aferente producției în curs floarea soarelui în suma totală de 1.105.393 lei, costurile reale aferente acestei producții înregistrate în evidența contabilă fiind în suma de 528.310,15 lei, precum și de faptul că în acest Raport de evaluare nu este prevăzută nici o marja de profit, fiind vorba exclusiv de costuri de producție, societățile fiind persoane afiliate, **organele de inspecție fiscală au ajustat costurile bunurilor tranzacționate**, respectiv producția în curs floarea soarelui pentru cele 174.626 ha facturate.

Astfel, organele fiscale s-au rezumat să compare valorile înregistrate de SC YYY SRL la data de 30.04.2013, cu cele facturate societății afiliate Xxx SRL, pentru cele 174.626 ha, considerându-le mai mici, precum și faptul că în acest Raport de evaluare nu este prevăzută nici o marja de profit, fiind vorba exclusiv de costuri de producție, societățile fiind persoane afiliate.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie apreciate exclusiv condițiile prevăzute de art. 145-146 din CF și nu prevederile având ca obiect impozitul pe profit, în virtutea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*,

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei atacate, rezultă că organele de inspecție fiscală au ajustat TVA pe motivul existenței relației de afiliere între petentă și firma furnizoare S.C. YYY S.R.L.

În drept, art. 7 alin. (1) pct. 21 și art. 11, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

„Definiții ale termenilor comuni

ART. 7

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele: cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

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

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

(i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

(ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.”

„Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

ART. 11

(...)

(2) în cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode: (...)”

Din examinarea normelor legale mai sus citate, rezultă că prin semnificațiile definițiilor date termenilor comuni de la art. 7 alin. (1) din Codul fiscal s-au urmărit reglementarea la această normă legală, cu o excepție: Titlul VI din Codul fiscal.

Din lecturarea de către organul competent în soluționarea contestației a cuprinsului Codului fiscal, rezultă că la Titlul VI al acestuia este reglementată taxa pe valoarea adăugată. Prin urmare, în virtutea principiului general de drept „*exceptio est strictissimae interpretationis*”, cazul de afiliere constat de către organele de inspecție fiscală între petentă și furnizorul său S.C. YYY S.R.L. nu are relevanță sub aspectul TVA, în condițiile în care organele de inspecție

fiscală au ajustat această categorie de impozit, reglementată la Titlul VI din Codul fiscal, ca o consecință a relației de afiliere dintre petentă și S.C. YYY S.R.L.

În virtutea principiului general de drept „*Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*” nu a fost identificată în cuprinsul motivelor de drept invocate de către organele de inspecție fiscală în cuprinsul deciziei contestate, vreo normă legală care să permită ajustarea TVA pe motivul existenței relațiilor de afiliere, în condițiile excepției instituite de dispozițiile art. 7 (1) Cod fiscal.

Mai mult, așa cum a stabilit în nenumărate rânduri Direcție de Legislație în domeniul TVA, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în interpretarea prevederilor art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. Conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

În ceea ce privește justificarea deducerii taxei, în conformitate cu prevederile pct.46 alin.(1) din norme, aceasta ***“se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”***

Având în vedere prevederile invocate mai sus, reiese că pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite condițiile de fond prevăzute la art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, respective persoana impozabilă are obligația să dovedească că achizițiile sunt destinate utilizării pentru operațiuni cu drept de deducere, precum și condițiile formale prevăzute la art. 146 din Codul fiscal.

În concluzie, în cauza supusa soluționării, organele fiscale care au întocmit Decizia de impunere nr. F-TM xxx ce face obiectul prezentei cauze deduse judecății, au ignorat lămurirea data spetei de organul de soluționare competent – D.G.R.F.P. Timișoara, respectiv faptul ca din constatările organelor de inspecție fiscală, nu rezulta o analiza a respectării prevederilor legale incidente in materie exercitării dreptului de deducere a TVA, acestea limitându-se la a compara valorile inregistrate de furnizorul SC YYY SRL in contabilitatea sa cu cele facturate clientului SC XXX SRL, considerand ca

diferența înregistrată nu este justificată de petenta ca fiind aferentă utilizării în folosul operațiilor taxabile, în condițiile în care, ulterior, se presupune că producția obținută după recoltarea acestei culturi a fost vândută, aceasta reprezentând o operațiune taxabilă, organele de inspecție nu amintesc în conținutul Raportului de inspecție fiscală despre acest aspect, neluând astfel în calcul TVA colectată aferentă unei operațiuni pentru care, la achiziție, s-a dedus TVA.

Mai mult, chiar dacă nu se face trimitere în mod expres la niciun text de la impozitul pe profit, rezulta că organele fiscale au avut în vedere aceste prevederi, în baza art. 11. alin.2, lit.b din Legea nr.571/2003 modificată, organele de inspecție fiscală ajustând TVA în suma de xxx lei (186.617,57 x 24/100), corespunzătoare facturii nr.14/14.08.2013, luna în care petenta înregistrează TVA deductibilă aferentă acestei facturi în evidența contabilă, fapt care nu are temei legal, dat fiind că prevederile de la impozitul pe profit nu sunt aplicabile în cazul TVA; așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, organele de inspecție fiscală neindicând în cuprinsul deciziei contestate norma legală care să determine ajustarea TVA pe motivul existenței relațiilor de afiliere între furnizor și beneficiar.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta că organele fiscale nu au respectat cele dispuse de organul de soluționare a contestației și nu au reanalizat documentele prezentate de petentă, astfel ca simplele mențiuni din Decizia de impunere nr. F-TM xxx contestată, contradictorii cu constatările organului de soluționare a contestației, nu echivalează cu analiza temeinică a condițiilor privind rambursarea TVA solicitată de petentă.

Având în vedere că organul fiscal nu a respectat considerentele deciziei nr. xxx/26.11.2014 și nu a procedat la analiza temeinică a cauzei, conform îndrumărilor date de organul competent în soluționarea contestației se va desființa Decizia de impunere nr. F-TM xxx, cu privire la TVA respinsă la rambursare în suma de xxx lei, urmând ca organele fiscale să se conformeze strict considerentelor din decizia de soluționare și să aplice prevederile legale în vigoare la data operațiilor supuse controlului, așa cum prevede art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia: *„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”*

La reanalizarea cauzei organele fiscale vor avea în vedere și prevederile art. 216 alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *„Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

Prin OPANAF 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la pct.11.6 se precizeaza:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia... ”

Totodata, conform art. 210 alin. (2) din același act normativ:

"Decizia sau dispozitia emisa in solutionarea contestației **este definitiva** in sistemul cailor administrative de atac".

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 6.2 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 2.906/2014 potrivit carora:

“6.2. Decizia emisă în solutionarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în sensul că asupra ei organul de soluționare competent nu mai poate reveni, cu excepția situațiilor privind îndreptarea erorilor materiale, potrivit legii, și este obligatorie pentru organele fiscale emitente ale actelor administrative fiscale contestate”.

Astfel, potrivit dispozițiilor legale anterior citate, **considerentele organului de solutionare din cuprinsul deciziei sunt definitive si obligatorii pentru organele fiscale desemnate sa refaca analiza documentara si sa incheie o noua decizie de impunere, acestea fiind tinute de lamuririle si de punctul de vedere al organului de solutionare a contestației cu privire la speta fiscala analizata si de documentația propusa spre reanalizare**, dovada fiind folosirea *expressis verbis* a cuvântului "strict" in textul de lege care constituie temeiul juridic al solutiei pronuntate de organul de solutionare a contestației.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor prevederile art. 134¹, alin.7, art. 134² alin. 1 a), a art. 145, alin. 1, a art. 11, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, art. 210 alin. (2) si art. 216 alin. (3) si alin. (3¹) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 6.2 din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. 13971/14.05.2015, se

DECIDE :

- *desființarea* Deciziei de impunere nr. F-TM xxx privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **xxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, de către o alta echipa decât cea care a întocmit actul atacat.

- prezenta decizie se comunica la:

- S.C. XXX S.R.L.

- A.J.F.P. Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.