



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str.Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

DECIZIA NR. 284/115/24.02.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL**
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timiș sub
nr.X/20.09.2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Inspekția Fiscală - Contribuabili Mijlocii prin adresa X, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara sub nr.X/20.09.2013, asupra contestației formulate de **SC X SRL**, cod de înregistrare fiscală X, ORC X nr.X, cu sediul în X, nr.X, cam. X, jud. X.

SC. X SRL contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr. X/12.08.2013, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspekție fiscală nr.X/12.08.2013, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere că la dosarul cauzei nu se află confirmarea de primire a actelor administrativ fiscale contestate (adresa de înaintare nr.X/13.08.2013, deși conține mențiunea confirmat la data de 14.08.2013, nu este semnată de primire), contestația se consideră depusă în termenul legal potrivit pct. 3.9. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/12.08.2013 și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. X/12.08.2013, susținând că prin acestea au fost stabilite în mod eronat în sarcina societății următoarele obligații de plată:

1. TVA - perioada 01.06.2012-31.12.2012
 - Baza impozabilă stabilită suplimentar X lei,
 - Obligație stabilită suplimentar X lei,
2. Dobânzi/Majorări de întârziere - 31.10.2012-15.07.2013
 - Baza impozabilă stabilită suplimentar X lei,
 - Obligație stabilită suplimentar X lei,
3. Penalități de întârziere - 01.06.2012-31.12.2012
 - Baza impozabilă stabilită suplimentar X lei,
 - Obligație stabilită suplimentar X lei,
- 4.TVA - perioada 01.01.2013-30.04.2013
 - Baza impozabilă stabilită suplimentar X lei,
 - Obligație stabilită suplimentar X lei.

În fapt contestatoarea arată că societatea a solicitat rambursarea TVA prin decontul de TVA pentru luna aprilie 2013, optând pentru rambursarea sumei negative de TVA, aferenta perioadei 01.01.2013 - 30.04.2013 în cuantum de X lei.

În baza solicitării, organul de control, în perioada 01.07.2013 - 15.07.2013 a efectuat inspecția fiscală la SC X SRL, societate condusă de dl. X, în calitate de administrator.

Organul de control a verificat obligația fiscală principală - Taxa pe valoarea adăugată - lunar.

Perioada verificată:

- 01.06.2012-31.12.2012 - suma solicitată - X lei - control ulterior,
- 01.01.2013-30.04.2013 - suma solicitată - X lei - control Anticipat

Perioada - 01.06.2012 - 31.12.2012 - suma solicitată - X lei - control ulterior

Contestatoarea arată că pe perioada supusă verificării, nu au fost constatate nereguli, însă suma de X lei, sumă înregistrată în contul 231.02 ca Investiții în curs - Îmbunătățiri funciare a fost considerată de organele de control că " nu poate fi vorba de investiții la terenuri întrucât societatea nu deține în proprietate imobilizări corporale...decât un singur teren în proprietate constând în pajiști în suprafață de X ha."

Contestatoarea arată că, organul de inspecție fiscală a precizat că aceste cheltuieli în sumă de X lei nu pot fi atribuite costului de producție al imobilizărilor ce urmează să fie executate în perioada următoare, respectiv nu pot fi atribuite unui bun de capital care reprezintă toate activele corporale fixe deținute la art. 125 alin. (1) pct.3 precum și operațiunile de construcție transformare sau modernizare a bunurilor imobile, întrucât societatea nu deține un bun de capital.

De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală, având în vedere cele prezentate și totodată actele normative invocate a constatat că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că suma de X lei transferată de societate la investiții în curs asupra terenurilor este recepționată în baza unei proces verbal de recepție. Astfel, organul de inspecție fiscală a constatat că nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal pentru operațiunile menționate, în sumă de X lei pentru care s-a dedus TVA în sumă de X lei, fără finalitate economică, deoarece societatea verificată nu poate face dovada din toate considerentele arate că TVA dedusă servește operațiunilor taxabile ale societății.

În legătură cu această situație, contestatoarea precizează că domeniul de activitate al societății este „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez) plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase” - Cod CAEN 0111, domeniu de activitate care se poate desfășura *fără a fi obligatoriu ca terenurile lucrate să fie proprietatea societății*. Societatea deține doar X ha proprietate, însă mai are încheiate CONTRACTE DE ARENDĂ pentru cultivarea unor terenuri agricole în suprafață totală de X ha.

Contestatoarea arată că a pus la dispoziția organului de control toate contractele de arenda, adeverințele de la Primăriile comunelor la care societatea are înregistrate contractele de arenda (Anexa 6 din RIF); centralizator al contractelor de arenda (Anexa 7 din RIF); Decizia Agenției de Plați și Intervenție pentru Agricultură (Anexa 20 din RIF); notificări în cazul persoanelor juridice aferente opțiunii de taxare (Anexa 5 din RIF).

De asemenea, contestatoarea arată că:

- Contractele de arendă sunt încheiate pe o perioadă de 5 ani, unele chiar pe 10 ani, iar anul acesta se intenționează prelungirea și actualizarea contractelor de arendă atât ca și durată, cât și ca pret, respectiv impozit.

Lucrările agricole sunt efectuate în principal în baza contractului de Prestări servicii complexe în agricultură nr. X/02.02.2011, prestări efectuate de firma X SRL, dar și prin lucrări proprii cu utilaje închiriate.

- Documentele justificative care au stat la bază, au fost: facturile, devizul tehnologic, fiecare factură având un deviz tehnologic pe fiecare cultură în parte, respectiv un Proces verbal de recepție al lucrărilor și serviciilor, în spatele fiecărui deviz tehnologic.

Aceste documente justificative au fost predate în copie organului de inspecție fiscală, ba mai mult în Raportul de inspecție fiscală se face precizarea „...în care se regăsește devizul de lucrări aferente culturii de porumb...”, „...rezultă din ce se compune devizul de lucrări...”.

Totodată, contestatoarea precizează că, prin Decizia nr. X/30.09.2012 s-a decis repartizarea sumei de X lei aferentă culturii de porumb pe îmbunătățiri funciare.

Suma reprezintă cheltuieli în special cu îngrășăminte utilizate și consumate în anul 2012 de societate pentru îmbunătățirea pH-lui solului terenurilor arendate sau proprietatea societății, cultivate în anul 2012.

Contestatoarea menționează faptul că SC X SRL a procedat de această manieră, respectiv repartizarea cheltuielilor cu îmbunătățirea calității solului în anii următori, deoarece îmbunătățirea solului acestor suprafețe produce "beneficii viitoare".

Prin urmare, dacă efectele acestor îmbunătățiri produce efecte și în anii următori, acest lucru trebuie reflectat în mod corect și în contabilitate, unde trebuie evidențiată realitatea oricărei operațiuni. Pe de altă parte, ar fi fost incorect să se repartizeze cheltuielile generate de aceste lucrări doar în exercițiul unui an fiscal și nu pe întreaga durată de producere a beneficiilor viitoare. În acest context, s-a ținut cont de prevederile normelor legale în vigoare respectiv pct. 107 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene: „Sunt recunoscute ca o componentă a activului, sub forma cheltuielilor ulterioare, investițiile efectuate la imobilizările corporale. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial. Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

În ceea ce privește deducerea TVA însă, contestatoarea arată că a ținut cont de prevederile legale care reglementează deducerea, așa cum sunt prezentate la Titlul VI din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, respectiv:

- Faptul generator și exigibilitatea TVA

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

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

- Art. 134² „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

cu precizarea că bunurile (îngrașămintele) au intrat în gestiunea societății pe bază de facturi fiind înregistrate în evidența contabilă în perioada la care acestea se referă.

• Dreptul de deducere al TVA: în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare: „Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 156 indice 2 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare: "Decontul de taxa întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147 indice 1 alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

Contestatoarea precizează că, în contextul acestor prevederi legale SC X SRL a îndeplinit toate condițiile legale stipulate de normele legale în ceea ce privește dreptul de deducere.

Prin urmare, potrivit prevederilor art. 145 din Codul fiscal, TVA aferentă achizițiilor este deductibilă dacă acestea sunt destinate realizării unor livrări/prestări pentru care taxa este deductibilă. Exercitarea deducerii presupune ca societatea să dispună de exemplarul original al facturilor de achiziție și mai nou să justifice plata TVA în cazul în care furnizorii aplică sistemul de TVA la încasare.

Documentele privind achiziția de bunuri și servicii sunt înregistrate în contabilitate și sunt pentru nevoile societății, destinate pentru realizarea de operațiuni taxabile, încadrându-se în sfera de aplicare a dreptului de deducere prevăzut de art. 145 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar conform prevederilor art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, operațiunile economico - financiare au fost consemnate în momentul efectuării lor în documente justificative.

Astfel, contestatoarea consideră că în baza celor prezentate mai sus, există baza legală pentru ca societatea să poată exercita deducerea TVA și respectiv rambursarea acesteia.

Totodată, contestatoarea precizează că, în baza motivației că dreptul de deducere a TVA se poate exercita dacă este direct legat de obținerea de venituri, practica are caștig de cauză la Curtea Europeană de Justiție care a considerat în numeroase cazuri (cum ar fi: C-37/95 Belgische Staat v. Gent Coal Terminal NV, C-110/94 Intercommunale voor zeewaterleitzilting (INZO) v. Belgian State and C-268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman - Van Deelen v. Minister van Financien), că încă de la momentul efectuării primei investiții persoana impozabilă inițiază o activitate economică.

Astfel, deciziile Curții în aceste cazuri au fost că TVA plătită pentru acțiuni premergătoare unei activități economice poate fi dedusă de către persoana impozabilă, chiar și în cazul în care nu s-au obținut venituri.

Societatea este activă, realizează venituri, în 2012 a avut o cifra de afaceri de X lei, iar la aceasta dată nu există motive, indicii sau suspiciuni cum că societatea ar dori să își înceteze activitatea.

Contestatoarea arată și că dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewateleitzilting (INZO) împotriva Statului Belgian.

Astfel, contestatoarea susține că, având în vedere că deciziile Curții Europene de Justiție fac corp comun cu prevederile Directivei Europene de TVA care sunt obligatorii pentru toate instanțele și autoritățile din statele membre, ba mai mult societatea demarează activitatea, dovada că o parte din contractele de arendă sunt încheiate pe o perioadă de 10 ani și intenția societății este de a investi există în continuare (ba chiar extinderea activității prin construirea capacității de depozitare cu fonduri europene), cu atât mai mult societatea are dreptul de deducere a TVA -ului.

Perioada - 01.01.2013-30.04.2013 - suma solicitată - X lei - control anticipat

Contestatoarea susține că în urma verificării perioadei 01.01.2013-30.04.2013, organul de inspecție fiscală a respins în mod greșit de la rambursare suma de X lei reprezentând TVA aferentă „achiziției intracomunitare de bunuri constând în îngrășămintele etc. în baza documentului nr.X/02.04.2013 în valoare de X Euro, echivalentul a X lei pentru care a dedus TVA în sumă de X lei prin taxare inversă și totodată arătăm că societatea a înscris TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri ca TVA colectată și TVA deductibilă în deconturile de TVA, jurnalele de TVA, în evidența contabilă a lunii aprilie 2013 și implicit a declarat-o la organul fiscal prin decont de TVA și declarația X aferentă acestei luni.”

De asemenea, contestatoarea arată că organul de control, în Raportul de inspecție fiscală a consemnat următoarele:

- „ pentru ași exercita dreptul de deducere a TVA, factura de achiziție trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 (19) din Codul fiscal conform prevederilor art. 146 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal și pct. 46 din H.G. 44/2004 cu modificările ulterioare în cazul de față, factura nu conține cota de TVA și prin urmare societatea nu poate să își exercite dreptul de deducere.”

- Serviciul Județean de Informații Fiscale a transmis pe cale electronică Raportul Vies, prin care s-au comunicat informațiile solicitate precum și lista neconcordanțelor constatate între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de contribuabil prin declarațiile recapitulative protruivă căruia rezultă faptul că în perioada verificată societatea SC X SRL a declarat în luna aprilie 2013 achiziții intracomunitare în sumă de X Euro, echivalentul a X lei, provenite de la furnizorul extern X Austria, iar furnizorul extern a declarat livrări intracomunitare către SC X SRL în sumă de 0 lei, rezultând astfel o diferență pozitivă de X lei.”

- "Având în vedere că până la aceasta dată documentul nr.X/02.04.2013 nu a fost achitat"

- " Reprezentantul legal al societății ...declară că destinatarul bunurilor a fost SC X SRL și nu SC X SRL"

Contestatoarea susține că spre deosebire de livrarea intracomunitară de bunuri pentru care sunt reglementate în mod expres documentele justificative în vederea aplicării regimului de scutire de la art. 143 alin.(2) lit. a), pentru achizițiile intracomunitare de bunuri nu există un astfel de act normativ prin care se impune încadrarea unei

cumpărări la achiziții intracomunitare, taxabile în România.

Pentru încadrarea unei operațiuni la achiziție intracomunitară de bunuri, existența unui CMR nu este obligatorie așa cum se impune în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri pentru aplicarea regimului de scutire cu drept de deducere.

Pentru justificarea realizării unei achiziții intracomunitare, pe teritoriul României este necesară existența facturii emise de către furnizor pe numele cumpărătorului din România.

Contestatoarea precizează faptul că mărfurile aparțin SC X SRL, iar asta se poate demonstra simplu cu factura de achiziție, atașat și traducerea autorizată a facturii unde se stipulează cota de "Tva- O", respectiv "scutit de Tva - livrare intracomunitară", termenul de plată fiind 31.07.2013 (Anexa 1).

Contestatoarea precizează că, totodată anexează (Anexa 2) și contractul de achiziție (prin care se transferă dreptul de proprietate de la vânzător la cumpărător), unde se stipulează că " Art.I. Vânzătorul va livra mărfurile către cumpărător/prestatorul de servicii, iar locul de descărcare este X". Ba mai mult, între cele două firme există încheiat un contract de comodat pentru locația din X, unde a fost deschis ulterior și un punct de lucru, menționând că acest document (contract) a fost prezentat organului de inspecție fiscală, predându-se și o copie a acestuia.

Contestatoarea arată că firma SC X SRL este firmă prestatoare de servicii, conform contractului de prestări servicii-lucrări complexe în agricultură nr. X/02.02.2011 prezentat organelor de control.

Mai exact, îngrășămintele venite au fost descărcate la locația stabilită în contract, încărcate în distribuitoarele de îngrășăminte (utilajele aparținând firmei X SRL, prestatoare de servicii) și distribuite pe cultura de sfeclă de zahăr.

Din contabilitatea firmei X SRL au fost prezentate Nota de recepție nr. X/02.04.2013 din care rezultă recepția unei cantități de îngrășăminte de X kg, în valoare de X lei, respectiv bonul de consum nr. X/30.04.2013 în valoare de X lei.

De asemenea, contestatoarea precizează că nu a fost dată nici o declarație de către reprezentantul legal din care ar rezulta că destinatarul ar fi firma X (fapt stipulat în mod greșit de organele de inspecție fiscală în raport), Anexele 28.1 - 28.19 la care se face referire, sunt copii ale unor CMR.

Daca CMR-urile au fost completate greșit, acestea au fost corectate, reprezentând o eroare materială, de formă, nu de fond. Pe de altă parte, CMR-ul este un document de însoțire a mărfii, care reglementează transportul mărfurilor de orice fel, cu autocamioane când locul de încărcare și locul de descărcare sunt în țări diferite și nu o dovadă a dreptului de proprietate.

Din partea firmei externe X (Anexa 3) se confirmă faptul: "*Prin prezenta vă confirmăm faptul că noi am făcut livrările numite mai jos exclusiv din Italia către firma X*" și că locul de descărcare precum contractul stabilește că este localitatea X.

Astfel, contestatoarea arată că toate aceste aspecte prezentate întrunesc prevederile actului normativ indicat în raport – Legea nr.571/2003, art. 130[^]1 alin. (1): " Se consideră achiziție intracomunitară obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale, expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare al transportatorului sau de expediere al bunurilor."

De asemenea, contestatoarea arată că, referitor la "diferența pozitivă din Vies" – atașează declarația (Anexa 4) furnizorului extern X la luna aprilie 2013 către Finanțele Austria, unde la poziția 35 se identifica codul fiscal: RO X, cod aparținând firmei X SRL, ca și livrare intracomunitară, triunghiulară. Prin urmare, livrarea a fost declarată la organul fiscal de către X Austria, cum în mod greșit a fost consemnat în Raportul de

inspecție fiscală „iar furnizorul extern a declarat livrări intracomunitare către SC X SRL în sumă de 0 lei, rezultând astfel o diferență pozitivă de X lei.”

În concluzie, contestatoarea solicită desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/ 12.08.2013 pentru următoarele obligații suplimentare calculate în mod eronat:

1. TVA - perioada 01.06.2012-31.12.2012
 - Baza impozabilă stabilită suplimentar X lei,
 - Obligație stabilită suplimentar X lei,
2. Dobânzi/Majorări de întârziere - 31.10.2012-15.07.2013
 - Baza impozabilă stabilită suplimentar X lei,
 - Obligație stabilită suplimentar X lei,
3. Penalități de întârziere - 01.06.2012-31.12.2012
 - Baza impozabilă stabilită suplimentar X lei,
 - Obligație stabilită suplimentar X lei,
- 4.TVA - perioada 01.01.2013-30.04.2013
 - Baza impozabilă stabilită suplimentar X lei,
 - Obligație stabilită suplimentar X lei,

și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. X/12.08.2013, în sensul rambursării/restituirii sumei de X lei, suma reprezentând TVA stabilită în mod eronat ca fiind suplimentară de plată, și reținută din suma totală de X lei (TVA solicitată la rambursare), aferentă perioadei 01.01.2013 - 30.04.2013 cât și suma de X lei suma reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată pentru perioada 01.06.2012 - 31.12.2012, la care se adaugă dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei aferente perioadei 31.10.2012 - 15.07.2013 și penalități de întârziere în sumă de X lei aferente perioadei 01.06.2012 - 31.12.2012.

În drept, contestatoarea își întemeiază contestația pe dispozițiile art. 205 și art. 207 din O.G. 92/2003, art.7 alin.(1), ind.1 din Legea 544/2004 modificată prin Legea 262/2007, art. 16 alin. (1), (2) și art. 45 din Constituția României.

Contestatoarea, precizează că anexează copia actelor administrativ fiscale pe care înțelege să le conteste.

Prin adresa nr.X/11.09.2013, înregistrată la AJFP Timiș sub nr.X/11.09.2013 și la Inspecția Fiscală Contribuabili Mijlocii sub nr.X/12.09.2013, SC X SRL aduce o completare la contestația nr.X/10.09.2013, prin care solicită organului de soluționare a contestației verificarea informațiilor aferente raportului Vies, prin care firma SC X SRL a declarat în luna aprilie 2013 achiziții intracomunitare în sumă de X Euro, echivalentul a X lei, provenite de la furnizorul extern X.

Contestatoarea atașează declarația și traducerea autorizată a furnizorului extern X la luna aprilie 2013 către Finanțele Austria, unde la poziția 35 se identifică codul fiscal: RO X, cod aparținând firmei X SRL, ca și livrare intracomunitară, triumfiulară.

II. Organul de inspecție fiscală a efectuat la SC X SRL X inspecția fiscală cu privire la rambursarea TVA în sumă de X lei aferente perioadei iunie 2012 - decembrie 2012 solicitată la rambursare prin deconturile de TVA cu opțiune de rambursare aferente lunilor septembrie 2012 (anexa nr.4.1), octombrie 2012 (anexa nr.4.2), noiembrie 2012 (anexa nr.4.3) și decembrie 2012 (anexa nr.4.4), deconturi care au fost soluționate de AFP Timișoara cu control ulterior precum și inspecția fiscală cu privire la rambursarea de TVA în sumă de X lei aferentă perioadei ianuarie 2013 - aprilie 2013 solicitată prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013 (anexa nr.4.5) - control anticipat.

În perioada supusă verificării, SC X SRL desfășoară activitatea prevăzută la

codul CAEN 0111 - „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase”.

Organul de inspecție fiscală, consemnează că societatea este plătitoare de TVA începând cu 14.04.2010, conform Certificatului de înregistrare seria X, nr. X.

De asemenea, organul de inspecție fiscală consemnează că pentru anul agricol 2011- 2012 și pentru anul agricol 2012 - 2013, SC X SRL X a avut în exploatare diverse suprafețe agricole de teren, care au variat de la o perioadă la alta, terenurile aparținând atât societății verificate dar în proporție foarte mică conform contractului de vânzare-cumpărare pentru suprafața de X ha, cât și unor terțe persoane fizice, respectiv juridice astfel:

- pentru anul agricol 2011 - 2012, societatea verificată deține o suprafață de X ha teren arabil pentru care are încheiate contracte de arendă cu: diverse persoane fizice - suprafața de X ha cât și cu diverse persoane juridice: SC X SRL - suprafața de X ha, S.C. X SRL - suprafața de X ha, SC X SRL - suprafața de X ha, SC X SRL -suprafața de X ha, SC X SRL- suprafața de X ha și proprietatea societății suprafața de X ha. Pentru arendarea terenului au fost depuse notificări prin care societățile au optat pentru taxarea acestor operațiuni, fiind anexate în copie xerox la raportul de inspecție fiscală.

- pentru anul agricol 2012 - 2013, societatea deține o suprafața totală de X hectare teren arabil pentru care are încheiat contracte de arendă cu: diverse persoane fizice - suprafața de X ha, cât și cu diverse persoane juridice: SC X SRL - suprafața de X ha, SC X SRL - suprafața de X ha, SC X SRL -suprafața de X ha, SC X SRL- suprafața de X ha și proprietatea societății suprafața de X ha. Pentru arendarea terenului au fost depuse notificări prin care societățile au optat pentru taxarea acestor operațiuni, fiind anexate în copie xerox la raportul de inspecție fiscală (anexa nr.5).

Societatea a înregistrat contractele de arenda la primăriile în a căror rază teritorială sunt situate terenurile, respectiv comunele: Sat X, X, X, X, X si X; situația suprafețelor de teren deținute în arendă aferente perioadei verificate este redată în anexa nr.7. Totodată pentru terenurile deținute în arendă de la persoane fizice sunt atașate actele adiționale la contractele de arendă încheiate, potrivit cărora rezultă că impozitul pe veniturile din arendă se reține de către persoanele fizice, situație prezentată detaliat pe fiecare persoană fizică în parte din raza comunei în care sunt amplasate terenurile date în arendă la S.C X SRL X (anexa nr.7.1).

1) Verificarea privind deconturile de TVA cu opțiune de rambursare soluționate de AFP Timișoara - cu control ulterior:

- Perioada supusă verificării: 01.06.2012 - 31.12.2012

Din verificarea efectuată se constată faptul că în perioada supusă verificării, respectiv 01.06.2012-31.12.2012, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA în sumă totală de X lei, depunând în acest sens la organul fiscal următoarele deconturi de TVA:

- decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii septembrie 2012 înregistrat la AFP Timișoara sub nr.X/25.10.2012 prin care societatea solicită rambursarea soldului sumei negative a T.V.A. în sumă de X lei aferentă perioadei iunie 2012-septembrie 2012 - control ulterior. În acest sens a fost emisă Decizia de rambursare nr.X/31.10.2012 pentru suma de X lei;

- decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2012 înregistrat la AFP Timișoara sub nr.X/25.11.2012 prin care societatea verificată solicită rambursarea soldului sumei negative de T.V.A. în sumă de X lei aferentă lunii octombrie 2012 - control ulterior. În acest sens a fost emisă Decizia de rambursare nr.X/27.11.2012 pentru suma de X lei;

- decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii noiembrie 2012 înregistrat la AFP Timișoara sub nr.X/20.12.2012 prin care societatea verificată solicită

rambursarea soldului sumei negative de T.V.A. în sumă de X lei aferentă lunii noiembrie 2012 - control ulterior. În acest sens a fost emisă Decizia de rambursare nr.X/27.12.2012 pentru suma de X lei;

- decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii decembrie 2012 înregistrat la AFP Timișoara sub nr.X prin care societatea verificată solicită rambursarea soldului sumei negative de T.V.A. în sumă de X lei aferentă lunii decembrie 2012 - control ulterior. În acest sens a fost emisă Decizia de rambursare nr.X/28.01.2013 pentru suma de X lei.

Organul de inspecție fiscală, consemnează că în perioada 01.06.2012 - 31.12.2012, SC X SRL a întocmit și depus lunar deconturile de TVA, încadrându-se în prevederile art. 156 indice 1, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu ocazia verificării efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat faptul că în anul 2012 societatea verificată a desfășurat activitate constând în cultivarea cerealelor (grâu, porumb, floarea soarelui, etc), pentru care a angajat costuri cu materii prime (samânță de grau, porumb, sfeclă etc) și implicit pentru care a dedus TVA, costuri pe care ulterior le-a cuprins în costul de producție, respectiv în contul 331 "Producție neterminată" în corespondență cu creditul contului 711 "Venituri din Producția stocată", iar ulterior în urma recoltării, respectiv în urma obținerii produselor finite le-a transferat în contul 345 "Produse Finite" în corespondență cu contul 711 dar nu în totalitate, transferandu-le și în alte conturi respectiv în contul 231 "Imobilizări corporale în curs".

Organul de control arată că, anexează pentru justificare situațiile (anexa nr.8) privind evoluția soldurilor și rulajelor conturilor 331, 345, 711, a cheltuielilor ce au fost cuprinse în costul de producție pe tipuri de culturi pe fiecare an agricol în parte în perioada supusa verificării precum și modul de descărcare a producției neterminate în anul 2012 și implicit modul de valorificare a acesteia.

Organul de control, prezintă detaliat mai jos documentele considerate justificative prezentate de societate pentru suma de X lei înregistrată în contul 231 "Imobilizări corporale în curs":

Astfel, în baza documentelor puse la dispoziție, organul de control a procedat la verificarea modului de descărcare a producției în anul 2012 ținând cont de datele înregistrate în evidența contabilă aferentă perioadei verificate, solicitându-i în acest sens contabilei societății să pună la dispoziție balanțele de verificare aferente perioadei verificate, fișa contului 331 "Produse în curs de execuție", a contului 345 "Produse Finite", a contului 711 "Venituri din producția stocată" și implicit a conturilor 701 "Venituri din vânzarea produselor finite" și 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor". Contabila societății a pus la dispoziție fișele de cont solicitate (anexa nr. 10), potrivit cărora rezultă faptul că societatea a transferat producția neterminată aferentă anului 2012 în urma recoltării acesteia în contul 345 "Produse Finite" mai puțin suma de X lei care în data de 30.09.2012 a stornat-o din 331.02 "Producție în curs de execuție" și a transferat-o în contul 231 "Imobilizări în curs". Organul de control menționează că pe fișa contului 331 "Produse în curs de execuție" (anexa nr.10) în corespondență cu creditul contului 711 "Venituri din producția stocată" în care se regăsește înscrisă suma de - X lei în roșu la rubrica explicații este înscrisă mențiunea " îngrășăminte nedizolvate".

Urmare acestui fapt, organul de control consemnează că s-a solicitat contabilei societății verificate să pună la dispoziție fișa contului 231 "Imobilizări corporale în curs" (anexa nr.11) potrivit căreia rezultă această sumă transferată din contul 331 " Produse în curs de execuție" și totodată s-a solicitat a se pune la dispoziție documente justificative care au stat la baza înregistrării acestei sume de X lei. Ca răspuns la solicitarea organului de control, reprezentantul legal al societății verificate a pus la dispoziție documente justificative - Decizia nr. X/30.09.2012 (anexa nr.12), potrivit căreia

rezultă următoarele:

"Subsemnata X, cetățean german născută la data de X în X Germania, domiciliată în X, X Germania, identificata cu CI numărul X eliberată de orașul X la data de X în calitate de asociat unic al SC X SRL înmatriculată la Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul X sub nr.X, RO X, cu sediul în X, nr. X, cam X, jud X reprezentată legal prin Domnul X în calitate de administrator.

În baza devizelor de lucrări aferente culturilor din anul 2012 se decide repartizarea sumei de X RON pe îmbunătățiri funciare aferente anului 2012.

Suma reprezentând cheltuieli cu materii prime (în special îngrășăminte) utilizate și consumate în anul 2012 pentru îmbunătățirea PH-lui solului cultivate de societate în anul 2012 și care reprezintă investiții asupra terenurilor în sensul producerii asupra acestor terenuri beneficii economice viitoare. Aceste investiții vor fi amortizate de societatea noastră pe o perioadă de 5 ani începând cu anul fiscal 2013".

Totodată, reprezentantul legal al societății verificate a atașat la Decizia nr. X/30.09.2012 (anexa nr.12) o situație care constituie îmbunătățiri funciare pentru anul 2012 (anexa nr.12.1) în care se regăsește devizul de lucrări aferent culturii de porumb potrivit căruia asociatul și administratorul societății au decis repartizarea sumei de X lei pe îmbunătățiri funciare în anul 2012. Conform acestei situații rezultă din ce se compune devizul de lucrări aferent culturii de porumb în anul 2012, mai precis care sunt costurile cuprinse în devizul respectiv pentru care implicit societatea a dedus TVA, costuri din care o parte au fost cuprinse în contul 331, iar în urma obținerii produselor finite au fost transferate în contul 345 "Produse Finite", care în urma valorificării acestora către persoane fizice sau juridice după caz au fost recuperate prin prețul de vânzare, mai puțin suma de X lei care reprezintă costuri aferente culturii de porumb pe care societatea verificată a hotărât să le transfere în contul 231 "Imobilizări corporale în curs" pe o perioadă de 5 ani așa cum rezultă din anexa nr.12.1, în condițiile în care conform balanței de verificare aferente perioadei verificate rezultă foarte clar că societatea deține un singur teren în proprietate constând în pajiști cu suprafața de X ha în raza comunei X și implicit rezultă conform balanței de verificare că nu deține nici un imobil în proprietate.

Organul de inspecție fiscală, prezintă detaliat costurile aferente culturii de porumb în anul 2012 pentru care societatea a hotărât repartizarea acestora la investiții în contul 231 "Imobilizări în curs", respectiv:

- îngrășăminte NPK, potrivit acestei situații rezultă că din costul total alocat culturii de porumb în anul 2012 în sumă de X lei, suma de X lei reprezentând 70 % din valoarea acestora se va repartiza la investiții care se va amortiza pe o perioadă de 5 ani, mai precis în perioada 2013-2017 conform graficului de eșalonare;

- îngrășăminte foliare, potrivit acestei situații rezultă că din costul total alocat culturii de porumb în anul 2012 în sumă de X lei, suma de X lei reprezentând 70 % din valoarea acestora se va repartiza la investiții care se va amortiza pe o perioadă de 5 ani, mai precis în perioada 2013-2017, conform graficului de eșalonare;

- alte materiale, potrivit acestei situații rezultă că din costul total alocat culturii de porumb în anul 2012 în sumă de X lei, s-a repartizat întreaga valoare a acestora de X la investiții, care se va amortiza pe o perioadă de 5 ani, mai precis în perioada 2013-2017, conform graficului de eșalonare;

- cheltuieli cu combustibilul, potrivit acestei situații rezultă că din costul total alocat culturii de porumb în anul 2012 în sumă de X lei, s-a repartizat întreaga valoare a acestora de X la investiții care se va amortiza pe o perioadă de 5 ani, mai precis în perioada 2013-2017, conform graficului de eșalonare;

- îngrășăminte sare potasică, potrivit acestei situații rezultă că din costul total alocat culturii de porumb în anul 2012 în sumă de X lei, s-a repartizat întreaga valoare a acestora de X la investiții care se va amortiza pe o perioadă de 5 ani, conform graficului de eșalonare;

- cheltuieli cu forța de muncă, potrivit acestei situații rezultă că din costul total alocat culturii de porumb în anul 2012 în sumă de X lei, s-a repartizat întreaga valoare a acestora de X la investiții, care se va amortiza pe o perioadă de 5 ani, mai precis în perioada 2013-2017, conform graficului de eşalonare;

Prin urmare, organul de control sintetizând cele mai sus prezentate consemnează că, acest deviz se compune din suma de X lei, care reprezintă valoarea îngrășămintelor chimice folosite, a materiile prime și consumabile, a combustibilului, a altor cheltuieli materiale și a cheltuielilor cu forța de muncă consumate pentru cultura de porumb în anul 2012, costuri pentru care societatea verificată a hotărât să fie transferate la investiții și pentru care a dedus TVA, mai puțin pentru cheltuielile cu forța de muncă care sunt în sumă de X lei. Astfel, valoarea costurilor aferente culturilor de porumb repartizate de societate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs" pentru care societatea a dedus TVA este în sumă de X lei, iar TVA aferentă este în sumă de X lei.

Organul de control consemnează că în conformitate cu prevederile pct. 52 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene: "Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora."

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 104 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene "în cadrul imobilizărilor corporale sunt evidențiate în mod distinct imobilizările corporale în curs de execuție" iar pct. 108 alin. (2) din același act normativ stipulează faptul că "Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosința sau punerea în funcțiune a acestora, după caz."

Totodată, organul de control precizează că potrivit prevederilor art.125¹ pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, se prevede: " 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 valoarea mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a guvernului sau prin prezentul titlu".

În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, "Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Organul de inspecție fiscală, sintetizând cele mai sus prezentate și totodată având în vedere actele normative mai sus invocate a constatat faptul că societatea verificată nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că suma de X lei transferată de societate la investiții în curs asupra terenurilor este recepționată în baza unui proces verbal de recepție și mai mult decât atât nu poate fi vorba de investiții la terenuri întrucât societatea nu deține în proprietate imobilizări corporale, respectiv bunuri imobile (clădiri și terenuri) fapt care conduce să se concluzioneze că în această situație nu se poate vorbi că acestea să fie amortizate de societate pe o perioadă de 5 ani deoarece nu au fost trecute în categoria imobilizărilor finalizate așa cum se prevede la pct. 108 alin.(2) din OMFP 3055/2009.

Totodată, organul de control precizează că aceste cheltuieli în sumă de X lei nu pot fi atribuite costului de producție al imobilizărilor ce urmează să fie executate în perioada următoare, respectiv nu pot fi atribuite unui bun de capital care reprezintă toate activele corporale fixe deținute la art.125¹ alin.(1) pct.3 precum și operațiunile de

construcție transformare sau modernizare a bunurilor imobile, întrucât așa cum s-a arătat mai sus, societatea nu deține un bun de capital.

De asemenea, organul de control arată că:

- potrivit prevederilor art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiate pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauza. "

- conform prevederilor art. 64 din O.G. nr. 92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare: "Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

- potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: "Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;"

Astfel, organul de control constată că nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru operațiunile menționate mai sus în sumă de X lei pentru care s-a dedus TVA în sumă de X lei, fără finalitate economică, deoarece societatea verificată nu poate face dovada din toate considerentele arătate că TVA dedusă servește operațiunilor taxabile ale societății.

Prin urmare, în conformitate cu toate actele normative invocate, organele de control stabilesc că suma de X lei reprezintă TVA fără drept de deducere.

Având în vedere că societatea a beneficiat de rambursare în perioada precedentă în baza deciziei de rambursare nr.X/31.10.2012 ca urmare a depunerii decontului de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii septembrie 2012, pentru diferența de TVA aferentă lunii septembrie 2012 în sumă de X lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de X lei ($X \text{ zile} \times X \times 0,04\%$), de la data primirii banilor până la data de 15.07.2013, respectiv pentru perioada 31.10.2012 -15.07.2013. Majorările de întârziere au fost calculate conform art. 120 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare.

Pentru diferența de TVA în sumă totală de X lei au fost calculate penalități de întârziere în sumă de X lei ($X \times 15\%$) conform art.120¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, pentru perioada 01.06.2012-31.12.2012.

2) Verificarea decontului de TVA cu control anticipat aferent lunii aprilie 2013:

Cu privire la soldul contului 4424 "TVA de recuperat" solicitat la rambursare prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013:

- Perioada verificată: 01.01.2013-30.04.2013

Societatea verificată a depus la AFP Timișoara decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr. X/26.05.2013 prin care a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de X lei, aferentă perioadei ianuarie 2013 - aprilie 2013. Suma solicitată se regăsește atât în evidența contabilă cât și în fișa sintetică de evidență pe plătitor transmisă de AFP Timișoara.

În perioada 01.01.2013 - 30.04.2013, SC X SRL a întocmit și depus lunar decontul de TVA, încadrându-se în prevederile art. 156 indice 1, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate de societate în perioada verificată, organul de inspecție fiscală consemnează:

În ceea ce privește achizițiile intracomunitare s-a avut în vedere „ Metodologia de inspecție fiscală a taxei pe valoarea adăugată în cazul operațiunilor intracomunitare” transmisă de ANAF - Direcția de metodologie și proceduri pentru inspecția fiscală sub nr.X/11.01.2007. În timpul controlului, s-a întocmit adresa AIF Timiș (anexa de lucru), prin care s-a solicitat verificarea codului de înregistrare în scopuri de TVA, a datelor de identificare pentru partenerii externi precum și sumele detaliate privind livrările intracomunitare declarate de către operatorii intracomunitari din restul statelor membre către operatorul român. Urmarea adresei AIF Timiș (anexa de lucru), Serviciul Județean de Informații Fiscale a transmis pe cale electronică Raportul Vies prin care s-au comunicat informațiile solicitate precum și lista neconcordanțelor constatate între informațiile raportate prin VIES și cele declarate de către contribuabil prin declarațiile recapitulative potrivit căruia rezultă faptul că SC X SRL a declarat în luna aprilie 2013 achiziții intracomunitare în suma de X Euro echivalentul a X lei provenite de la furnizorul extern X Austria, iar furnizorul extern a declarat livrări intracomunitare către SC X SRL în sumă de zero lei, rezultând astfel o diferență pozitivă în sumă de X lei.

Organul de inspecție fiscală arată că potrivit evidentei contabile, rezultă faptul că în perioada supusă verificării, societatea a efectuat o singură achiziție intracomunitară de bunuri constând în îngrășăminte etc. în baza documentului nr. X/02.04.2013 în valoare de X Euro, echivalentul a X lei pentru care a dedus TVA în sumă de X lei prin taxare inversă, cu mențiunea că societatea a înscris TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri ca TVA colectată și TVA deductibilă în deconturile de TVA, jurnalele de TVA, în evidența contabilă aferentă lunii aprilie 2013 și implicit a declarat-o la organul fiscal prin decontul de TVA și declarația 390 aferentă acestei luni.

Totodată, organul de inspecție fiscală arată faptul că din Raportul VIES transmis de Serviciul Județean de Informații Fiscale Vies, rezultă că în perioada verificată, SC X SRL a efectuat o singură achiziție intracomunitară de bunuri în valoare de X lei provenită de la furnizorul extern X Austria, achiziție care nu a fost declarată de furnizorul extern la rubrica livrări intracomunitare de bunuri rezultând astfel o diferență pozitivă în sumă totală de X lei echivalentul a X Euro.

Pentru achiziția intracomunitară efectuată în baza documentului extern nr.X/02.04.2013 (anexa nr.25), societatea a prezentat nota de recepție nr.X/02.04.2013 (anexa nr.26) din care rezultă o cantitate de X kg îngrășăminte în valoare de X lei și bonul de consum nr.X/30.04.2013 în valoare de X lei. Acest lucru rezultă și din fișa contului 331.09 "Sfecla de zahăr" (anexa nr.27). Totodată pentru această sumă societatea a întocmit articolul contabil 331= 711.

Având în vedere faptul că până la această dată documentul nr.X/02.04.2013 nu a fost achitat și totodată având în vedere faptul că furnizorul extern nu a declarat livrarea intracomunitară constând în îngrășăminte la valoarea de X lei către SC X SRL, organul de inspecție fiscală a procedat la analizarea conținutului economic al tranzacției solicitând pe aceasta cale documente care să ateste dovada efectuării transportului, prin care să se facă dovada ca bunurile (îngrășămintele) în valoare de X lei achiziționate în luna aprilie 2013 pentru care s-a dedus TVA în sumă de X lei sunt achiziționate de societatea verificată în scopul utilizării operațiunilor taxabile la SC X SRL X.

În acest sens organul de inspecție fiscală a solicitat documentul de transport prevalându-se de prevederile art.130¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, potrivit căruia se prevede: ..."Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului către un stat membru, altul decât cele de plecare al transportului sau de expediere a bunurilor".

Conform prevederilor art.132¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal

se prevede: "Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găseasc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor".

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede: ... " (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) taxabile; iar art. 146 alin.(1) lit.a) prevede: ..." Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5)..".

Ca atare, potrivit prevederilor legale mai sus menționate orice persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate în beneficiul său.

Prin urmare, organul de inspecție fiscală a solicitat documente justificative prin care să se facă dovada efectuării transportului, respectiv prin care să se facă dovada că bunurile (îngrășămintele) achiziționate de societatea verificată în luna aprilie 2013 la valoarea de X lei sunt proprietatea SC X SRL X și implicit că bunurile achiziționate sunt destinate în scopul utilizării operațiunilor taxabile la SC X SRL X.

Organul de inspecție fiscală, precizează că reprezentantul legal al societății verificate a pus la dispoziție documentele de transport (CMR) potrivit cărora, rezultă faptul că, cantitatea de X kg îngrășăminte NPK înscrisă pe CMR-urile nr.X, nr. X, nr. X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X (anexele nr.28.1-28.19) corespunde cu cea înscrisă în factura nr.X/02.04.2013 înregistrată și declarată de SC X SRL X ca și achiziție intracomunitară de bunuri (îngrășăminte), dar cu precizarea că această cantitate de îngrășăminte NPK a fost livrată către destinatarul bunurilor SC X SRL X și nu la SC X SRL X, iar în ceea ce privește locul de descărcare a acestor bunuri din analiza acestor CMR-uri rezultă foarte clar că acestea au fost descărcate atât la sediul social al X SRL X cât și la punctul de lucru al acesteia din loc.X, jud.X. De asemenea, organul de inspecție fiscală arată faptul că din analiza datelor înscrise în CMR-urile enumerate mai sus, rezultă faptul că expeditorul bunurilor este o societate italiană respectiv X Italia, iar transportul bunurilor este efectuat de diverse societăți din afara României. În plus, organul de control mai adăugă faptul că atât SC X SRL X cât și SC X SRL X au același administrator respectiv pe d-ul X, cetățean german cu domiciliul în Germania.

Ca atare din toate considerentele prezentate detaliat la aliniatul precedent cât și în conformitate cu actele normative mai sus menționate, organul de control constată, faptul că, din analiza documentelor puse la dispoziție (CMR-uri), rezultă foarte clar că în primul rând nu sunt respectate prevederile art.130¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, respectiv că, reprezentantul legal al societății verificate nu poate face dovada că transportul intracomunitar de îngrășăminte a avut ca destinatar societatea verificată, respectiv că operațiunea nu îndeplinește condiția prevăzută de art. 130 pentru a fi considerată achiziție intracomunitară. Prin urmare, în baza prevederilor art. 11 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările ulterioare s-a procedat la reîncadrarea tranzacției respectiv se consideră ca loc al livrării ca fiind în România conform art.132 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, operațiunea fiind impozabilă și taxabilă în România, în baza prevederilor art. 126 alin.(1) și (9) lit.a) din Codul Fiscal, cu modificările ulterioare.

În aceste condiții pentru ași exercita dreptul de deducere a TVA, organul de control precizează că factura de achiziție trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute de art.155 (19) din Codul fiscal, conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal și pct. 46 din HG nr.44/2004 cu modificările ulterioare, în cazul de față, factura nu conține cota de taxă și taxa colectată prevăzute de art.155 (19) lit.j) din HG nr.44/2004, și prin urmare societatea nu-și poate exercita dreptul de deducere în baza prevederilor

legale mai sus menționate, precum și ale Deciziei nr. V/2007 conform căreia: "Taxa pe valoare adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea TVA."

Prin urmare, organul de control stabilește că, în conformitate cu actele normative mai sus menționate, societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei.

La pct. 2.Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului din Capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul, organul de inspecție fiscală menționează următoarele:

a) Referitor la suma de X lei, organul de control nu este de acord cu punctul de vedere al societății exprimat în anexa nr.33, deoarece această sumă nu este o investiție cum susține reprezentantul legal în punctul de vedere, din motivele enumerate mai jos:

Un prim argument pentru care organul de control nu este de acord cu punctul de vedere al societății exprimat în anexa nr.33 cu privire la suma de X lei constă în faptul că administratorul societății verificate în baza Deciziei nr. X/30.09.2012 a decis repartizarea sumei de X lei aferentă culturii de porumb la îmbunătățiri funciare, în condițiile în care societatea nu a accesat de la APIA pachetul 4 din care să rezulte că cultiva semințe de rapiță, de boabe de muștar etc. care într-adevăr se accesează pentru fertilizarea solului și pentru care societatea primește subvenții (înregistrează venituri), pachet care este acordat pe o perioadă de 5 ani, potrivit căruia semințele cumpărate se însămânțează toamna și se întorc primăvara pentru fertilizarea solului. Prin urmare, nu poate fi vorba de o investiție, întrucât în situația dată nu este vorba de așa ceva, respectiv în Pachetul 4 nu este cuprins porumbul ci este vorba de o cultură de porumb, mai precis suma de X lei reprezintă producție neterminată aferentă culturii de porumb care a fost transferată în contul 231 "imobilizări corporale în curs", societatea considerând în fapt că sunt îngrășăminte nedizolvate, fapt care rezultă din fișa contului 231, anexată la raport.

Totodată, conform adreselor înregistrate la Primăria Comunei X și X atașate la proiectul de raport (anexele nr.13 și 14), se constată faptul că societatea solicita reprezentanților Primăriilor să verifice starea de calamitate pe suprafața de X ha, întrucât a avut loc seceta, suprafața reprezentând cultura de porumb pentru care societatea a efectuat costuri în sumă de X lei și a dedus TVA în sumă de X lei. Reprezentanții primăriilor respective nu confirmă acest lucru, fapt care rezultă din anexele nr.14 și 16 atașate la proiectul de raport de inspecție fiscală, potrivit cărora rezultă că actul de constatare a calamității naturale este în luna noiembrie 2012, în condițiile în care cultura porumbului a avut loc în luna septembrie 2012.

Față de cele arătate, organul de control menționează că suma de X lei înregistrată de societate pe producție neterminată aferentă celor X de ha cultivate cu porumb pentru care societatea nu are asigurat nici riscul de secetă nu poate fi considerată investiție în teren.

În concluzie, motivul respingerii acestei sume s-a datorat faptului că nu au fost respectate prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, pentru operațiunile menționate mai sus și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală care sunt în sumă de X lei pentru care s-a dedus TVA în sumă de X lei, fără finalitate economică, deoarece societatea verificată nu poate face dovada din toate considerentele arătate mai sus dar și în raportul de inspecție fiscală că TVA dedusă servește operațiunilor taxabile ale societății. Prin urmare, suma de X lei reprezintă TVA fără drept de deducere.

b) Referitor la suma de X lei pentru care societatea a dedus TVA în sumă de X lei

din documentul nr.X/02.04.2013 constând în îngrășăminte (X kg) provenite de la furnizorul extern X Austria, organul de control consemnează următoarele:

Pe perioada inspecției fiscale dar și la dosarul raportului de inspecție fiscală rezultă că societatea a pus la dispoziție documentele de transport potrivit cărora reiese că cantitatea de X kg înscrisă în factura nr. X/02.04.2013 constând în îngrășăminte nu a ajuns la SC X SRL ci la SC X SRL X.

Ulterior, odată cu punctul de vedere depus sub nr.X/24.07.2013 administratorul societății verificate a prezentat aceleași CMR -uri, dar modificate ulterior, la adresa destinatarului fiind tăiate cu pixul SC X SRL, fiind înscris astfel destinatarul " SC X " SRL, în condițiile în care această scrisoare de trăsură a ajuns atât la transportatori cât și la destinatarul bunurilor SC X SRL, dar și la expeditorul bunurilor care nu este același cu cel înscris în factura nr.X/02.04.2013. Mai mult decât atât, se observă din CMR-urile prezentate că expeditorul bunurilor este X ITALIA altul decât cel înscris în factura nr. X/02.04.2013 și totodată rezultă din contractul atașat la punctul de vedere că acesta este încheiat doar între vânzătorul extern X Austria și cumpărătorul SC X SRL, contract care nu are legătură cu expeditorul bunurilor menționate pe CMR-uri care este X Italia Spa.

Prin urmare, din considerentele arătate mai sus și în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organul de control constată că suma de X lei înscrisă în factura nr.X/02.04.2013 reprezintă TVA fără drept de deducere.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organul de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Organul de inspecție fiscală a efectuat la SC X SRL X inspecția fiscală cu privire la rambursarea TVA în sumă de X lei aferentă perioadei iunie 2012 - decembrie 2012 solicitată la rambursare prin deconturile de TVA cu opțiuni de rambursare aferente lunilor septembrie 2012 (anexa nr.4.1), octombrie 2012 (anexa nr.4.2), noiembrie 2012 (anexa nr.4.3) și decembrie 2012 (anexa nr.4.4), deconturi care au fost soluționate de AFP Timișoara cu control ulterior precum și inspecția fiscală cu privire la rambursarea de TVA în sumă de X lei aferentă perioadei ianuarie 2013 - aprilie 2013 solicitată prin decontul de TVA aferent lunii aprilie 2013 (anexa nr.4.5) - control anticipat.

1. Referitor la suma totală de X lei, reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Regională Generală a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestății se poate pronunța asupra neacordării dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor pentru culturile de porumb (achiziția de îngrășăminte chimice, materii prime și consumabile, combustibil și alte cheltuieli materiale) transferate de la producția în curs de execuție la imobilizări corporale în curs, în condițiile în care nu rezultă dacă a fost analizată intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.

Perioada supusă verificării: 01.06.2012 - 31.12.2012

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada supusă verificării, respectiv 01.06.2012-31.12.2012, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA în sumă totală de X lei, depunând în acest sens la organul fiscal

următoarele deconturi de TVA:

- decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii septembrie 2012 înregistrat la AFP Timișoara sub nr.X/25.10.2012 prin care societatea solicită rambursarea soldului sumei negative a T.V.A. în sumă de X lei aferentă perioadei iunie 2012-septembrie 2012 - control ulterior. În acest sens a fost emisă Decizia de rambursare nr.X/31.10.2012 pentru suma de X lei;

- decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii octombrie 2012 înregistrat la AFP Timișoara sub nr.X/25.11.2012 prin care societatea solicită rambursarea soldului sumei negative de T.V.A. în sumă de X lei aferentă lunii octombrie 2012 - control ulterior. În acest sens a fost emisă Decizia de rambursare nr.X/27.11.2012 pentru suma de X lei;

- decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii noiembrie 2012 înregistrat la AFP Timișoara sub nr.X/20.12.2012 prin care societatea solicită rambursarea soldului sumei negative de T.V.A. în sumă de X lei aferentă lunii noiembrie 2012 - control ulterior. În acest sens a fost emisă Decizia de rambursare nr.X/27.12.2012 pentru suma de X lei;

- decontul de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii decembrie 2012 înregistrat la AFP Timișoara sub nr.X prin care societatea solicită rambursarea soldului sumei negative de T.V.A. în sumă de X lei aferentă lunii decembrie 2012 - control ulterior. În acest sens a fost emisă Decizia de rambursare nr.X/28.01.2013 pentru suma de X lei.

Cu ocazia verificării efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat că în anul 2012 societatea a desfășurat activitate constând în cultivarea cerealelor (grâu, porumb, floarea soarelui, etc), pentru care a angajat costuri cu materii prime (samântă de grâu, porumb, sfeclă etc) și implicit pentru care a dedus TVA, costuri pe care ulterior le-a cuprins în costul de producție, respectiv în contul 331 "Producție neterminată" în corespondență cu creditul contului 711 "Venituri din Producția stocată", iar ulterior în urma recoltării, respectiv în urma obținerii produselor finite le-a transferat în contul 345 "Produse Finite" în corespondență cu contul 711 dar nu în totalitate, transferandu-le și în alte conturi respectiv în contul 231 "Imobilizări corporale în curs".

Pentru justificare, organul de inspecție fiscală anexează situațiile (anexa nr.8) privind evoluția soldurilor și rulajelor conturilor 331, 345, 711, a cheltuielilor ce au fost cuprinse în costul de producție pe tipuri de culturi pe fiecare an agricol în parte în perioada supusă verificării precum și modul de descărcare a producției neterminate în anul 2012 și implicit modul de valorificare a acesteia.

Astfel, în baza documentelor puse la dispoziție, organul de inspecție fiscală a procedat la verificarea modului de descărcare a producției în anul 2012 ținând cont de datele înregistrate în evidența contabilă aferentă perioadei verificate, solicitând în acest sens să fie puse la dispoziție balanțele de verificare aferente perioadei verificate, fișa contului 331 "Produse în curs de execuție", a contului 345 "Produse Finite", a contului 711 "Venituri din producția stocată" și implicit a conturilor 701 "Venituri din vânzarea produselor finite" și 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor".

Potrivit fișelor de cont puse la dispoziție (anexa nr. 10) rezultă faptul că societatea a transferat producția neterminată aferentă anului 2012 în urma recoltării acesteia în contul 345 "Produse Finite" mai puțin suma de X lei care în data de 30.09.2012 a stornat-o din 331.02 "Producție în curs de execuție" și a transferat-o în contul 231 "Imobilizări în curs". Organul de inspecție fiscală, menționează că pe fișa contului 331 "Produse în curs de execuție" (anexa nr.10) în corespondență cu creditul contului 711 "Venituri din producția stocată" în care se regăsește înscrisă suma de - X lei în roșu la rubrica explicații este înscrisă mențiunea "îngrășăminte nedizolvate".

Urmare acestui fapt, organul de inspecție fiscală a solicitat a fi pusă la dispoziție fișa contului 231 "Imobilizări corporale în curs" (anexa nr.11) potrivit căreia rezultă această sumă transferată din contul 331 "Produse în curs de execuție" și totodată s-a solicitat a

se pune la dispoziție documente justificative care au stat la baza înregistrării acestei sume de X lei. Ca răspuns la solicitarea organului de control, reprezentantul legal al societății verificate a pus la dispoziție - Decizia nr. X/30.09.2012 (anexa nr.12), potrivit căreia rezultă următoarele:

"Subsemnata X, cetățean german născută la data de X în X, Germania, domiciliată în X, X Germania, identificata cu CI numărul X eliberată de orașul X la data de X în calitate de asociat unic al SC X SRL înmatriculată la Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul X sub nr.X, RO X, cu sediul în X, nr. X, cam. X jud. X reprezentată legal prin Domnul X în calitate de administrator.

În baza devizelor de lucrări aferente culturilor din anul 2012 se decide repartizarea sumei de X RON pe îmbunătățiri funciare aferente anului 2012.

Suma reprezentând cheltuieli cu materii prime (în special îngrășăminte) utilizate și consumate în anul 2012 pentru îmbunătățirea PH-lui solului cultivate de societate în anul 2012 și care reprezintă investiții asupra terenurilor în sensul producerii asupra acestor terenuri beneficii economice viitoare. Aceste investiții vor fi amortizate de societatea noastră pe o perioadă de 5 ani începând cu anul fiscal 2013".

Totodată, reprezentantul legal al societății verificate a atașat la Decizia nr. X/30.09.2012 (anexa nr.12) o situație care constituie îmbunătățiri funciare pentru anul 2012 (anexa nr.12.1) în care se regăsește devizul de lucrări aferent culturii de porumb potrivit căruia asociatul și administratorul societății au decis repartizarea sumei de X lei pe îmbunătățiri funciare în anul 2012. De asemenea, conform acestei situații rezultă din ce se compune devizul de lucrări aferent culturii de porumb în anul 2012, mai precis care sunt costurile cuprinse în devizul respectiv pentru care implicit societatea a dedus TVA, costuri din care o parte au fost cuprinse în contul 331, iar în urma obținerii produselor finite au fost transferate în contul 345 "Produse Finite", care în urma valorificării acestora către persoane fizice sau juridice după caz au fost recuperate prin prețul de vânzare, mai puțin suma de X lei care reprezintă costuri aferente culturii de porumb pe care societatea verificată a hotărât să le transfere în contul 231 "Imobilizări corporale în curs" pe o perioadă de 5 ani așa cum rezultă din anexa nr.12.1, în condițiile în care conform balanței de verificare aferente perioadei verificate rezultă foarte clar că societatea deține un singur teren în proprietate constând în pajiști cu suprafața de X ha în raza comunei X și implicit rezultă conform balanței de verificare că nu deține nici un imobil în proprietate.

Organul de inspecție fiscală, prezintă detaliat costurile aferente culturii de porumb în anul 2012 pentru care societatea a hotărât repartizarea acestora la investiții în contul 231 "Imobilizări în curs", respectiv:

- îngrășăminte NPK, potrivit acestei situații rezultă că din costul total alocat culturii de porumb în anul 2012 în sumă de X lei, suma de X lei reprezentând 70 % din valoarea acestora se va repartiza la investiții care se va amortiza pe o perioadă de 5 ani, mai precis în perioada 2013-2017 conform graficului de eşalonare;

- îngrășăminte foliare, potrivit acestei situații rezultă că din costul total alocat culturii de porumb în anul 2012 în sumă de X lei, suma de X lei reprezentând 70 % din valoarea acestora se va repartiza la investiții care se va amortiza pe o perioadă de 5 ani, mai precis în perioada 2013-2017, conform graficului de eşalonare;

- alte materiale, potrivit acestei situații rezultă că din costul total alocat culturii de porumb în anul 2012 în sumă de X lei, s-a repartizat întreaga valoare a acestora de X la investiții, care se va amortiza pe o perioadă de 5 ani, mai precis în perioada 2013-2017, conform graficului de eşalonare;

- cheltuieli cu combustibilul, potrivit acestei situații rezultă că din costul total alocat culturii de porumb în anul 2012 în sumă de X lei, s-a repartizat întreaga valoare a acestora de X la investiții care se va amortiza pe o perioadă de 5 ani, mai precis în perioada 2013-2017, conform graficului de eşalonare;

- îngrășăminte sare potasică, potrivit acestei situații rezultă că din costul total alocat culturii de porumb în anul 2012 în sumă de X lei, s-a repartizat întreaga valoare a acestora de X la investiții care se va amortiza pe o perioadă de 5 ani, conform graficului de eșalonare;

- cheltuieli cu forța de muncă, potrivit acestei situații rezultă că din costul total alocat culturii de porumb în anul 2012 în sumă de X lei, s-a repartizat întreaga valoare a acestora de X la investiții, care se va amortiza pe o perioadă de 5 ani, mai precis în perioada 2013-2017, conform graficului de eșalonare.

Prin urmare, sintetizând cele prezentate, organul de inspecție fiscală consemnează că, acest deviz se compune din suma de X lei, care reprezintă valoarea îngrășămintelor chimice folosite, a materiilor prime și consumabile, a combustibilului, a altor cheltuieli materiale și a cheltuielilor cu forța de muncă consumate pentru cultura de porumb în anul 2012, costuri pentru care societatea verificată a hotărât să fie transferate la investiții și pentru care a dedus TVA, mai puțin pentru cheltuielile cu forța de muncă care sunt în sumă de X lei. Astfel, valoarea costurilor aferente culturilor de porumb repartizate de societate în contul 231 "Imobilizări corporale în curs" pentru care societatea a dedus TVA este în sumă de X lei, iar TVA aferentă este în sumă de X lei.

Astfel, organul de control arată că în conformitate cu prevederile pct. 52 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene: "Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora."

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 104 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene "în cadrul imobilizărilor corporale sunt evidențiate în mod distinct imobilizările corporale în curs de execuție" iar pct. 108 alin. (2) din același act normativ stipulează faptul că "Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz."

Totodată, organul de control precizează că potrivit prevederilor art.125¹ pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, se prevede: " 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 valoarea mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a guvernului sau prin prezentul titlu".

De asemenea, arată că în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare: "Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Având în vedere cele mai sus prezentate și totodată actele normative mai sus invocate organul de inspecție fiscală a constatat faptul că societatea verificată nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că suma de X lei transferată de societate la investiții în curs asupra terenurilor este recepționată în baza unui proces verbal de recepție și mai mult decât atât nu poate fi vorba de investiții la terenuri întrucât societatea nu deține în proprietate imobilizări corporale, respectiv bunuri imobile (clădiri și terenuri) fapt care conduce să se concluzioneze că în această situație nu se poate vorbi că acestea să fie amortizate de societate pe o perioadă de 5 ani deoarece nu au fost trecute în categoria imobilizărilor finalizate așa cum se prevede la pct. 108 alin.(2)

din OMFP 3055/2009.

Totodată, organul de inspecție fiscală precizează că aceste cheltuieli în sumă de X lei nu pot fi atribuibile costului de producție al imobilizărilor ce urmează să fie executate în perioada următoare, respectiv nu pot fi atribuibile unui bun de capital care reprezintă toate activele corporale fixe deținute la art.125[^] alin.(1) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, precum și operațiunile de construcție transformare sau modernizare a bunurilor imobile, întrucât așa cum s-a arătat mai sus societatea nu deține un bun de capital.

De asemenea, organul de control arată că:

- potrivit prevederilor art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiate pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. "

- conform prevederilor art. 64 din O.G. nr. 92/2003 republicată cu modificările și completările ulterioare: "Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

- potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: "Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile;"

Astfel, organul de control constată că nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru operațiunile menționate mai sus în sumă de X lei pentru care s-a dedus TVA în sumă de X lei, fără finalitate economică, deoarece societatea verificată nu poate face dovada din toate considerentele arătate că TVA dedusă servește operațiunilor taxabile ale societății.

Prin urmare, în conformitate cu toate actele normative invocate, organul de control stabilește că suma de X lei reprezintă TVA fără drept de deducere.

Totodată, având în vedere că societatea a beneficiat de rambursare în perioada precedentă în baza deciziei de rambursare nr.X/31.10.2012 ca urmare a depunerii decontului de TVA cu opțiune de rambursare aferent lunii septembrie 2012, pentru diferența de TVA aferentă lunii septembrie 2012 în sumă de X lei, organul de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă totală de X lei ($257 \text{ zile} \times X \times 0,04\%$), de la data primirii banilor până la data de 15.07.2013, respectiv pentru perioada 31.10.2012 -15.07.2013. Majorările de întârziere au fost calculate conform art. 120 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare.

Pentru diferența de TVA în sumă totală de x lei au fost calculate și penalități de întârziere în sumă de X lei ($X \text{ lei} \times 15\%$) conform art.120[^]1 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, pentru perioada 01.06.2012- 31.12.2012.

Prin contestația formulată, contestatoarea susține că suma de X lei aferentă culturii de porumb pe îmbunătățiri funciare repartizată, reprezintă cheltuieli în special cu îngrășăminte utilizate și consumate în anul 2012 de societate pentru îmbunătățirea pH-lui solului terenurilor arendate sau proprietatea societății, cultivate în anul 2012; societatea procedând de această manieră, respectiv repartizarea cheltuielilor cu îmbunătățirea calității solului în anii următori, deoarece îmbunătățirea solului acestor suprafețe produce "beneficii viitoare".

Prin urmare, susține că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în

sumă de X lei, invocând în acest sens prevederile naționale precum și prevederile comunitare, precizând că societatea demarează activitatea, dovada că o parte din contractele de arendă sunt încheiate pe o perioadă de 10 ani și intenția societății de a investi - există în continuare (ba chiar extinderea activității prin construirea capacități de depozitare cu fonduri europene).

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:
“ART. 145

(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; [...] “

Totodată, potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit. a) din același act normativ, se precizează:

“ART. 146

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să fie însoțite de documente justificative.

Astfel, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile respective.

În speță, se reține că organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă costurilor pentru culturile de porumb (costuri cu achiziția de îngrășăminte chimice, materii prime și consumabile, combustibil și alte cheltuieli materiale), transferate de societate de la producția în curs de execuție în contul 231 "Imobilizări corporale în curs", pe motiv că nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal pentru operațiunile în cauză, fără finalitate economică, deoarece societatea verificată nu poate face dovada din toate considerentele arătate că TVA dedusă servește operațiunilor taxabile ale societății, și prin urmare, suma de X lei reprezintă TVA fără drept de deducere.

Potrivit raportului de inspecție fiscală, considerentele avute în vedere de organul de inspecție fiscală sunt următoarele:

- societatea verificată nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte că suma de X lei transferată de societate la investiții în curs asupra terenurilor este recepționată în baza unui proces verbal de recepție și mai mult decât atât nu poate fi vorba de investiții la terenuri întrucât aceasta nu deține în proprietate imobilizări corporale respectiv bunuri imobile (clădiri și terenuri), fapt care conduce să se concluzioneze că în această situație nu se poate vorbi că acestea să fie amortizate de

societate pe o perioada de 5 ani, deoarece nu au fost trecute în categoria imobilizărilor finalizate, așa cum se prevede la pct. 108 alin.(2) din O.M.F.P. 3055/2009.

- cheltuielile în sumă de X lei nu pot fi atribuibile costului de producție al imobilizărilor ce urmează să fie executate în perioada următoare, respectiv nu pot fi atribuibile unui bun de capital care reprezintă toate activele corporale fixe deținute la art.125[^] alin.(1) pct.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și operațiunile de construcție transformare sau modernizare a bunurilor imobile, întrucât societatea nu deține un bun de capital.

De menționat este și faptul, că la pct. 2.Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului - Capitolul VI – Discuția finală cu contribuabilul din raportul de inspecție fiscală, referitor la suma de X lei, organul de inspecție fiscală aduce și următoarele precizări:

- „ ...administratorul societății verificate în baza Deciziei nr.X/30.09.2012 a decis repartizarea sumei de X lei aferentă culturii de porumb la îmbunătățiri funciare, în condițiile în care societatea nu a accesat de la APIA pachetul 4 din care să rezulte că cultiva semințe de rapiță, de boabe de muștar etc. care într-adevăr se accesează pentru fertilizarea solului și pentru care societatea primește subvenții (înregistrează venituri), pachet care este acordat pe o perioada de 5 ani, potrivit căruia semințele cumpărate se însămânțează toamna și se întorc primăvara pentru fertilizarea solului. Prin urmare, nu poate fi vorba de o investiție, întrucât în situația dată nu este vorba de așa ceva, respectiv în Pachetul 4 nu este cuprins porumbul ci este vorba de o cultură de porumb, mai precis suma de X lei reprezintă producție neterminată aferentă culturii de porumb care a fost transferată în contul 231 "imobilizări corporale în curs", societatea considerând în fapt că sunt îngrășăminte nedizolvate, fapt care rezultă din fișa contului 231...”

- „...conform adreselor înregistrate la Primăria Comunei X și X atașate la proiectul de raport (anexele nr.13 și 14), se constată faptul că societatea solicita reprezentanților Primăriilor să verifice starea de calamitate pe suprafața de X ha, întrucât a avut loc seceta, suprafața reprezentând cultura de porumb pentru care societatea a efectuat costuri în sumă de X lei și a dedus TVA în sumă de X lei. Reprezentanții primăriilor respective nu confirmă acest lucru, fapt care rezultă din anexele nr.14 și 16 atașate la proiectul de raport de inspecție fiscală, potrivit cărora rezultă că actul de constatare a calamității naturale este în luna noiembrie 2012, în condițiile în care cultura porumbului a avut loc în luna septembrie 2012.”

- „... suma de X lei înregistrată de societate pe producție neterminată aferentă celor X de ha cultivate cu porumb pentru care societatea nu are asigurat nici riscul de secetă nu poate fi considerată investiție în teren.”

Raportat la cele arătate mai sus, se rețin următoarele:

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organul de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al TVA a verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală.

Potrivit prevederilor art.145, art. 146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, *justificarea deducerii TVA la momentul achiziției de bunuri se realizează în baza facturilor emise care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155, și este condiționată de prezentarea unor dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, în speță desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.*

Se reține astfel că, organul de inspecție fiscală nu trebuia să se limiteze la stabilirea bazei de impunere a TVA aferentă cheltuielilor privind achiziția îngrășămintelor chimice, materiilor prime și consumabile, combustibilului și a altor cheltuieli materiale –

costuri pentru culturile de porumb transferate de societate de la producția în curs de execuție în contul 231 "Imobilizări corporale în curs", doar pe considerentul că acestea nu pot fi considerate investiție în teren.

Potrivit consemnărilor din raportul de inspecție fiscală, a documentelor existente la dosarul contestației, se reține că societatea are în proprietate suprafețe agricole de teren (X ha), având totodată încheiate și contracte de arendă cu diverse persoane fizice cât și juridice, pentru cultivarea unor terenuri agricole.

Astfel, operațiunea efectuată de contestatară trebuia analizată și prin prisma contractelor sus menționate pentru a putea analiza intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.

De subliniat este faptul că, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, România s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție.

Astfel, relevantă este Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia *chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică* în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, *autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.*

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că *este obligația persoanei care solicită deducerea TVA 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.*

Prin urmare, din jurisprudența Curții Europene de Justiție se reține că *dreptul de deducere a TVA se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse TVA*, 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 al Curții Europene de Justiție, este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia *trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă TVA 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 TVA se acordă în anumite condiții pe baza intenției unei persoane impozabile de a realiza operațiuni taxabile. *Dreptul de deducere a TVA 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.*

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice intenția societății de a realiza operațiuni taxabile materializate prin angajarea de costuri cu achiziția de îngrășăminte chimice, materii prime și consumabile, combustibil și alte cheltuieli materiale, să analizeze dacă acestea se regăsesc potrivit scopului declarat, respectiv

„îmbunătățirea pH-lui solului terenurilor arendate sau proprietatea societății”, astfel încât să se asigure respectarea de către contestatară a art.145 din Codul fiscal.

De reținut este și faptul că, potrivit raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organul de control a analizat facturile de achiziții de bunuri și dacă acestea conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere TVA aferentă costurilor cu achiziția de îngrășăminte chimice, materii prime și consumabile, combustibil și alte cheltuieli materiale, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „(3) 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”, și se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/12.08.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/12.08.2013, pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie, și funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 11.6 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013, unde se stipulează:

„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, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de X lei compusă din X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și X lei reprezentând penalități de întârziere stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/12.08.2013, contestată, se reține că, stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente TVA în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/12.08.2013, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/12.08.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/12.08.2013 și pentru suma totală de **X lei** din care: suma de **X lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și suma de **X lei** reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în baza art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.6, pct

11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate pronunța asupra neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției intracomunitare de bunuri (îngrășăminte), în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a clarificat tratamentul fiscal al tranzacției efectuate, în susținerea cauzei societatea a depus documente noi neavute în vedere de organul de inspecție fiscală.

Perioada verificată: 01.01.2013-30.04.2013

În fapt, societatea verificată a depus la AFP Timișoara decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr.X/26.05.2013 prin care a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de X lei, aferentă perioadei ianuarie 2013 - aprilie 2013. Suma solicitată se regăsește atât în evidența contabilă cât și în fișa sintetică de evidență pe plătitor transmisă de AFP Timișoara.

Potrivit evidenței contabile, din verificările efectuate de organul de inspecție fiscală rezultă faptul că în perioada supusă verificării, societatea a efectuat o singură achiziție intracomunitară de bunuri constând în îngrășăminte etc. în baza documentului nr. X/02.04.2013 în valoare de X Euro, echivalentul a X lei pentru care a dedus TVA în sumă de X lei prin taxare inversă, cu mențiunea că societatea a înscris TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri ca TVA colectată și TVA deductibilă în deconturile de TVA, jurnalele de TVA, în evidența contabilă aferentă lunii aprilie 2013 și implicit a declarat-o la organul fiscal prin decontul de TVA și declarația 390 aferentă acestei luni.

Totodată, organul de inspecție fiscală consemnează că din Raportul VIES transmis de Serviciul Județean de Informații Fiscale Vies, rezultă că în perioada verificată, SC X SRL a efectuat o singură achiziție intracomunitară de bunuri în valoare de X lei provenită de la furnizorul extern X Austria, achiziție care nu a fost declarată de furnizorul extern la rubrica livrări intracomunitare de bunuri rezultând astfel o diferență pozitivă în sumă totală de X lei echivalentul a X Euro.

Pentru achiziția intracomunitară efectuată în baza documentului extern nr.X/02.04.2013 (anexa nr.25), societatea a prezentat nota de recepție nr.X/02.04.2013 (anexa nr.26) din care rezultă o cantitate de X kg îngrășăminte în valoare de X lei și bonul de consum nr.X/30.04.2013 în valoarea de X lei. Acest lucru rezultă și din fișa contului 331.09 "Sfecla de zahăr" (anexa nr.27). Totodată pentru această sumă societatea a întocmit articolul contabil 331= 711.

Având în vedere faptul că documentul nr.X/02.04.2013 nu a fost achitat și totodată având în vedere faptul că furnizorul extern nu a declarat livrarea intracomunitară constând în îngrășăminte la valoarea de X lei către SC X SRL, organul de inspecție fiscală a procedat la analizarea conținutului economic al tranzacției solicitând pe aceasta cale documente care să ateste dovada efectuării transportului, prin care să se facă dovada că bunurile (îngrășămintele) în valoare de X lei achiziționate în luna aprilie 2013 pentru care s-a dedus TVA în sumă de X lei, sunt achiziționate de societatea verificată în scopul utilizării operațiunilor taxabile la SC X SRL X.

În acest sens, organul de inspecție fiscală a solicitat documentul de transport prevalându-se de prevederile art.130¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, potrivit căruia:.."Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune ca și un proprietar de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului

către un stat membru, altul decât cele de plecare al transportului sau de expediere a bunurilor".

De asemenea, organul de inspecție fiscală invocă:

- prevederile art.132¹ alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: "Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor".

- prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: " (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) taxabile;

- prevederile art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: " Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5)..".

Ca atare, potrivit prevederilor legale menționate orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate în beneficiul său.

Prin urmare, organul de inspecție fiscală a solicitat documente justificative prin care să se facă dovada efectuării transportului, respectiv prin care să se facă dovada că bunurile (îngrășămintele) achiziționate de societatea verificată în luna aprilie 2013 la valoarea de X lei sunt proprietatea SC X SRL X și implicit că bunurile achiziționate sunt destinate în scopul utilizării operațiunilor taxabile la SC X SRL X.

Organul de control, precizează că reprezentantul legal al societății verificate a pus la dispoziție documentele de transport (CMR) potrivit cărora, rezultă faptul că, cantitatea de X kg îngrășămintă NPK înscrisă pe CMR-urile nr.X, nr.X, nr. X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X, nr.X (anexele nr.28.1-28.19) corespunde cu cea înscrisă în factura nr.X/02.04.2013 înregistrată și declarată de SC X SRL ca și achiziție intracomunitară de bunuri (îngrășămintă), dar cu precizarea că această cantitate de îngrășămintă NPK a fost livrată către destinatarul bunurilor SC X SRL X și nu la SC X SRL X, iar în ceea ce privește locul de descărcare a acestor bunuri din analiza acestor CMR-uri rezultă foarte clar că acestea au fost descărcate atât la sediul social al X SRL X cât și la punctul de lucru al acesteia din loc.X, jud.X. De asemenea, organul de inspecție fiscală precizează că din analiza datelor înscrise în CMR-urile enumerate mai sus, rezultă faptul că expeditorul bunurilor este o societate italiană respectiv X Italia S.P.A, iar transportul bunurilor este efectuat de diverse societăți din afara României. În plus, organul de inspecție fiscală mai adăugă faptul că atât SC X SRL X cât și SC X SRL X au același administrator respectiv pe d-ul X, cetățean german cu domiciliul în Germania.

Ca atare, din toate considerentele prezentate detaliat la aliniatul precedent cât și în conformitate cu actele normative mai sus menționate, organul de inspecție fiscală constată, faptul că, din analiza documentelor puse la dispoziție (CMR-uri), rezultă foarte clar că în primul rând nu sunt respectate prevederile art.130¹ din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, respectiv că, reprezentantul legal al societății verificate nu poate face dovada că transportul intracomunitar de îngrășămintă a avut ca destinatar societatea verificată, respectiv că, operațiunea nu îndeplinește condiția prevăzută de art. 130 pentru a fi considerată achiziție intracomunitară. Prin urmare, în baza prevederilor art. 11 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, s-a procedat la reîncadrarea tranzacției respectiv se consideră ca loc al livrării ca fiind în România conform art.132 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, operațiunea fiind impozabilă și

taxabilă în România, în baza prevederilor art. 126 alin.(1) și (9) lit.a) din Codul Fiscal, cu modificările ulterioare.

Organul de control consemnează și faptul că, în aceste condiții pentru ași exercita dreptul de deducere a TVA, factura de achiziție trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute de art.155 (19) din Codul fiscal, conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul Fiscal și pct.46 din H.G nr. 44/2004 cu modificările ulterioare, în cazul de față, factura nu conține cota de taxă și taxa colectată prevăzute de art.155 (19) lit.j) din HG nr.44/2004, și prin urmare societatea nu-și poate exercita dreptul de deducere în baza prevederilor legale mai sus menționate, precum și ale Deciziei nr. V/2007 conform căreia: "Taxa pe valoare adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea TVA."

Prin urmare, organul de control stabilește că, în conformitate cu actele normative mai sus menționate, societatea nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei.

Contestatoarea susține că toate aspecte prezentate prin contestația formulată întrunesc prevederile actului normativ indicat în raport, respectiv art. art. 130¹ alin. (1) din Legea nr.571/2003.

În ceea ce privește "diferența pozitivă din Vies" constatată, susține că organul de inspecție fiscală în mod greșit a consemnat în raportului de inspecție fiscală că „furnizorul extern a declarat livrări intracomunitare către SC X SRL în sumă de 0 lei, rezultând astfel o diferență pozitivă de X lei " atașând în acest sens declarația (Anexa 4) furnizorului extern X la luna aprilie 2013 către Finanțele Austria, unde la poziția 35 se identifica codul fiscal: ROX, cod aparținând firmei X SRL, ca și livrare intracomunitară, triunghiulară.

Prin adresa nr.X/11.09.2013, înregistrată la AJFP Timiș sub nr.X/11.09.2013 și la Inspecția Fiscală Contribuabili Mijlocii sub nr.X/12.09.2013, SC X SRL aduce o completare la contestația nr.X/10.09.2013, prin care solicită organului de soluționare a contestației verificarea informațiilor aferente raportului Vies, prin care firma SC X SRL a declarat în luna aprilie 2013 achiziții intracomunitare în sumă de X Euro, echivalentul a X lei, provenite de la furnizorul extern X. Contestatoarea anexează declarația și traducerea autorizată a furnizorului extern X la luna aprilie 2013 către Finanțele Austria, unde la poziția 35 se identifică codul fiscal: RO X, cod aparținând firmei X SRL, ca și livrare intracomunitară, triunghiulară.

În drept, potrivit art.105 și art.109 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 105. - (1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere".

"ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție

fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate; [...]"

De asemenea, conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

" ART. 94

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse; [...]"

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus menționat "(2) 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. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.", iar conform art. 65 alin. (2) " Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere *pe bază de probe sau constatări proprii.*"

Prin urmare, în cazul unei inspecții fiscale, organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere toate aceste criterii și să procedeze la analiza detaliată a acestora, *cu evidențierea corespunzătoare a elementelor de fapt edificatoare* ce conduc în final la stabilirea tratamentului fiscal al operațiunilor derulate, în conformitate cu dispozițiile fiscale aplicabile în materie.

În speță, organul de inspecție fiscală nu a acceptat deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă achiziției intracomunitare de bunuri constând în îngrășăminte NPK, în baza documentului nr. X/02.04.2013 provenită de la furnizorul extern X din Austria, cu consecința stabilirii TVA suplimentară și respinsă la rambursare.

Se reține că, motivele pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere, sunt următoarele:

- din Raportul VIES transmis de Serviciul Județean de Informații Fiscale Vies, rezultă că în perioada verificată, furnizorul extern X din Austria, nu a declarat livrarea intracomunitară de bunuri,

- societatea nu a putut justifica că achiziția intracomunitară reprezintă o achiziție intracomunitară a SC X SRL, întrucât din datele din documentele de transport, respectiv CMR-ri nu menționează ca furnizor firma din Austria, ci firma X din Italia, cantitate de îngrășăminte NPK a fost livrată către SC X SRL X și nu la SC X SRL X, iar în ceea ce privește locul de descărcare a acestor bunuri rezultă că au fost descărcate atât la sediul social al X SRL X cât și la punctul de lucru al acesteia din loc.X, jud.X, transportul bunurilor fiind efectuat de diverse societăți din afara României.

Astfel, organul de control a constatat că nu sunt respectate prevederile art.130¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, și prin urmare, în baza prevederilor art. 11 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările ulterioare a procedat la reîncadrarea tranzacției, respectiv a considerat ca loc al livrării - ca fiind în România conform art.132 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, operațiunea fiind impozabilă și taxabilă în

România, în baza prevederilor art. 126 alin.(1) și (9) lit.a) din Codul Fiscal, cu modificările ulterioare. Totodată, a stabilit că în aceste condiții factura nu conține cota de taxă și taxa colectată prevăzute de art.155 (19) lit.j) din HG nr. 44/2004 și prin urmare societatea nu-și poate exercita dreptul de deducere.

Referitor la dreptul contestatarilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente și prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

"Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora."

Tinand cont de aceste prevederi legale, societatea poate depune în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

În acest sens, în cauză, se reține că societatea, în completarea la contestația formulată nr.X/10.09.2013, prin adresa nr.X/11.09.2013, înregistrată la AJFP Timiș sub nr.X/11.09.2013, a anexat declarația și traducerea autorizată a furnizorului extern X la luna aprilie 2013 către Finanțele Austria, unde la poziția 35 se identifică codul fiscal: RO X, cod aparținând firmei X SRL, *ca și livrare intracomunitară, triunghiulară.*

Față de această situație, organul de inspecție fiscală, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației face precizarea „că aceste aspecte nu au semnalate de contestatară în punctul de vedere anexat la Raportul de inspecție fiscală.”

Având în vedere cele arătate, se reține că, organul de inspecție fiscală nu a clarificat situația de fapt a societății, respectiv nu a clarificat tratamentul fiscal aplicabil tranzacției efectuate de societate.

În această ordine de idei, se impune analiza îndeplinirii condițiilor ca operațiunea efectuată de societate (achiziția intracomunitară) să fie încadrată ca operațiune triunghiulară.

Astfel, potrivit art.126 alin.8 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(8) Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:

a) achizițiile intracomunitare de bunuri a căror livrare în România ar fi scutită conform art. 143 alin. (1) lit. h)-m);

b) achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare, pentru care locul este în România în conformitate cu prevederile art. 132¹ alin. (1), atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

1. achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă, denumită cumpărător revânzător, care nu este stabilită în România, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;

2. achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective, în România, de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1;

3. bunurile astfel achiziționate de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1 sunt expediate sau transportate direct în România, dintr-un alt stat membru decât cel în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, către persoana căreia urmează să îi efectueze livrarea ulterioară, denumită beneficiarul livrării ulterioare;

4. beneficiarul livrării ulterioare este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România;

5. beneficiarul livrării ulterioare a fost desemnat în conformitate cu art. 150 alin. (4) ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea efectuată de cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1.”

Prevederile pct.2 alin.(13) și alin.(14) din HG nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(13) În scopul aplicării prevederilor art. 126 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, relația de transport al bunurilor din primul stat membru în România trebuie să existe între furnizor și cumpărătorul revânzător, oricare dintre aceștia putând fi responsabil pentru transportul bunurilor, în conformitate cu condițiile Incoterms sau în conformitate cu prevederile contractuale. Dacă transportul este realizat de beneficiarul livrării, nu sunt aplicabile măsurile de simplificare pentru operațiuni triunghiulare. Obligațiile ce revin beneficiarului livrării ulterioare, dacă România este al treilea stat membru:

a) să plătească taxa aferentă livrării efectuate de cumpărătorul revânzător care nu este stabilit în România în conformitate cu prevederile art. 150 alin. (4) și art. 157 alin. (1) sau (2), după caz;

b) să înscrie achiziția efectuată în rubricile alocate achizițiilor intracomunitare de bunuri din decontul de taxă prevăzut la art. 156² sau 156³ din Codul fiscal, precum și în declarația recapitulativă prevăzută la art. 156⁴ din Codul fiscal.

(14) În cazul operațiunilor triunghiulare efectuate în condițiile art. 126 alin. (8) lit. b), dacă România este al doilea stat membru al cumpărătorului revânzător și acesta a transmis furnizorului din primul stat membru codul său de înregistrare în scopuri de TVA acordat conform art. 153 din Codul fiscal, cumpărătorul revânzător trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

a) să emită factura prevăzută la art. 155 din Codul fiscal, în care să fie înscris codul său de înregistrare în scopuri de TVA în România și codul de înregistrare în scopuri de TVA din al treilea stat membru al beneficiarului livrării;

b) să nu înscrie achiziția intracomunitară de bunuri care ar avea loc în România ca urmare a transmiterii codului de înregistrare în scopuri de TVA acordat conform art. 153 din Codul fiscal în declarația recapitulativă privind achizițiile intracomunitare, prevăzută la art. 156⁴ din Codul fiscal, aceasta fiind neimpozabilă. În decontul de taxă aceste achiziții se înscriu la rubrica rezervată achizițiilor neimpozabile;

c) să înscrie livrarea efectuată către beneficiarul livrării din al treilea stat membru în rubrica rezervată livrărilor intracomunitare de bunuri scutite de taxă a decontului de taxă și în declarația recapitulativă prevăzută la art. 156⁴ din Codul fiscal următoarele date:

1. codul de înregistrare în scopuri de TVA, din al treilea stat membru, al beneficiarului livrării;

2. codul T în rubrica corespunzătoare;

3. valoarea livrării efectuate.”

Referitor la locul achiziției intracomunitare de bunuri:

“ ART. 132¹

(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

(2) În cazul achiziției intracomunitare de bunuri, prevăzută la art. 126 alin. (3) lit. a), dacă cumpărătorul îi comunică furnizorului un cod de înregistrare în scopuri de TVA valabil, emis de autoritățile unui stat membru, altul decât cel în care are loc achiziția intracomunitară, conform alin. (1), locul respectivei achiziții intracomunitare se consideră în statul membru care a emis codul de înregistrare în scopuri de TVA.

(3) Dacă o achiziție intracomunitară a fost supusă la plata taxei în alt stat membru, conform alin. (1), și în România, conform alin. (2), baza de impozitare se reduce în mod corespunzător în România.

(4) Prevederile alin. (2) nu se aplică dacă cumpărătorul face dovada că achiziția intracomunitară a fost supusă la plata taxei pe valoarea adăugată în statul membru în care are loc achiziția intracomunitară, conform alin. (1).

(5) Prevederile alin. (2) nu se vor aplica în cazul operațiunilor triunghiulare, atunci când cumpărătorul revânzător înregistrat în scopuri de TVA în România în conformitate cu art. 153 face dovada că a efectuat o achiziție intracomunitară neimpozabilă pe teritoriul altui stat membru, în condiții similare celor prevăzute la art. 126 alin. (8) lit. b), în vederea efectuării unei livrări ulterioare în acel alt stat membru. Obligațiile persoanelor implicate în operațiuni triunghiulare sunt prevăzute în norme.”

Potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ 12. (1) Conform art. 132¹ alin. (1) din Codul fiscal, locul unei achiziții intracomunitare de bunuri este întotdeauna în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor. În cazul în care, conform art. 132 alin. (2) din Codul fiscal, cumpărătorul furnizează un cod de înregistrare în scopuri de TVA dintr-un alt stat membru, decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, se aplică rețeaua de siguranță, respectiv achiziția intracomunitară se consideră că are loc și în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

(2) În sensul art. 132¹ alin. (3) din Codul fiscal, dacă cumpărătorul face dovada că a supus la plata taxei achiziția intracomunitară și în statul membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor și în statul membru care a furnizat un cod de înregistrare în scopuri de TVA, acesta poate solicita restituirea taxei achitate în statul membru care a furnizat codul de înregistrare în scopuri de TVA. Restituirea taxei aferente achiziției intracomunitare se realizează astfel:

a) în cazul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, prin înregistrarea cu semnul minus în decontul de taxa prevăzut la art. 156² din Codul fiscal a achiziției intracomunitare și a taxei aferente;

b) în cazul persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153¹ din Codul fiscal, restituirea taxei se realizează conform normelor procedurale în vigoare.

Exemplu: o persoană impozabilă din România înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau art. 153¹ din Codul fiscal, achiziționează în Ungaria (locul unde se încheie transportul bunurilor) bunuri livrate din Franța. Persoana respectivă nu este înregistrată în Ungaria în scopuri de TVA, dar comunică furnizorului din Franța codul sau de înregistrare în scopuri de TVA din România, pentru a beneficia de scutirea de taxa aferentă livrării intracomunitare realizată de furnizorul din Franța. După înregistrarea în scopuri de TVA în Ungaria și plata TVA aferentă achiziției intracomunitare conform art. 132¹ alin. (1) din Codul fiscal, persoana respectivă poate solicita restituirea taxei plătite în România aferente achiziției intracomunitare, care a avut loc și în România conform art. 132¹ alin. (2) din Codul fiscal.

(3) În conformitate cu prevederile art. 132¹ alin. (4) din Codul fiscal, în cazul în care până la data la care intervine exigibilitatea taxei pentru achiziția intracomunitară efectuată în statul membru care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 132¹ alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă face dovada că achiziția intracomunitară a fost supusă la plata TVA în statul membru unde se încheie expedierea sau transportul bunurilor, nu se mai aplică prevederile art. 132¹ alin. (2) din Codul fiscal.

(4) Obligațiile părților implicate în operațiuni triunghiulare prevăzute la art. 132¹ alin. (5) din Codul fiscal sunt cele stabilite la pct. 2 alin. (13)-(14).”

După stabilirea cu certitudine a tratamentului fiscal aplicabil tranzacției efectuate de societate (achiziția intracomunitară) se impune a se analiza dacă bunurile achiziționate au fost efectuate în beneficiul societății și dacă sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, în condițiile în care au fost invocate prevederile art.145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.157 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare: “(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, *în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹*, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2)-(6).”

În consecință, având în vedere cele anterior prezentate, faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societate în intregul lor, respectiv nu au clarificat tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA aplicabil în speță, se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „(3) 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”.

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 11.6 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013, unde se stipulează:

„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, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

Prin urmare, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/12.08.2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/12.08.2013, pentru suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade, *prin reanalizarea taxei pe valoarea adăugată, în funcție de situația de fapt, de dovezile prezentate de societate și efectuarea unei încadrări corecte și motivate a constatărilor*, în conformitate cu prevederile legale aplicabile în speță și cu reținerile din prezenta decizie, și funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și pct. 11.6 - 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin OPANAF nr. 450/2013, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/12.08.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/12.08.2013, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă de inspecție fiscală, să efectueze o nouă verificare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile speței, de cele precizate prin prezenta decizie și funcție de cele constatate să emită o nouă decizie de impunere.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC. X SRL X
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,