



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Bd.Gheorghe Lazăr nr.9 B
300081 Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax : +0256 499 332

DECIZIE nr. 4087/560/09.12.2013

privind soluționarea contestației formulată de **SC X SA** înregistrată la Direcția Generală
a Finanțelor Publice Timiș sub nr.X/25.07.2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice 4 prin adresa nr.X/31.07.2013, înregistrată la D.G.F.P.Timiș sub nr.X/01.08.2013, asupra contestației formulată de SC X SA, cu sediul social în localitatea X, str. X nr. X, jud. X, CUI X și nr.ORC X.

SC X SA contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/17.06.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/17.06.2013, pentru suma totală de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

De asenenea, SC X SA contestă parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/14.06.2013.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform confirmării de primire din data de 28.06.2013 (anexată la dosarul cauzei) a actelor administrativ fiscale și data înregistrării contestației la DGFP Timiș, respectiv 25.07.2013, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe originalul contestației.

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. Prin contestația formulată SC X SA se îndreaptă împotriva:

1. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală X/17.06.2013 și Raportului de inspecție fiscală nr. X/17.06.2013 în ceea ce privește stabilirea în mod nelegal în sarcina societății a unei baze impozabile suplimentare aferente TVA în sumă de X lei compusă din X lei pentru perioada 01.07.2012 - 28.02.2013, respectiv X lei pentru perioada 01.03.2013 - 31.03.2013, respectiv a TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei formată din X lei aferentă perioadei 01.07.2012 - 28.02.2013 și X lei aferentă perioadei 01.03.2013-31.03.2013.

Total sume contestate = X lei baza impozabilă; TVA suplimentar = X lei.

2. Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală în ceea ce privește măsura dispusă în sarcina societății de a corecta declarația 394 aferentă lunii iulie 2012,

solicitând admiterea contestației și anularea ca nelegale și netemeinice a actelor menționate și a eventualelor acte subsecvente încheiate în baza acestora, invocând în susținere următoarele motive:

În perioada 16.05.2013-13.06.2013 societatea X SA a făcut obiectul unei inspecții fiscale, având drept tematică verificarea sumei soldurilor negative de TVA solicitate la rambursare pentru perioada **01.07.2012-28.02.2013**, respectiv **01.03.2013-31.03.2013**, ca urmare a depunerii de către societate a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr. X -25.03.2013, prin care s-a solicitat soldul sumei negative de TVA în sumă de X lei, respectiv a decontului nr. X-25.04.2013, prin care s-a solicitat soldul sumei negative de TVA în sumă de X lei.

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.07.2012 - 31.03.2013, iar inspecția fiscală s-a încheiat cu emiterea RIF nr. X/17.06.2013, a deciziei de impunere X/17.06.2013 și respectiv, a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/14.06.2013.

Prin urmare, au fost determinate în sarcina societății obligații în sumă de X lei cu titlu de TVA stabilită suplimentar, rezultată prin anularea dreptului de deducere a TVA în cazul unor operațiuni.

A. Contestatoarea precizează că înainte de a formula apărări pe fondul cauzei, înțelege să arate aspectele eronate din conținutul raportului de inspecție fiscală ce face obiectul prezentei cauze și care demonstrează superficialitatea cu care a fost efectuat acest control.

Astfel:

Un prim aspect este cel legat de menționarea în Capitolul II - Date despre contribuabil a faptului că societatea X SA ar aplica sistemul TVA la încasare începând cu 01.01.2013, fiind înregistrată în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare conform art.156³ alin. (13) din Legea 571/2003, afirmație eronată întrucât societatea nu aplică acest sistem și nici nu este înregistrată în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare.

Un al doilea aspect eronat este legat de prezentarea capitalului social, fiind menționat în raportul de inspecție fiscală cu privire la evoluția capitalului social că acesta nu a suferit modificări, iar procentele deținute de către acționarii societății înscrise în raport sunt X% - X, și respectiv X% - X Germania, contestatoarea precizând că în perioada supusă controlului, mai exact în luna iulie 2012, capitalul social a fost majorat, iar în prezent deținerea participării lor în capitalul social se prezintă astfel: X% X, și respectiv X% - X.

Un alt aspect prezentat eronat se refera la capitolul 3.2.2 din R.I.F - „Analiza TVA colectată pentru decontul de taxa aferent perioadei 01.03.2013 - 31.03.2013”, în care se fac referiri cu privire la livrările pe care societatea le-ar fi efectuat în această perioadă, livrări intracomunitare, contestatoarea precizând că în perioada 01.03.2013 – 31.03.2013, nu a efectuat operațiuni de livrări bunuri.

Alt aspect ține de menționarea în raportul de inspecție fiscală drept persoana care

răspunde de conducerea contabilității și anume a CABINETULUI DE CONSULTANȚA X SRL în baza contractului nr.X/09.12.2011, contestatoarea precizând că SC X, conform contractului nr. X/09.12.2011, prestează pentru societate servicii de consultanță și asistența fiscală lunară, societate având organizat propriul departament pentru organizarea și conducerea evidenței contabile.

Un ultim aspect privește reținerea în raportul de inspecție fiscală de către organele de control a faptului că persoana care asigură administrarea activității societății este dl. X în baza împuternicirii din 16.07.2013, contestatoarea precizând că dl. X are calitatea de administrator al societății X SA, din data de 12.07.2012, așa cum reiese din actul constitutiv al societății.

B. În ce privesc constatările fiscale înscrise în RIF pentru perioada 01.07.2012 - 28.02.2013, respectiv 01.03.2013 - 31.03.2013, în cadrul analizei TVA deductibilă, contestatoarea arată:

a) Față de contractele încheiate de către SC X SA în calitate sa de beneficiar cu X Germania, în calitate sa de prestator de servicii și anume:

- contractul X /02.01.2012, al cărui obiect îl reprezintă închirierea unui autovehicul Mercedes Vito;
- contractul X/01.03.2012, al cărui obiect îl reprezintă închirierea unui autovehicul Mercedes Vito și a unui autovehicul Volkswagen Amarok;
- contractul X/02.01.2012 al cărui obiect îl reprezintă închirierea unui autovehicul Volkswagen Amarok;

pentru care s-a emis de către X factura nr. X/14.12.2012 în valoare de X euro, echivalent în lei de X lei, și pentru care societatea a aplicat taxare inversă, organul de inspecție fiscală reține: "societatea nu deține personal cu funcție de conducere care ar putea beneficia de folosința unui autoturism în afara d-nului X, motiv pentru care organele de control au stabilit că cele patru autovehicule închiriate (doua Mercedesuri Vito cu 8+1 locuri și două autoturisme Volkswagen Amarok) nu sunt folosite exclusiv în scopul activității economice, fiind aplicabile prevederile art 145¹ alin.(1) și (2) din Codul fiscal actualizat ". Astfel, din totalul TVA dedusă în sumă de X lei (X*24%) doar 50% este deductibilă, diferența de X lei fiind TVA nedeductibilă (X/2).

Față de aceste constatări, contestatoarea menționează că, așa cum s-a arătat și în punctul de vedere formulat de către reprezentantul societății, X SA a pus la dispoziția organelor de control lista persoanelor care utilizează aceste autoturisme, acestea fiind utilizate pe lângă dl. X și de către anumiți angajați ai societății în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu, angajați care au funcții de conducere în diverse structuri ale companiei. Aceste persoane precum și alți angajați ai companiei care nu dețin neapărat funcții de conducere își au domiciliul în altă localitate față de cea în care societatea își desfășoară activitatea, fapt dovedit prin prezentarea copiilor de pe cărțile de identitate ale acestora, iar deplasarea la și de la locul de muncă fiind imposibil de realizat cu mijloace de transport în comun.

Totodată, contestatoarea precizează că specificul activității companiei impune prezența acestor persoane în companie chiar și în afara orelor de program, știut fiind faptul că în agricultură nu se poate raporta la un program orar fix al angajaților, ori nici un alt mijloc de transport în comun nu poate satisface necesitățile de transport ale acestor persoane la locul lor de muncă.

De asemenea, precizează că autovehiculele au fost utilizate și în vederea îndeplinirii altor sarcini de serviciu (deplasări la parcele de către angajați, deplasări la clienți/furnizori, deplasări la bancă, primarii, trezorerie etc.) așa cum reiese din foile de parcurs, anexate în copie la prezenta contestație.

Contestatoarea arată că organele de control nu au solicitat societății alte informații/documente suplimentare pentru a putea stabili dacă utilizarea autovehiculelor s-a făcut în scopul activității economice, deși tabelul cu folosința acestor autoturisme a

fost prezentat, alături de foile de parcurs, fiind suficient în opinia contestatoarei să demonstreze folosința acestor mașini, și în consecință societatea să poată beneficia de excepția art. 145¹ invocată de către organul de control în anularea dreptului de deducere a TVA din aplicarea taxării inverse efectuată de către societate.

Ca urmare, contestatoarea susține că afirmația organelor de control potrivit căreia "societatea nu deține personal cu funcție de conducere care ar putea beneficia de folosința unui autoturism în afara d-nului X, nu sunt folosite exclusiv în scopul activității economice..." nu este bazată pe realitatea fenomenului economic, iar anularea dreptului de deducere prin limitarea acestuia la 50% din taxarea inversă aplicată de către companie este o eroare fundamentală ce ține:

- în primul rând de aplicarea eronată a unei prevederi legislative neopozabile situației date art. 145¹ (1) (transportul de la locul de muncă și la locul de muncă a angajaților indiferent cu ce este făcut, transportul pentru îndeplinirea atribuțiilor de serviciu, nu se supun nici unei limitări speciale)

- și 2) de aplicarea total greșită a mecanismului de decontare a taxei în condițiile taxării inverse, prin anularea unui drept în cazul de față dreptul de deducere care se naște concomitent cu o obligație de plată, mecanismul taxării inverse fiind în fapt o autolichidare a taxei, iar în cazul de față societatea nu a dedus nici o taxă, decât prin înregistrări contabile 4426= 4427 înregistrări care nu au impact material în decontul de TVA și nu influențează masa acestuia.

Mecanismul de taxare inversă sau autolichidarea taxei presupune orice modificare a bazei impozabile (reducere sau creștere) exact în același sens și prin aceeași metodologie ca și în cazul inițial al aplicării taxării inverse, tocmai datorită particularității acestui mecanism de decontare care nu influențează masa TVA de rambursat sau de plată. Prin efectuarea articolului contabil 4426 = 4427 nu s-a efectuat o plată către buget și nu s-a dedus nimic din ceea ce ar fi reprezentat TVA plătit, și nu este echivalent cu noțiunea de a deduce prin decont o TVA achitată. TVA de dedus în cazul de față este echivalentul valoric al obligației de plată și întotdeauna cele două se presupun, nu poate exista o obligație de plată la o bază pe care fiscul nu o recunoaște ca fiind aferentă serviciilor prestate și pe de altă parte o diminuare a dreptului de deducere a ceva ce în fapt nu a fost dedus.

Afirmația potrivit căreia " societatea a platit TVA pe care și l-a dedus" este total eronată, iar un TVA plătit pentru care se naște un drept de deducere va opera întotdeauna la aceleași valori (a celui plătit) dreptul de deducere neputând fi limitat decât tot ca și o corecție prin articolul contabil 4426= 4427 în roșu ceea ce nu produce efecte în decontarea TVA.

Totodată, contestatoarea arată că, în similitudine cu situația în care societatea nu ar fi procedat la prezentarea în decontul de TVA a acestei taxării inverse care oricum nu ar fi produs vreun efect asupra decontului de TVA, măsura pe care autoritatea fiscală putea să o ia în conformitate cu prevederile din Normele de aplicare ale Codului fiscal era cea potrivit căreia societății i se cerea prezentarea în decont ca pe o formalitate fără impact material asupra TVA, măsură care este aplicabilă și în cazul în care o prezentare inițială în decont a taxării inverse este considerată de către fisc eronată în sensul nerecunoașterii de către acesta a mărimii bazei impozabile.

În acest sens, contestatoarea precizează: "Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxa colectată, cât și ca taxa deductibilă în decontul de taxa este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. Prevederile acestui aliniat sunt valabile pentru orice alte situații în care se aplică taxare inversă."

„ART. 146 – Codul fiscal

(...) (4) Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii pentru care persoana impozabilă, care este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, este obligată la plata taxei prin mecanismul taxării inverse conform art. 151, art. 150 alin.

(2) - (6) și art. 157 alin (4) din Codul fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere a taxei în situația în care obligațiile prevăzute la art 157 alin. (2) sau, după caz, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal nu au fost îndeplinite, dar achizițiile sunt destinate operațiunilor cu drept de deducere conform art.145 -147 din Codul fiscal și persoana respectivă deține un document care corespunde cerințelor prevăzute la art.146 din Codul fiscal. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07. ”

Astfel, în conformitate cu pct. 46 alin (4) din Normele metodologice - date în aplicarea art. 146 din Codul Fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere din formula de aplicare a taxării inverse doar pentru o parte a sumei înscrise în aceasta fără ca obligația de plată care a născut dreptul de deducere să fie afectată cu aceeași sumă.

Contestatoarea arată că temeiul legislativ invocat în speța „ART. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere - Codul fiscal, precizează:

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, ori cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(...) (5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146- 147¹.

Norme metodologice:

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin.(1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 – 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

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

situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora. "

Totodată, contestatoarea menționează că, deși în punctul de vedere formulat, societatea a arătat că autovehiculele în cauză sunt utilizate în scopul desfășurării activității de către personalul angajat al societății, având în vedere dificultățile de a ajunge la locul de muncă, întrucât sediul firmei se află în altă localitate decât cea de domiciliu precum și a faptului că munca acestor angajați presupune deplasări la terenurile cultivate, așa cum reiese din funcțiile deținute de aceștia, totuși organele fiscale ignoră aceste informații, considerând punctul de vedere al companiei ca pe o formalitate lipsită de sens în fond și important doar din punct de vedere al procedurii, și susțin în continuare faptul că TVA înscris în factura nr. X/14.12.2012, este nedeductibil în limita a 50%, reprezentând X lei, întrucât angajații menționați în lista furnizată de către societate nu dețin funcții de conducere, (...) acesta fiind singurul argument utilizat de către organele de control pentru a justifica faptul ca autovehiculele nu sunt folosite exclusiv în scopul activității economice și neacordarea dreptului de deducere în mod integral.

Astfel, rezultă fără echivoc că toți cei ce au calitate de angajați în a căror categorie intră și alte persoane angajate decât personalul de conducere pot beneficia de transport de la și la locul de munca fără să existe vreo limitare a dreptului de deducere al TVA, folosința autoturismelor fiind asimilată de către lege expres ca fiind aferentă activităților economice. Prin angajați se înțelege "salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate." Așadar, contestatoarea susține că potrivit prevederilor redată în aceasta definiție se încadrează deci și angajații menționați în lista furnizată de către societate.

Prin urmare, solicită a se lua în considerare faptul că în cazul de față autoturismele subiect a cauzei date, sunt utilizate în scopul deplasării personalului de la reședința acestora la locul de muncă și invers și nu doar al personalului de conducere ci și a altor persoane angajate care nu au reședința în aceeași localitate cu societatea, și pe cale de consecință sunt considerate de către lege ca fiind utilizate în scopul activității economice și sunt exceptate de la limitarea dreptului de deducere în conformitate cu legislația prezentată.

Pentru toate motivele arătate, contestatoarea solicită să se admită faptul că societatea are drept de deducere a TVA înscrisă în decontul de TVA prin mecanismul de taxare inversă, pentru suma de X lei, refuzul organelor fiscale fiind o încălcare a dispozițiilor legale.

b) Cu privire la facturile emise de societatea X Germania, în baza contractului X/01.03.2012, contract de prestări servicii consultantă în domeniul agricol, al activității de depozitare, al achizițiilor și vânzărilor, contestatoarea arată că organele fiscale rețin faptul ca anumite facturi ce vor fi prezentate în cele ce urmează se referă la prestări de servicii aferente unor proiecte ce nu s-au concretizat, motiv pentru care acestea au apreciat că achizițiile de servicii în cauză nu sunt realizate în scopul operațiunilor taxabile în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, și prin urmare au anulat dreptul de deducere al TVA, născut prin aplicarea de către societate a mecanismului taxării inverse.

Așadar, pentru:

1. Factura nr. X/31.08.2012 în sumă totală de X euro, și care reprezintă servicii facturate pentru perioada ianuarie - iunie 2012. Din totalul acestei facturi, suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X”, „posibilități arendare zona X”, „informare stadiu preluare X”, „recomandări extindere cultura sfecla de zahăr”, „prezentare stadiu X”, „discutare raport X” rezultate întâlnire X” „verificare documente înființarea societății”, „oferte achiziționare Volkswagen Amarok”, „calculație sfecla zahăr”, pentru care organele de control au stabilit ca TVA nedeductibilă suma de X lei

aferenta bazei de impozitare de X lei (X euro);

2. Factura nr. X/31.08.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă serviciile facturate pentru luna iulie 2012. Din totalul acestei facturi suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X”, „proiectare cultivare ceapă”, pentru care organele de control au stabilit ca TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro);

3. Factura nr. X/31.08.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna august 2012. Din totalul acestei facturi, suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X ” „proiect cultivare ceapă”, pentru care organele de control au stabilit ca TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de X lei (X euro),

4. Factura nr. X/15.10.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna septembrie 2012. Din totalul acestei facturi, suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X”, pentru care organele de control au stabilit ca TVA nedeductibila suma de X lei aferenta bazei de X lei (X euro);

5 Factura nr. X/16.11.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna octombrie 2012. Din totalul acestei facturi, suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X - X și X ”, „prezentare raport privind cultura de ceapă și țelină”, pentru care organele de control au stabilit ca TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de X lei (X euro);

6. Factura nr. X/14.12.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna noiembrie 2012. Din totalul acestei facturi, suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X”, „proiectare cultura ceapă”, pentru care organele de control au stabilit ca TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de X lei (X euro):

7. Factura nr. X/14.02.2013 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna ianuarie 2013. Din totalul acestei facturi, suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X si X ”, pentru care organele de control au stabilit ca TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de X lei (X euro).

Cu privire la constatarea organelor de control privind faptul că societatea nu a realizat achiziții de servicii intracomunitare în scopul operațiunilor taxabile, contestatoarea menționează că legătura dintre aceste achiziții de servicii și operațiunile desfășurate de către societate, ar trebui să rezide din analiza activității societății.

În primul rând societatea X SA este o societate înregistrată din punct de vedere a TVA, aplică TVA pentru întreaga sa activitate (nu există activitate scutită de TVA în cadrul companiei) și pe cale de consecință prima condiție de acordare a dreptului de deducere, este îndeplinită, prin urmare aceste achiziții sunt destinate activității economice (taxabile), deci compania beneficiază de dreptul de deducere care nu poate fi limitat sau anulat doar din considerente și rațiuni neacoperite de textul legii, cum ar fi acela potrivit căruia, în opinia fiscoi întrucât aceste proiecte nu s-au concretizat, nu există rațiunea economică a efectuării serviciilor.

Totodată, contestatoarea arată că această abordare este mult peste ceea ce este necesar în a determina dacă compania a respectat anumite reguli fiscale, în esență fiscoi nu poate aprecia nici mărimea serviciilor necesare unei activități și nici necesitatea efectuării unor servicii atâta vreme cât acestea au fost angajate, se referă la activitatea companiei, și au fost justificate ca și prestare (între parteneri există contract, facturi, rapoarte de activitate).

Societatea X SA are drept obiect de activitate cultivarea și comercializarea cerealelor, activitate care este taxabilă din punct de vedere al TVA, iar achizițiile sale oricare ar fi acestea sunt destinate acestei activități taxabile și nu unei activități scutite.

Politica de dezvoltare, în cadrul unei companii aparține acesteia, iar comandarea unor servicii prin care compania se asigură de bunul mers al activității sau alte servicii pe care le consideră necesare, este în exclusivitate decizia acesteia.

Contestatoarea precizează că, în ceea ce privește concretizarea proiectelor, în cazul de față de exemplu a proiectului de achiziție a societății X, studiile economice efectuate în mod logic înainte de achiziție precum și întreaga masă de negocieri au dus

la concluzia că o eventuală achiziție a acelei companii ar fi nejustificată din punct de vedere al rentabilității, motiv pentru care s-a renunțat la materializarea acestui proiect, însă acest lucru nu înseamnă că toate activitățile premergătoare nu au fost în interesul companiei. Aprecierea fiscului cum că toate negocierile trebuie să se finalizeze este ruptă de realitatea contemporană, există foarte multe situații în care o companie și pierde nu doar câștigă, astfel există și posibilitatea pe care legiuitorul o oferă în legătură cu acoperirea unei pierderi în 7 ani fiscali, cu alte cuvinte este cunoscut și legiferat faptul că anumite activități pot aduce și pierdere companiei. Amestecul organelor de control în derularea unui business al companiilor private este în opinia contestatoarei un abuz care trebuie să înceteze.

Prin urmare, achizițiile de servicii respective, chiar dacă nu s-au finalizat prin concretizarea proiectelor, sunt achiziții efectuate în vederea desfășurării activității companiei, deci în scopul efectuării de operațiuni taxabile.

Contestatoarea arată că, mai mult, la capitolul „Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului”, organele de control justifică menținerea constatării cu privire la faptul că aceste prestări de servicii nu au fost destinate în scopul efectuării de operațiuni taxabile, prin o altă constatare și anume aceea că proiectele au fost inițiate de către X GERMANIA și nu de SC X SA. Cu privire la această constatare, contestatoarea menționează că având în vedere faptul că X este prestatorul acestor servicii, în vederea prestării serviciilor în cauză, este normal să inițializeze aceste proiecte, întrucât aceste proiecte sunt obiectul serviciilor în sine, fiind inițializate în favoarea societății X SA.

Contestatoarea apreciază că, prin anularea dreptului de deducere în baza exclusivă a unor argumentații ce țin de rațiuni personale și nu de un text de lege se încalcă în mod flagrant principiile TVA, întreaga legislație națională și comunitară și pe cale de consecință consideră că prin această practică de abuz fiscal prin care anumite drepturi îi sunt refuzate în condițiile în care nu există motive temeinic demonstrate îi este îngădită libertatea de a desfășura în România o activitate economică bazată pe principii de piață liberă, unde doar managementul decide asupra necesităților companiei și nici într-un caz o terță persoană care nu are aceste competențe.

Contestatoarea susține că aceste servicii au fost justificate în litera și spiritul legii, pentru acestea există contracte, rapoarte și tot ceea ce legea solicită în mod expres, deși aceste solicitări sunt prevăzute la cap. impozit pe profit și nu sunt incidente față de TVA, care se bazează pe principii bine definite, principii care nu pot fi considerate încălcate din motive care, așa cum s-a arătat, nu există.

De asemenea contestatoarea precizează că, cauzistica CEJ este definitorie în acest sens:

Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, Drept de deducere - Condiții de

exercitare - Articolul 273 - Măsuri naționale pentru lupta împotriva fraudei

„38. Astfel cum a subliniat Curtea în mod repetat, dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. În special acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. 1-1577, punctul 43, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47, Hotărârea din 30 septembrie 2010, Uszodaepito, C-392/09, Rep., p. I-8791, punctul 34, precum și Hotărârea Comisia/Ungaria, citată anterior, punctul 43).

39. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele

acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supune TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea Gabalfrisa și alții citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 78, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 48, precum și Hotărârea din 22 decembrie 2010, Dankowski, C-438/09, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 24).

[...]

45. În aceste împrejurări, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, ca persoana impozabilă, careia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de baza pentru a justifica dreptul de deducere, știa sau ar fi trebuit să știe că această operațiune era implicată într-o fraudă savârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.”

Hotărârea Curții din data de 6 iulie 2006. Axel Kittel împotriva Statului belgian (C-439/04) și Statul belgian împotriva Recolta Recycling SPRL (C-440/04).

38. Regimul de deducere vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA garantează, prin urmare, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopul sau de rezultatele acestora, cu condiția ca aceste activități sunt ele însele supuse, în principiu, TVA-ului (a se vedea, printre altele, Hotărârea Abbey Național, C-408/98 [2001] ECR I-1361, punctul 24, precum și Hotărârea C-25/03 HE [2005], ECR I-3123, punctul 70).

[...]

55 În cazul în care autoritățile fiscale constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod fraudulos, li se permite să solicite rambursarea sumelor deduse retroactiv (a se vedea, printre altele, cauza 268/83, Hotărârea Rompelman [1985], p. 655, punctul 24, Hotărârea C-110 / 94 INZO [1996], p. I-857, punctul 24, și Hotărârea Gabalfrisa, punctul 46). Este de competența instanței naționale să refuze acordarea dreptului la deducere în cazul în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept este invocat în scopuri frauduloase (a se vedea Fini H, punctul 34). Contestatoarea, susține că aceste servicii au fost supuse mecanismului de taxare inversă care nu poate funcționa "șchiop" un drept de deducere se naște simultan cu o obligație de plată cele două se presupun și nu pot funcționa și exista individual doar prin obligația efectivă de a plăti taxa fără dreptul de a o și deduce.

Contestatoarea arată că, analiza pe care organele de control au efectuat-o cu privire la evoluția indicatorilor companiei este justă, evoluția având la bază cauze obiective, dar analiza nu este determinantă în aplicarea legislației cu privire la TVA, care trebuie să respecte principiile acestei taxe și care este redată în exclusivitate de art. 145 și 146 din Codul fiscal. O companie indiferent dacă are sau nu pierdere indiferent de rezultat are dreptul de a-și deduce TVA pentru achizițiile sale, iar anularea acestuia trebuie să aibă la baza argumente obiective, ori ce apreciere personală este nejustificată și conduce la încălcarea principiului neutralității TVA.

Aceste operațiuni sunt impozabile în România prin sistemul de taxare inversă, care reprezintă un mecanism de simplificare a decontării TVA ce trebuie aplicat cu respectarea principiilor taxei și a voinței legiuitorului și care nu poate să producă efecte doar într-un singur sens, orice modificare a bazei impozabile va modifica în consecință atât TVA colectată cât și TVA de dedus, operațiuni simultane.

Pentru toate motivele, contestatoarea solicită să se admită faptul că societatea

are drept de deducere a TVA înscrisă în decontul de TVA, pentru suma de X RON refuzul organelor fiscale fiind o încălcare a dispozițiilor legale, a principiului neutralității taxei, conducând în cele din urmă la o dublă impunere (taxare) a aceleiași operațiuni.

c) Cu privire la facturile care se referă la prestări de servicii cum ar fi consultanța în cultivarea suprafețelor agricole, planificare producției etc. ce au fost prestate atât de dl. X cât și de dl. X, față de care organele de control stabilesc anularea dreptului de deducere al TVA aprecind că achizițiile de servicii în cauză nu sunt realizate în scopul operațiunilor taxabile în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit.a) din Codul fisca, întrucât din prezentarea contractului de prestări servicii care stă la baza acestor rapoarte nu reiese că aceste servicii se efectuează de două persoane, și prin urmare astfel s-ar dubla tariful prestării, în condițiile în care societatea a aplicat taxare inversă pentru aceste achiziții de servicii intracomunitare conform art. 157 alin. (2) din Codul fiscal, astfel:

1. Factura nr. X/31.08.2012 în sumă totală de X euro, și care reprezintă servicii facturate pentru perioada ianuarie - iulie 2012. Din totalul acestei facturi, suma de X euro reprezintă în fapt consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificare producție, pedologie, proceduri de achiziții și comenzi, vizite cu diferiți posibili parteneri, recomandări cu privire la culturi după vizualizarea fotografiilor, etc, efectuate de d-nul X și d-nul X, fiecare dintre cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință, TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro);

2. Factura nr. X/31.08.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna iulie 2012. Din totalul acestei facturi suma de X euro reprezintă în fapt consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificare producție, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe explicații cu privire la controlul fiscal anterior, efectuate de d-nul X și d-nul X, fiecare dintre cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro):

3. Factura nr. X/31.08.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna august 2012. Din totalul acestei facturi, suma de X euro reprezintă în fapt consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificare producție, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe explicații cu privire la controlul fiscal anterior, efectuate de d-nul X și d-nul X, fiecare dintre cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință, TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro);

4. Factura nr. X/15.10.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna septembrie 2012. Din totalul acestei facturi, suma de X euro reprezintă în fapt consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificare producție, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe, efectuate de d-nul X și d-nul X, fiecare dintre cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință, TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro);

5. Factura nr. X/16.11.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna octombrie 2012. Din totalul acestei facturi, suma de X euro reprezintă în fapt consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificare producție, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe, efectuate de d-nul X și d-nul X,

fiecare dintre cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință, TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro);

6. Factura nr. X/14.12.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna noiembrie 2012. Din totalul acestei facturi, suma de X euro reprezintă în fapt vizualizare poze culturi și recomandări, urmărirea diverse rapoarte, efectuate de d-nul X și d-nul X, fiecare dintre cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință, TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro);

7. Factura nr. X/31.12.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna decembrie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din „analiza costuri”, „analiza probelor de sol”, „analiza capacității mașinilor”, „planificare personal”, „planificare culturi” efectuate de d-nul X și d-nul X, fiecare dintre cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință, TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro);

8. Factura nr. X/14.02.2013 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna ianuarie 2013. Din totalul acestei facturi, suma de X euro reprezintă în fapt consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificare producție, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe, efectuate de d-nul X și d-nul X, fiecare dintre cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință, TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro);

9. Factura nr. X/15.03.2013 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna februarie 2013, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din „verificare raport meteo”, „verificare poze culturi și recomandări” efectuate de d-nul X și d-nul X, fiecare dintre cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință, TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro).

Contestatoarea susține că, organul fiscal nu face dovada faptului că serviciile în discuție ar fi fost decontate de către societate în legătură cu activități care nu dau dreptul de deducere sau nu sunt operațiuni taxabile ci se rezumă doar la afirmația conform căreia TVA este nedeductibil deoarece din contractul de prestări servicii care stă la baza acestor raportate nu reiese ca aceste servicii se efectuează de două persoane.

De asemenea, cu privire la această constatare, contestatoarea menționează că fără o analiză amănunțită asupra volumului și naturii activității societății prestatoare, stabilirea modului concret de prestare a serviciilor nu poate fi impusa de către organul fiscal, fiind la latitudinea societății prestatoare de a stabili personalul necesar în vederea prestării serviciilor în cauză, iar având în vedere că aceste servicii au fost prestate efectiv, fiind justificate cu rapoarte de activitate, pe care însăși organul de control a reținut că au fost prezentate, și ținând cont de activitatea desfășurată de către societate și anume, cultivarea și comercializarea cerealelor, rezultă că aceste servicii au fost realizate în scopul desfășurării activităților taxabile.

De asemenea, contestatoarea atrage atenția asupra următoarelor aspecte legate de corectitudinea sumelor stabilite ca și TVA nedeductibilă, și anume:

- **pentru factura nr. X/14.02.2013** în sumă totală de X euro, și care reprezintă servicii facturate pentru luna ianuarie 2013, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință, TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro), contestatoarea susține că, contravaloarea a X euro reprezintă echivalentul a X RON și nu X RON, cum în mod eronat organele de control au înscris în raportul de inspecție fiscală, prin urmare suma aferentă TVA considerat de către acestea ca fiind nedeductibilă ar fi trebuit să fie X RON.

De asemenea, în conformitate cu rapoartele de activitate anexa la factură, serviciile prestate în 15.01.2013 menționate la rubrica „alte servicii luna ianuarie 2013” nu sunt de același tip, și nici nu au fost prestate în același nr. de ore, d-nul X întocmind plan lichidități 2013 (nr. ore 14,1), iar d-nul X având sarcina verificării acestui plan (nr. ore 5), prin urmare, din totalul sumei de X Euro trebuie scăzută suma de X Euro pentru stabilirea valorii serviciilor pe care organele de control le consideră ca fiind dublate, cu precizarea că suma de X euro nu este în legătură cu un proiect neconcretizat.

- **pentru factura nr X/16-11.2012** în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna octombrie 2012, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință, TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro), contestatoarea precizează că în conformitate cu rapoartele de activitate anexa la factura, serviciile prestate în 17-18.10.2012, menționate la rubrica „alte servicii luna octombrie 2012”, nu sunt de același tip, și nici nu au fost prestate în același nr. de ore și nici de către 2 persoane, d-nul X fiind cel care a prestat serviciile de „negocieri oferte asigurare” (nr. ore 10). Prin urmare, din totalul sumei de X Euro trebuie scăzută suma de X Euro pentru stabilirea valorii serviciilor pe care organele de control le considera ca fiind dublate, cu precizarea că suma de X euro nu este în legătură cu un proiect neconcretizat.

- **pentru factura nr. X/15.10.2012** în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna septembrie 2012, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință, TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro), contestatoarea precizează că, în conformitate cu rapoartele de activitate anexa la factura, serviciile prestate în 01-24.09.2012, menționate la rubrica „alte servicii luna septembrie 2012”, nu sunt de același tip, și nici nu au fost prestate în același nr. de ore și nici de către 2 persoane, d-nul X fiind cel care a prestat serviciile de „contractare 3 societăți de asigurări, întocmire cereri de oferta, discuții telefonice” (nr. ore 11). Prin urmare, din totalul sumei de X Euro trebuie scăzută suma de X Euro pentru stabilirea valorii serviciilor pe care organele de control le consideră ca fiind dublate, cu precizarea că suma de X euro nu este în legătură cu un proiect neconcretizat.

- **pentru factura nr. X/31.08.2012** în sumă totală de X euro, și care reprezintă servicii facturate pentru perioada ianuarie - iulie 2012, pentru care organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică, și pe cale de consecință, TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă bazei de impozitare de X lei (X euro), contestatoarea precizează că, în conformitate cu rapoartele de activitate anexa la factura:

- serviciile prestate în 05-16.01.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna ianuarie 2012”, nu sunt de același tip, d-nul X elaborând norme/politica de personal România pe anul 2012 (nr. ore 8), iar d-nul X având sarcina verificării acestor norme (nr. ore 8), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X **Euro**;

-serviciile prestate în 08.02.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna februarie 2012”, nu sunt de același tip, d-nul X întocmind plan de lichidități (cash-flow) 2012 (nr. ore

20), iar d-nul X având sarcina verificării acestui plan (nr. ore 6), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X **Euro**;

- serviciile prestate în 08.03.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna martie 2012”, nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X având sarcina de a selecta CV-uri pentru un post de inginer în România, prim interviu cu candidați selectați, (cu precizarea că a fost selectată o persoană) (nr. ore 24), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X **Euro**;

- serviciile prestate în 30.03.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna martie 2012”, nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X având sarcina de a elabora instrucțiuni de lucru pentru depozit (nr. ore 6), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X **Euro**;

- serviciile prestate în 17.04.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna aprilie 2012”, nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X având sarcina inspectării terenurilor pentru a vedea stadiul actual al culturilor (nr. ore 4), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X **Euro**;

- serviciile prestate în 19.04.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna aprilie 2012”, nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X participând la ședința pe tema reorganizării departamentelor și discutarea organigramei (nr. ore 8), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X **Euro**;

- serviciile prestate în 20.04.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna aprilie 2012”, nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X participând la o prezentare a CV-urilor pentru posibil înlocuitor al d-lui X (cu precizarea că a fost selectată o persoană) (nr. ore 1,5), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X **Euro**;

- serviciile prestate în 30.04.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna aprilie 2012”, nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X participând la o vizită de lucru pentru verificarea aplicării instrucțiunilor de lucru la depozit (nr. ore 8), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X **Euro**;

- pentru serviciile prestate în 21.05.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna mai 2012”, nu sunt dublate nr. de ore, d-nul X participând împreună cu d-nul X la verificarea proiectului de mărire capital social X în vederea luării unei decizii de către Adunarea Acționarilor X (nr. ore 15), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X **Euro**;

- serviciile prestate în perioada 02-22.06.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna iunie 2012”, nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X având sarcina negocierii și întocmirii contractelor cu X - proiect concretizat (nr. ore 20), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X **Euro** + întocmire raport privind posibilitățile de arendare X și zona X (nr. ore 10), contravaloare servicii X **euro**, iar d-na X având sarcina de a întocmi programul de vizită în România și de a organiza întâlnirile (nr. ore 5), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X **Euro**.

- serviciile prestate în perioada 01-16.07.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna iulie 2012”, nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X întocmind raportul de profit și pierdere pe semestrul 1/2012 (nr. ore 29), iar d-nul X având sarcina verificării raportului (nr. ore 5), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X **Euro**.

Astfel, contestatoarea sustine că din totalul sumei de X Euro trebuie scăzută suma de X Euro pentru stabilirea valorii serviciilor pe care organele de control le consideră ca fiind dublate, cu precizarea că suma de X euro nu este în legătură cu un proiect neconcretizat.

Pentru toate motivele arătate, atât de drept cât și de fapt, contestatoarea solicita admiterea faptului că societatea are drept de deducere a TVA înscrisă în decontul de TVA prin aplicarea mecanismului de taxare inversă, pentru suma de X RON, considerand că refuzul organelor fiscale este o încălcare a dispozițiilor legale, a principiului neutralității taxei, conducând în cele din urmă la o dublă impunere (taxare) a aceleiași operațiuni.

d) Cu privire la facturile ce se referă la serviciile de comision vânzări, emise de către societatea X, în baza contractului X/01.06.2011, al cărui obiect îl reprezintă găsirea pe piața intracomunitară pentru produsele agricole ale societății, respectiv factura nr. X/31.08.2012 comision în sumă de euro echivalentul în lei a sumei de X lei și factura nr. X/16.11.2012 comision în sumă de X euro echivalentul în lei a sumei de X lei, contestatoarea arată că pentru aceste facturi, organele de control fiscal au refuzat dreptul de deducere al TVA, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, întrucât susțin acestea „contractul de comision nu a fost încheiat în favoarea societății ci în detrimentul său, amplificând pierderea din exploatare existentă deja în urma încheierii celorlalte contracte de consultantă”; și aceasta deoarece se consideră că acest comision nu este acoperit din diferența dintre prețul de vânzare al produselor și costul de producție, deși însăși organele de control rețin faptul că la verificarea respectării procentului de comision stabilit prin contract și aplicat asupra tuturor vânzărilor către clientul intracomunitar nu s-au constatat deficiențe cu privire la modul de calcul. Ca urmare, organele de control au stabilit ca TVA nedeductibilă suma de X lei aferentă celor 2 facturi în sumă totală de X lei (X+X).

Contestatoarea susține că, așa cum însăși organul de control a constatat, comisionul aferent vânzărilor a fost corect calculat, prin aplicarea procentului de comision stabilit prin contract tuturor vânzărilor către clientul intracomunitar, serviciile au fost prestate efectiv, fiind justificate în acest sens prin rapoarte, pentru aceste servicii a fost emisă factura, în conformitate cu prevederile legale, iar scopul achiziționării acestor servicii, a fost încheierea unor contracte pentru vânzarea cerealelor, contracte ce s-au concretizat prin livrările de cereale realizate către clientul intracomunitar, astfel că achizițiile de servicii de comision au fost realizate în scopul realizării de operațiuni taxabile, fiind astfel întrunite condițiile prevăzute de art. 145 alin. (2) din Codul fiscal pentru justificarea dreptului de deducere al taxei.

Contestatoarea mai precizează că, în ceea ce privește constatarea organelor de control fiscal legată de prețurile de vânzare către clienți interni superioare față de cele practicate cu clientul intracomunitar, acest client intracomunitar, cu care s-a încheiat contractul datorită intermedierei tranzacției de către X, deține o pondere foarte mare în volumul de vânzări produse finite (X%).

Totodată, menționează că prevederile fiscale în materie de TVA nu condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei de realizarea unui profit din operațiunea respectivă, mai mult prețul de vânzare a fost stabilit prin negociere, clientul intracomunitar nu este parte afiliată societății, iar prețul de vânzare inferior costului de producție se datorează faptului că societatea, pentru a se asigura că va avea piața de desfacere pentru produsele recoltate, a încheiat contracte pentru comercializarea produselor în anul anterior celui de recoltare, când nu avea cum să cunoască costul final de producție, pentru a fi folosit ca instrument de negociere.

Singurele elemente de care este condiționată acordarea dreptului de deducere sunt factura (care așa cum a reținut și organul de control a fost emisă în conformitate cu prevederile contractuale) și realizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile (așa cum s-a arătat mai sus, încheierea contractului de comision a avut la bază necesitatea încheierii unor contracte pentru comercializarea produselor, iar livrările de cereale au avut loc către clientul intracomunitar), iar aceste 2 condiții au fost îndeplinite de societate.

Pentru toate motivele arătate, atât de drept cât și de fapt, contestatoarea solicită să se admită faptul că societatea are drept de deducere a TVA pentru suma de X RON, refuzul organelor fiscale fiind o încălcare a dispozițiilor legale, a principiului neutralității taxei, conducând în cele din urmă la o dublă impunere (taxare) a aceleiași operațiuni.

e) Cu privire la constatările organelor de control, și anume că serviciile descrise mai sus nu au avut ca rezultat eficientizarea activității și cu privire la analiza rezultatelor societății în ultimii ani, respectiv 2010, 2011 comparativ cu anul 2012, în urma căreia s-a concluzionat: "având în vedere că societatea înregistrează pierdere, prin urmare aceste achiziții de servicii intracomunitare nu sunt realizate în folosul operațiunilor taxabile”:

Contestatoarea arată că organele de control au reținut că nu se observă o creștere a cifrei de afaceri în anul 2012 față de anii anteriori și se constată chiar o pierdere semnificativă comparativ cu anii anteriori când societatea a realizat profit, aceste prestări de servicii efectuate neducând la o eficientizare a activității. În condițiile în care societatea își desfășoară activitatea de agricultură de un timp îndelungat (din anul 1991) în aceeași zonă și având aceleași tipuri de culturi pe aproximativ aceleași suprafețe, cu mijloace de producții proprii și personal calificat, nu se constată o creștere a producției în anul agricol 2012 față de anii anteriori urmare a prestărilor de servicii efectuate de X Germania.

De asemenea arată că, organele de control au determinat chiar și marja profitului de exploatare pentru anii 2010, 2011 și 2012, constatând faptul că pentru anul 2012 profitabilitatea activității de exploatare este negativă datorită cheltuielilor semnificative cu prestările de servicii efectuate de X Germania, fapt ce în opinia organelor de control demonstrează că aceste servicii nu se justifică, ele nefiind realizate în folosul operațiunilor taxabile.

Contestatoarea susține că această abordare este mult peste ceea ce norma fiscală cere în aplicarea corectă a legislației în vederea determinării corecte a sarcinii fiscale și reprezintă o imixtiune în gestionarea afacerii și nu un atribut al determinării corecte și legale a obligațiilor fiscale. De asemenea, abordarea nu are nici o legătură cu reglementările legale în materie de TVA și nici cu verificarea îndeplinirii condițiilor stabilite de Codul fiscal pentru justificarea dreptului de deducere al TVA.

Necesitatea efectuării unui serviciu nu este lăsată la aprecierea terților într-o afacere, nici măcar la aprecierea organului de control, care nu poate decide dincolo de ceea ce norma fiscală îi permite. Atâta vreme cât aceste servicii au fost prestate efectiv, au fost justificate integral, lucru recunoscut, legalitatea serviciului și necesitatea acestuia a fost dovedită, faptul că societatea înregistrează pierdere nu poate fi corelat cu faptul că aceste achiziții de servicii nu ar fi fost realizate în „folosul operațiunilor taxabile”.

Contestatoarea consideră că, constatarea organelor de control este nefondată și se bazează strict pe o analiză a documentelor contabile (nu s-au cerut informații tehnice, sau alte informații în afara documentelor contabile din care să reiasă realitatea fenomenului economic) fiind încălcate astfel art. 6, 7 și 8 din Codul de procedură fiscală potrivit cărora organul de control are obligația ca în determinarea corectă a stării fiscale a contribuabilului să ia în considerare toate aspectele relevante în definirea stării fiscale, și să țină cont de întreaga conjunctură în care un eveniment sau altul s-a desfășurat.

Mai mult, reglementările naționale care sunt în consens cu legislația comunitară prevăd expres condițiile de exercitare a dreptului de deducere (art 145 și art. 146 din Codul fiscal; deținerea unei facturi valabile emisă pentru achiziții destinate unei activități taxabile) acestea fiind exhaustive, fără alte cerințe suplimentare.

Societatea contestatoare consideră că, corelarea pierderii înregistrate de societate cu achizițiile de servicii, care astfel nu ar fi realizate în scopul operațiunilor taxabile, nu constituie temei de fapt și nici de drept care să poată conduce la anularea dreptului de deducere a unei TVA înscrisă într-o factură legală, care stă la baza unor servicii executate în beneficiul companiei. În concluzie, contestatoarea susține că temeiul legat invocat este eronat, măsura dispusă încalcă prevederile art.145 și 146 din Codul fiscal, ignorând facturile emise cu legalitate, și însoțite de rapoarte de activitate.

Cu privire la constatările organelor de control cum că aceste servicii nu ar fi fost

necesare din prisma faptului că „își desfășoară activitatea de agricultură de un timp îndelungat (din anul 1991) în aceeași zona și având aceleași tipuri de culturi pe aproximativ aceleași suprafețe”, contestatoarea menționează că așa cum s-a explicat în nota explicativa furnizată de societate, vechii administratori ai societății s-au retras în 2011, când pachetul majoritar a societății a fost preluat de către X, prin urmare nu s-a beneficiat de know-how-ul acumulat în perioada anterioară, de aici și necesitatea serviciilor de consultanță, suport și asistență. Astfel, necesitatea acestor servicii este dată de specificul activității, iar reținerea organelor de control cu privire la profitabilitatea activității de exploatare negativă care ar demonstra că aceste prestări de servicii nu se justifică, și astfel nu ar fi realizate în folosul operațiunilor taxabile, impune precizarea faptului că profitabilitatea negativă se datorează, având în vedere specificul activității, și altor factori, care sunt externi și pe care societatea nu îi poate controla, și anume condițiile de clima, lipsa unor sisteme de irigare etc. Mai mult, așa cum însăși organele de control au reținut în raportul de inspecție fiscală societatea a înregistrat producții superioare față de producțiile medii obținute pe raza localității unde aceasta are culturi, ceea ce înseamnă că s-a beneficiat de know-howul societății prestatoare de servicii, care a oferit consultanța agricolă, suport și asistență, chiar dacă condițiile climatice au împiedicat obținerea unui profit din exploatare.

Contestatoarea, insistă însă asupra faptului că această analiză este eronat interpretată în sensul anularii dreptului de deducere al TVA, în condițiile în care această analiză ar trebui făcută din prisma impozitului pe profit, interpretarea art. 145 alin. (2) lit. a), articol care condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de realizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, dată de către organele de control fiind eronată, întrucât reglementările vizează că achizițiile efectuate de către societate să fie destinate desfășurării unor activități taxabile, impozabile, și nu scutite fără drept de deducere. Ori, această condiție este îndeplinită, societatea este înregistrată în scopuri de TVA în România, livrarea de cereale este o operațiune taxabilă (chiar dacă la acest moment se aplică mecanismul taxării inverse de către beneficiar), iar achizițiile de servicii au fost realizate pentru desfășurarea activității de către societate, prin urmare, condițiile de fond pentru acordarea dreptului de deducere al TVA au fost îndeplinite, deși organele de control consideră contrariul.

De asemenea, cu privire la proiectele neconcretizate, contestatoarea susține că organele de control trebuiau, în baza art. 11 din Codul fiscal, invocat de aceștia, să ia în considerare în analiza tranzacțiilor, intenția inițială a societății de a realiza operațiuni impozabile în momentul demarării proiectelor precum și motivele obiective care au stat la baza deciziilor de sistare a proiectelor, decizii care nu au fost ale societății X SA, ci a proprietarilor societăților respective și care nu puteau fi anticipate, așa cum a fost menționat inclusiv în notele explicative date de către administrator.

Rezumând, contestatoarea arată că și în situația în care ar accepta ca fiind corecte constatările organelor de control cu privire la faptul că aceste achiziții de servicii intracomunitare nu sunt realizate în folosul operațiunilor taxabile, anularea dreptului de deducere, în condițiile în care societatea a aplicat mecanismul de taxare inversă, anulare fără corelare cu taxa colectată, constituie o încălcare a mecanismului simplificat de decontare al TVA și ca urmare a principiului neutralității taxei, iar refuzul de a accepta deducerea TVA reprezintă o dublă impunere fără temei legal și o încălcare a normei legale, în speța a art.145, art.146 din Codul Fiscal precum și a prevederilor Directivei 112/2006/CEE.

Contestatoarea menționează că atât din legislația națională cât și din cea comunitară se urmărește în primul rând respectarea principiului de neutralitate a TVA și aplicarea acestuia doar asupra unei valori adăugate, eliminarea dublei impuneri în cadrul unui circuit economic, acordând dreptul de deducere pentru toate achizițiile efectuate de către o companie, achiziții care sunt destinate unei activități taxabile și nu

scutite, pe baza unei facturi corect întocmite.

Contestatoarea arată, că taxarea inversă nu poate să funcționeze doar într-un sens, și doar ca și TVA colectată, dreptul de deducere se naște concomitent cu exigibilitatea taxei, cele două se presupun și nu se exclud.

De asemenea, arată că Directiva 112/CEE/2006 definește ca principii generale - principiul echivalenței și efectivității, principiul încrederii legitime, principiul interdicției abuzului de drept, principiul proporționalității, principiul neutralității taxei. Obiectivul primordial propus de Directiva 112/CEE/2006 art. 13 B (c) este acela potrivit căruia, în aplicarea unitară a legislației cu privire la TVA se va urmări evitarea dublei impunerii, dubla impunere fiind contrară principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de taxa pe valoarea adăugată. Așadar, principiile fundamentale în aplicarea acestei taxe între agenții economici, se bazează pe evitarea dublei impunerii, corecta taxare, respectarea principiului proporționalității și neutralității TVA.

Totodată arată că, cadrul legislativ național existent cu privire la aceste operațiuni invocat de către organul de control este art.145, respectiv art.146 Codul Fiscal, de unde rezultă că dreptul de deducere pleacă în primul rând de la principiile fundamentale ale taxei, potrivit cărora, TVA are caracter neutru, iar într-un circuit economic aceasta trebuie să fie aplicată la fiecare verigă doar asupra valorii adăugate astfel încât principiul evitării dublei impunerii să fie respectat.

Astfel, contestatoarea menționează că atât din legislația națională cât și din cea comunitară se distinge cu forța evidenței că legiuitorul urmărește în primul rând respectarea principiului de neutralitate a TVA și aplicarea acestuia doar asupra unei valori adăugate, eliminarea dublei impunerii în cadrul unui circuit economic, acordând dreptul de deducere pentru toate achizițiile efectuate de către o companie, achiziții care sunt destinate unei activități taxabile și nu scutite, pe baza unei facturi corect întocmite, factură care arată că a avut loc o exigibilitate a TVA, urmare a unui fapt generator, cu respectarea de către furnizor a tuturor obligațiilor de a colecta și plăti taxa.

Societatea contestatoare face precizarea că operațiunile taxabile sunt cele pentru care societatea colectează TVA și deduce în mod evident TVA aferent achizițiilor legate de operațiunile în cauză. Societatea X SA are drept obiect de activitate prestarea de servicii agricole, activitate care este taxabilă din punct de vedere al TVA, iar achizițiile sale ori care ar fi acestea sunt destinate acestei activități taxabile și nu unei activități scutite, caz în care TVA ar trebui să facă parte din costul achiziției.

Contestatoarea susține că, organul fiscal nu face dovada faptului că serviciile în discuție ar fi fost decontate de către societate în legătură cu activități care nu dau dreptul de deducere sau nu sunt operațiuni taxabile.

Contestatoarea arată că potrivit alin. (1) al art. 157 din Codul fiscal, orice persoana trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156⁽²⁾, iar la alin. (2) al art. 157 din Codul Fiscal se precizează că, prin derogare de la prevederile alin.(1) persoana impozabilă va evidenția în decontul prevăzut la art. 156⁽²⁾ din Codul fiscal, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - art. 147(1) taxa aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150, din Codul fiscal, astfel că în condițiile alin. (2) al art. 157 din Codul fiscal, rezultă că plata taxei aferente achiziției intracomunitare de servicii, se face prin decont, fiind aplicabil mecanismul taxării inverse.

În mecanismul de decontare a taxei aceasta operațiune este numită autolichidarea taxei, deoarece atât obligația colectării cât și dreptul de deducere se naște simultan, neexistând în fapt o plată sau o deducere fără o exigibilitate.

Astfel, contestatoarea susține că trebuie avut în vedere că, nu este vorba de o plată efectivă a taxei aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii pentru care locul impunerii este în România, ci doar de evidențierea taxei aferente achizițiilor intracomunitare de servicii în decontul prevăzut la art. 156(2), atât ca taxă colectată, cât

și ca taxă deductibilă.

În susținerea celor de mai sus, contestatoarea invocă pct. 82 (3) din Normele de aplicare ale Codului Fiscal date în aplicarea art. 161 din Codul Fiscal.

Prin urmare, contestatoarea susține că taxarea inversă, corect sau eronat făcută nu are impact material pe TVA, ca atare nu poate atrage consecințe fiscale de natura celor menționate "refuzul dreptului de deducere" dintr-o formulă contabilă, întrucât mecanismul taxării inverse, nu poate funcționa doar prin aplicarea 4427, presupunând și deducerea implicită a taxei deductibile, adică 4426.

Dreptul de deducere a TVA poate fi afectat în condiții bine definite și doar atunci când în fapt vorbim de o sumă dedusă efectiv din TVA de plată și nu de o sumă prezentată scriptic care nu produce efecte asupra TVA datorat așa cum este cazul mecanismului de taxare inversă.

În concluzie, dacă aceste servicii nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile rezultă că SC X SA nici nu are obligația taxării din punct de vedere al TVA a acestor servicii, deoarece nefiind executate nu reprezintă în sine o achiziție intracomunitară de servicii, iar anularea taxării făcută de către societate nu poate fi făcută decât prin corectarea și rectificarea deconturilor de TVA în același sens în care au fost făcute dar cu semnul minus (4426 = 4427).

Societatea contestatoare susține că în fapt nu a dedus nici o taxă, a utilizat doar metoda de autolichidare a taxei care dă dreptul companiei ca odată cu TVA colectat să înregistreze în decontul de tva și TVA deductibil. Acest mecanism de decontare a TVA prin metoda taxării inverse nu are impact asupra TVA de plată sau de rambursat. Dacă această formulă a fost sau nu înregistrată și evidențiată în decontul de TVA, nu atrage măsuri de sancționare a dreptului de deducere, iar acest aspect a fost clarificat inclusiv în legislația națională, respectiv art.146 alin.(4) din Codul fiscal.

Astfel, în conformitate cu pct. 46 alin.(4) din Normele metodologice date în aplicarea art. 146 din Codul Fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere din formula de aplicare a taxării inverse în situația în care anumite obligații nu au fost îndeplinite, subînțelegându-se prin aceasta că nici în situația în care din eroare s-a înscris 4426=4427 (fără a afecta soldul conturilor de TVA de plată sau de rambursat) nu se poate anula doar o parte a acestei formule.

De asemenea, deciziile emise de Curtea Europeană de Justiție, pe care România, s-a obligat să le respecte de la data aderării, prin Tratatul de aderare, statuează respectarea principiului neutralității taxei, chiar și în situația în care anumite cerințe de formă sunt omise de societate, însă cerințele de fond sunt îndeplinite, prin nerefuzarea dreptului de deducere în situația aplicării taxării inverse.

Societatea contestatoare invocă:

- Hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-95/07 Ecotrade SpA împotriva Agenzia delle Entrate - Ufficio di Genova 3, care stipulează:

„ 63 Într-adevăr, din moment ce este incontestabil că sistemul de taxare inversă era aplicabil acțiunilor principate, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile (a se vedea, prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collee, C-146/05, Rep.,p I-7861, punctul 31). (...)

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

2) Cu toate acestea, articolul 18 alineatul (1) litera (d) și articolul 22 din a șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/17/CE, se opun unei practici de rectificare a declarațiilor și de recuperare a taxei pe valoarea adăugată care sancționează o nerespectare, precum cea comisă în acțiunile principale, pe de o parte, a obligațiilor care rezultă din formalitățile stabilite de reglementarea națională în aplicarea articolului 18 alineatul (1) litera (d) și, pe de altă parte, a obligațiilor contabile, precum și a celor privind declarațiile care decurg din articolul 22 alineatul (2) și, respectiv, din articolul 22 alineatul (4) cu refuzul dreptului de deducere în situația

aplicării mecanismului de taxare inversă."

- Hotărârea Curții Europene din data de 21.06.2012 în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, arată:

" Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) și articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana impozabilă nu s-a asigurat că emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicită exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata taxei pe valoarea adăugată sau pentru motivul că persoana impozabilă respectivă nu dispune, în plus față de factura menționată, de alte documente de natură să demonstreze că împrejurările menționate sunt întrunite, deși condițiile de fond și de formă prevăzute de Directiva 2006/112 pentru exercitarea dreptului de deducere sunt îndeplinite, iar persoana impozabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat."

49 În plus, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că măsurile pe care statele membre au posibilitatea să le adopte în temeiul articolului 273 din Directiva 2006/112 în vederea colectării în mod corect a taxei și a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective și nu trebuie să pericliteze neutralitatea TVA-ului (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 27 septembrie 2007. Collee, C-146/ 05, Rep. p. I-7861, punctul 26 și jurisprudența citată).

Concluzionând, societatea contestatoare susține următoarele:

Persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, justificând acest drept pe baza facturii emise de către furnizor. În situația în care organele de control constată că anumite cerințe de formă nu sunt îndeplinite pentru a demonstra suficient împrejurările în care au fost achiziționate aceste servicii în folosul unor operațiuni taxabile, dar societatea dispune de factură și condițiile de fond sunt îndeplinite (iar în cazul societății în cauză condițiile de fond sunt îndeplinite), autoritatea fiscală nu poate refuza acordarea dreptului de deducere, nici pe motive că societatea realizează pierderi fiscale permise de legislație și fără legătură cu TVA și nici pe alte motive care nu sunt regăsite explicit în textul legii.

Analiza cu privire la acordarea dreptului de deducere vizează două aspecte și atât: este operațiunea taxabilă în România, se referă la o activitate taxabilă din punct de vedere al TVA și sunt îndeplinite condițiile de exercitare ale dreptului de deducere, adică există factura pentru achizițiile în cauză. Nici o altă analiză suplimentară nu este menită să afecteze dreptul de deducere atâta vreme cât în cazul de față este vorba de servicii real executate în folosul activității economice taxabile servicii facturate și care au fost justificate pe bază de rapoarte. Societatea a angajat serviciile în interesul activității sale taxabile (livrarea bunurilor societății este o operațiune impozabilă), deține facturile aferente precum și rapoartele de activitate care atestă prestarea efectivă.

În consecință, contestatoarea solicită reconsiderarea opiniei față de aceste servicii.

f) Contestatoarea arată că în susținerea constatărilor, organele de control invocă prevederile art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Față de art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, pentru înțelegerea invocării de către organele de control a acestui articol, societatea susține că a solicitat în punctul de vedere o motivare expresă a argumentelor pe fond și a motivelor pentru care acestea consideră că tranzacțiile în cauză nu au scop economic sau conținut economic, întrucât

nu s-a făcut trimitere la nici o altă încadrare sau reîncadrare a tranzacțiilor; în speța fiind vorba de prestări servicii care atât contabil cât și fiscal au fost prezentate ca și prestări de servicii, nu ca și altceva, respectând întocmai fondul economic al acestora.

Contestatoarea precizează că în raportul de inspecție fiscală, organele de control nu oferă nici o motivare expresă și nici nu fac o reîncadrare a operațiunilor, se limitează la a preciza că în opinia acestora, întrucât TVA reprezintă un impozit indirect, face parte alături de alte impozite și taxe din prevederile art. 11 (1) din Codul fiscal, opinie la care nu subscrie, întrucât aceste prevederi se refera la impozitul pe profit fără însă să aibă o corespondență cu ajustările legate de TVA.

g) Cu privire la măsura dispusă prin Dispoziția privind măsurile nr. X/14.03.2013 de a corecta declarația 394 aferenta lunii iulie 2012.

Societatea contestatoare arată că organele de inspecție fiscale au dispus ca măsură corectarea declarației 394 pentru luna iulie 2012, prin înscrierea sumei de X lei baza și TVA de X lei de la SC X SRL, CUI X, precizând faptul că suma de X lei este aferenta facturii cu nr. X/14.08.2012, baza impozabilă X lei, și facturii storno nr. X/17.08.2012 - X lei, facturi emise de furnizor în luna august 2012, prin urmare societatea X SA a corectat declarația 394 aferenta lunii AUGUST 2012, și nu cea aferentă lunii IULIE 2012, așa cum era menționat în dispoziția de măsuri.

Contestatoarea prezintă sinteza celor contestate cu privire la refuzul organului de control de a acorda dreptul deducerii TVA, astfel:

Factura	Furnizor	Baza stabilită suplimentar	Suma TVA refuzată la deducere	Suma TVA contestată
X/14.12.2012	X	X	X	X
X/31.08.2012	X	X	X	X
		X	X	X
X/31 08 2012	X	X	X	X
		X	X	X
X/31.08.2012	X	X	X	X
		X	X	X
X/15.10.2012	X	X	X	X
		X	X	X
X/16.1 L2012	X	X	X	X
		X	X	X
X/14.12.2012	X	X	X	X
		X	X	X
X/31.12.2012	X	X	X	X
X/14.02.2013	X	X	X	X
		X	X	X
X/15.03.2013	X	X	X	X
		X	X	X
X/16.11.2012	X	X	X	X
X/07.03.2013	X	X	X	-
X/08.03.2013	X	X	X	-
TOTAL		X	X	X

Pentru toate considerentele arătate, societatea solicită acceptarea contestației așa cum a fost formulată și pe cale de consecință desființarea actelor administrativ fiscale pentru sumele și constatările ce fac obiectul contestației.

În drept, contestatoarea își fundamentează contestația pe dispozițiile art.205 Codul de procedură fiscală.

În susținerea contestației, anexează:

- 1) Copie de pe actele administrative contestate - RIF nr.X/17.06.2013, Decizie nr.X/17.06.2013, Dispoziție de măsuri nr.X/14.06.2013 - nr. file 46.
- 2) Documente contabile în copie, menționate în Anexa nr.1- nr. file 203.

II. Organele de inspecție fiscală au efectuat, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 prinind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală parțială privind taxa pe valoare adăugată, la societatea X SA, urmare a depunerii de către societate a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.X-25.03.2013, prin care a solicitat soldul sumei negative de TVA în sumă de X lei aferent perioadei 01.07.2012-28.02.2013, respectiv a decontului nr.X - 25.04.2013, prin care a solicitat soldul sumei negative de TVA în sumă de X lei, aferent perioadei 01.03.2013-31.03.2013.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X/17.06.2013, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/17.06.2013 prin care s-a stabilit:

- diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, pentru perioada 01.07.2012-28.02.2013, ceea ce a condus la respingerea a TVA în sumă de X lei din totalul sumei de X lei solicitată la rambursare prin decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.X-25.03.2013 și aprobarea la rambursare a sumei de X lei,
- diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, pentru perioada 01.03.2013-31.03.2013, ceea ce a condus la respingerea a TVA în sumă de X lei din totalul sumei de X lei solicitată la rambursare prin decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr. X-25.04.2013 și aprobarea la rambursare a sumei de X lei.

Perioada supusă inspecției fiscale: 01.07.2012-31.03.2013.

În perioada supusă inspecției fiscale societatea a desfășurat activitate de comerț cu cereale (grâu, porumb, floarea soarelui) provenite din producție proprie și vândute către clienți interni și externi persoane juridice, operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor taxabile, conform art.126, alin.(9), lit.a) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Analiza TVA deductibilă pentru decontul aferent perioadei 01.07.2012-28.02.2013 înregistrat la AFP Timișoara pentru Contribuabili Mijlocii sub nr.X/25.03.2013

În cuprinsul RIF nr.X/17.06.2013 organele de inspecție fiscală consemnează că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA societatea a justificat dreptul de deducere prin documente legal întocmite, înregistrate în jurnalele de cumpărări, respectiv facturi întocmite legal, emise pe numele societății de către persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art.146 (1) lit.a) și lit.e) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA pentru achiziții de bunuri și servicii destinate în folosul operațiunilor sale taxabile, conform Legii 571/2003, art. 145 alin.(2) lit. a) și lit.b) și care au determinat TVA de rambursat, după cum urmează: achiziții de combustibil pentru utilajele agricole, semințe, îngrășăminte, ierbicide, achiziții piese schimb utilaje, utilități (curent, apă), consultanță în agricultură, consultanță financiar-contabilă și fiscală etc.

În ceea ce privește agricultura, au constatat că societatea are luate în arendă terenuri agricole de la persoane fizice și juridice în baza contractelor de arendă

încheiate între părți, contracte înregistrate la Consiliul Local în a cărui rază teritorială se află bunurile arendate, potrivit art.6 alin (1) din Legea arendei nr. 16/1994, respectiv pe raza localităților X, X, X, X, X și X. Persoanele juridice de la care societatea are terenuri în arendă nu au optat pentru taxarea operațiunii, areda fiind operațiune scutită conform art. 141(2) lit.e) din Codul fiscal actualizat.

Pentru achizițiile de cereale (semințe) din perioada septembrie 2012 - martie 2013, societatea verificată a aplicat măsurile de simplificare privind TVA, art 160 (1) și art.160 alin.(3) „Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă „ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

- societatea are încheiat cu X Germania contractul X/02.01.2012 (anexa de lucru) al cărui obiect îl reprezintă închirierea unui autovehicul Mercedes Vito, contractul X/01.03.2012 (anexa de lucru) al cărui obiect îl reprezintă închirierea unui autovehicul Mercedes Vito și a unui autovehicul Volkswagen Amarok și contractul X/02.01.2012 (anexa de lucru) al cărui obiect îl reprezintă închirierea unui autovehicul Volkswagen Amarok. În perioada verificată, societatea a înregistrat o singură factură de chirie mașini în luna decembrie 2012 (aferentă întregului an și anume factura nr. X/14.12.2012 în valoare de X euro echivalentul în lei a sumei de X lei. Pentru achiziția intracomunitară de servicii amintită, care se încadrează în prevederile art. 133(2) din Codul fiscal actualizat, societatea a aplicat taxarea inversă, respectiv a procedat la înregistrarea TVA în jurnale, bilanța și decont de taxa atât ca tva colectată cât și ca tva deductibilă, în conformitate cu prevederile art 157 (2) din Codul fiscal actualizat. Din verificările efectuate, se constată că societatea deține în patrimoniu patru autovehicule (Opel, Chevrolet și două Dacia). Cele opt autovehicule (patru proprietate și patru închiriate) sunt în folosința celor șapte persoane angajate așa cum rezultă din situația prezentată de societate (anexa de lucru). Totodată s-a constatat faptul că societatea nu deține personal cu funcție de conducere care ar putea beneficia de folosința unui autoturism, în afara d-nului X administratorul societății, motiv pentru care organele de control au stabilit că cele patru autovehicule închiriate (două Mercedesuri Vito cu 8+1 locuri și două autoturisme Volkswagen Amarok) nu sunt folosite exclusiv în scopul activității economice, fiind aplicabile prevederile art 145¹ alin.(1) și (2) din Codul fiscal actualizat: art.145 Limitări speciale ale dreptului de deducere „ (1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului."

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că din totalul tva dedusă de societate în sumă de X lei (X lei x 24%) doar 50% este deductibilă, diferența de X lei fiind tva nedeductibilă (X/2).

- societatea are încheiat cu X Germania contractul X/01.03.2012 (anexa de lucru), contract de prestări servicii consultantță în domeniul agricol, al activității de depozitare, al achizițiilor și vânzărilor etc. În perioada verificată au fost emise facturi de către

prestatorul german, însoțite de rapoartele de activitate pentru fiecare dintre acestea.

Din analiza rapoartelor de lucru prezentate de societate și care însoțesc fiecare factură, organele de control au constatat următoarele deficiențe și anume:

1. factura nr. X/31.08.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru perioada ianuarie-iunie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din:

- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X” „posibilități arendare zona X”, „informare stadiu preluare X”, „recomandări extindere cultura sfecla de zahăr”, „prezentare stadiu X”, „discutare raport X ” (raport facturat de către X Germania și care conține soluții în ceea ce privește culturile), „rezultate întâlnire X”, „verificare documente înființarea societății”, „ oferte achiziționare Volkswagen Amarok” „calculație cultura sfecla zahăr”, proiecte care nu s-au concretizat, lucru confirmat și de administratorul societății prin Nota explicativă luată în timpul controlului - anexa nr.1.

Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, proceduri de achiziții și comenzi, vizite cu diferiți posibili parteneri, recomandări cu privire la culturi după vizualizarea fotografiilor etc, efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate (anexa de lucru) de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat. Din prezentarea contractului de prestări care stă la baza acestor rapoarte nu reiese că aceste servicii se efectuează de doua persoane. Se constata astfel o dublare a tarifului prestării stabilit prin anexa nr.1 la contractul de prestări încheiat cu X Germania (anexa de lucru).

În aceste condiții, organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat.

Astfel, tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit. a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

2. factura nr. X/31.08.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna iulie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din:

- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X” „proiect cultivare ceapă”, proiecte care nu s-au concretizat.

Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe explicații cu privire la controlul fiscal anterior, efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate (anexa de lucru) de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat.

În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma

de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat.

Astfel, tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

3. factura nr. X/31.08.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna august 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din:

- suma de X euro reprezintă în fapt, „informare stadiu preluare X”, „proiect cultivare ceapă”, proiecte care nu s-au concretizat.

Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe explicații cu privire la controlul fiscal anterior, efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate (anexa de lucru) de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat.

În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifica ca făcând parte din contractul prezentat.

Astfel, tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

4. factura nr.X/15.10.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna septembrie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din:

- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X”, proiect care nu s-a concretizat. Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art.157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe, efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate (anexa de lucru) de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat.

În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat.

Astfel, tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art 157 alin. (2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

5. factura nr. X/16.11.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna octombrie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate, din:

- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X și X”, „prezentare raport privind cultura de ceapă și țelină” proiecte care nu s-au concretizat. Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de X lei aferenta bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă consultanța în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe, efectuate așa cum rezulta din rapoartele de activitate (anexa de lucru) de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat. În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat. Astfel, tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

6. factura nr. X/14.12 2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna noiembrie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate, din:

- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X”, „proiect cultura ceapă”, proiecte care nu s-a concretizat. Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit. a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă vizualizare poze culturi și recomandări, urmărire diverse rapoarte etc., efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate (anexa de lucru) de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat. În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat. Astfel, tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

7. factura nr.X/31.12.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna decembrie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din: „analiza costuri”, „analiza probelor de sol”, „analiza capacității mașinilor”, „planificare personal”, „planificare culturi» efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate (anexa de lucru) de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat. În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat. Astfel, tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii

societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

8. factura nr.X/14.02.2G13 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna ianuarie 2013, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din:

- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X și X”, proiecte care nu s-a concretizat. Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe, efectuate așa cum rezulta din rapoartele de activitate (anexa de lucru) de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat. În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat. Astfel, tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

- societatea are încheiat cu X Germania contractul X/01.06.2011 (anexa de lucru), contract de comision vânzări, al cărui obiect îl reprezintă găsirea de clienți pe piața intracomunitară pentru produsele agricole ale societății. Valoarea acestuia conform art.3 din contract este de 7,5% din valoarea mărfurilor efectiv vândute de societate.

În perioada verificată, în cadrul contractului amintit, societatea a vândut cereale (grâu, porumb și floarea soarelui) către un singur client intracomunitar X cu cod de Germania și Ungaria. În cadrul contractului de comision amintit, comisionarul (X Germania) a facturat comitentului X SA comisionul stabilit prin contract, după cum urmează:

- cu factura nr.X/31.08.2012 comision în sumă de X euro echivalentul în lei a sumei de X lei;

- cu factura nr.X/16.11.2012 comision în sumă de X euro echivalentul în lei a sumei de X lei.

Organele de control au verificat respectarea procentului de comision stabilit prin contract și aplicat asupra tuturor vânzărilor către clientul intracomunitar neconstatându-se deficiențe cu privire la modul de calcul. Din analiza documentelor puse la dispoziția organelor de control, se constată că acest comision nu este acoperit din diferența dintre prețul de vânzare al produselor și costul lor de producție, costul de producție fiind mai mare decât prețul de vânzare, cu atât mai mult cu cât cu clienții interni, societatea a aplicat prețuri de vânzare superioare față de cele practicate cu clientul intracomunitar.

Organele de control au stabilit că acest contract nu a fost încheiat în favoarea societății ci în detrimentul său, amplificând pierderea din exploatare existentă deja în urma încheierii celorlalte contracte de consultanță despre care s-a făcut referire mai sus.

Astfel, tva dedusă în sumă totală de X lei aferentă celor două facturi în sumă totală de X lei (X + X) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art.157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Situația privind tva nedeductibilă stabilită de organele de control este prezentată în

anexa nr.6.

În legătură cu cele prezentate mai sus, organele de control au avut în vedere și prevederile art.11 din Codul fiscal actualizat: art.11 (1) „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economie sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Totodată în susținerea celor prezentate cu privire la prestările de servicii efectuate de X Germania (acționarul majoritar al societății deținând un procent de X% din acțiunile societății) și stabilite ca fiind nejustificate în vederea obținerii de venituri, organele de control precizează că au procedat la o analiză a activității societății în ultimii ani respectiv 2010, 2011 comparativ cu anul 2012 când au fost generate aceste cheltuieli cu prestările de servicii amintite.

Astfel, din baza de date a DGFP Timiș, s-au constatat următoarele: cifra de afaceri în anul 2010 a fost de X lei față de X lei în anul 2011 și X lei în anul 2012, iar în anul 2010 societatea a înregistrat un profit impozabil în sumă de X lei față de un profit impozabil în sumă de X lei în anul 2011 și o pierdere fiscală de X lei în anul 2012. Organele de control, consemnează că, nu se observă o creștere a cifrei de afaceri în anul 2012 față de anii anteriori și se constată chiar o pierdere semnificativă comparativ cu anii anteriori când societatea a realizat profit, aceste prestări de servicii efectuate neducând la o eficientizare a activității. Organele de control precizează că, în condițiile în care societatea desfășoară activitate de agricultură de un timp îndelungat (din anul 1991) în aceeași zonă și având aceleași tipuri de culturi pe aproximativ aceleași suprafețe, cu mijloace de producție proprii și personal calificat dintre care: inginer ecolog, inginer șef agricultură, inginer agronom, nu se constată o creștere a producției în anul agricol 2012 față de anii anterior, urmare a prestărilor de servicii efectuate de X Germania. A fost calculată marja profitului din exploatare (MPE) pentru anii 2010, 2011 și 2012, ca raport între profitul din exploatare și cifra de afaceri netă, de unde reiese clar profitabilitatea activității de exploatare a societății în anii respectivi, constatându-se faptul că pentru anul 2012 aceasta este negativă datorită cheltuielilor semnificative cu prestările de servicii efectuate de X Germania.

- pentru anul 2010: $MPE = X/X = X$

- pentru anul 2011 : $MPE = X/X = X$

- pentru anul 2012: $MPE = X/X = - X$, fapt ce demonstrează că aceste prestări de servicii nu se justifică, ele nefiind realizate în folosul operațiunilor taxabile, iar tva aferentă acestora este nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală organele de control consemnează că în perioada verificată societatea a efectuat achiziții intracomunitare de bunuri (îngrășaminte) pentru care a aplicat taxarea inversă și a înscris TVA aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri ca TVA colectată și TVA deductibilă în deconturile de TVA, jurnale TVA și în evidența contabilă în conformitate cu prevederile art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare.

Pentru achizițiile intracomunitare prevăzute la art.130¹ alin.(1) din Legea 571/2003 cu modificările ulterioare, se prezintă factura externă, documentul de transport al bunurilor, codul valid de plătitor de TVA al furnizorului, recepția bunurilor. Situația achizițiilor intracomunitare este prezentată în anexa 3.

De asemenea, în perioada verificată societatea beneficiază de prestări servicii externe (chirie auto, consultanță agricolă, comision din vânzări, alocare salariu administrator), operațiunea încadrându-se în prevederile art. 133 alin.(2) din Legea

571/2003 cu modificările și completările ulterioare. Pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare - anexa 4.

Prin urmare *diferența de taxa pe valoarea adăugată deductibilă stabilită de organele de control* aferentă perioadei 01.07.2012-28.02.2013 este în sumă totală de X lei (X lei reprezentând TVA deductibilă stabilită de societate - X lei reprezentând TVA deductibilă stabilită de control).

Analiza TVA deductibilă pentru decontul de taxa aferent perioadei 01.03.2013-31.03.2013 înregistrat la AFP Timișoara pentru Contribuabili Mijlocii sub nr. X/25.04.2013, prin care este solicitat soldul sumei negative de tva în sumă de X lei, soluționat cu control anticipat.

Societatea are încheiat cu X Germania contractul X/01.03.2012, contract de prestări servicii consultanță în domeniul agricol, al activității de depozitare, al achizițiilor și vânzărilor etc. În perioada verificată au fost emise facturi de către prestatorul german, însoțite de rapoartele de activitate pentru fiecare dintre acestea.

Din verificările efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe:
- societatea are încheiat cu X Germania contractul X/01.03.2012, contract de prestări servicii consultanță în domeniul agricol, al activității de depozitare, al achizițiilor și vânzărilor etc.

În perioada verificată au fost emise facturi de către prestatorul german, însoțite de rapoartele de activitate pentru fiecare dintre acestea.

Din analiza rapoartelor de lucru prezentate de societate și care însoțesc fiecare factură, organele de control au constatat următoarele deficiențe și anume:

1. factura nr. X/14.02.2013 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna ianuarie 2013, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din:

- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X și X”, proiecte care nu s-au concretizat. Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 145 (2) lit. a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art.157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe, efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate, de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat. Se constată astfel o dublare a tarifului prestării stabilit prin anexa nr.1 la contractul de prestări încheiat cu X Germania (anexată în copie la prezentul raport de inspecție fiscală). În aceste condiții, organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat. Astfel, tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

2. factura nr.X/15.03.2013 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna februarie 2013, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din: „verificare raport meteo”, „verificare poze culturi și recomandări” etc, efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi

efectuând aceiași tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat. În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat. Astfel, tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin (2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- societatea deduce tva în sumă totală de X lei aferentă facturilor nr.X/08.03.2013 și nr.X/07.03.2013, ambele emise de SC X SRL și care reprezintă chirie spațiu birou pe Str. X, X.

Organele de control, precizează faptul că societatea nu desfășoară activitate în locația respectivă, neavând declarat punct de lucru la adresa amintită. Ca urmare, tva în sumă totală de **X lei** este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal actualizat.

Prin urmare *diferența de taxa pe valoarea adăugată deductibilă stabilită de organele de control* aferentă perioadei 01.03.2013-31.03.2013, este în sumă totală de X lei (X lei reprezentând TVA deductibilă stabilită de societate – X lei reprezentând TVA deductibilă stabilită de control).

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatoarei, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei,

Cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată în cuantum de X lei sau doar 50% din această sumă, adică X lei, aferentă facturii nr. X/14.12.2012 pentru închirierea celor patru autovehicule de la X Germania, în condițiile în care dispozițiile legale limitează dreptul de deducere a TVA la 50%, în cazul în care acestea nu sunt folosite exclusiv în scopul activității economice.

În fapt, societatea are încheiat cu X Germania contractul X/02.01.2012 al cărui obiect îl reprezintă închirierea unui autovehicul Mercedes Vito, contractul X/01.03.2012 al cărui obiect îl reprezintă închirierea unui autovehicul Mercedes Vito și a unui autovehicul Volkswagen Amarok și contractul X/02.01.2012 al cărui obiect îl reprezintă închirierea unui autovehicul Volkswagen Amarok.

În perioada verificată, societatea a înregistrat o singură factură de chirie mașini în luna decembrie 2012 (aferentă întregului an și anume factura nr. X/14.12.2012 în valoare de X euro echivalentul în lei a sumei de X lei. Pentru achiziția intracomunitară de servicii menționată, care se încadrează în prevederile art. 133 (2) din Codul fiscal actualizat, societatea a aplicat taxarea inversă, respectiv a procedat la înregistrarea TVA în jurnale, bilanța și decont de taxa atât ca tva colectată cât și ca tva deductibilă, în conformitate cu prevederile art. 157 (2) din Codul fiscal actualizat.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea deține în patrimoniu patru autovehicule (Opel, Chevrolet și două Dacia). Cele opt autovehicule (patru proprietate și patru închiriate) sunt în folosința celor șapte persoane angajate așa cum rezultă din situația prezentată de societate. Totodată s-a constatat faptul că societatea nu deține personal cu funcție de conducere care ar putea beneficia

de folosința unui autoturism, în afara d-nului X administratorul societății, motiv pentru care au stabilit că cele patru autovehicule închiriate (două Mercedesuri Vito cu 8+1 locuri și două autoturisme Volkswagen Amarok) nu sunt folosite exclusiv în scopul activității economice, fiind aplicabile prevederile art. 145¹ alin. (1) și (2) din Codul fiscal actualizat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că din totalul tva dedusă de societate în sumă de X lei (X lei x 24%) doar 50% este deductibilă, diferența de X lei fiind tva nedeductibilă (X/2).

Prin contestația formulată, contestatoarea susține că autoturismele în cauză sunt utilizate în scopul deplasării personalului de la reședința acestora la locul de muncă și invers și nu doar al personalului de conducere ci și a altor persoane angajate care nu au reședința în aceeași localitate cu societatea, și pe cale de consecință sunt considerate de către lege ca fiind utilizate în scopul activității economice și sunt exceptate de la limitarea dreptului de deducere în conformitate cu legislația prezentată.

La contestația formulată, contestatoarea anexează în copie foile de parcurs pentru autoturismele: Opel marca Frontera nr. înmatriculare X, Dacia marca 1307 nr. înmatriculare X, Chevrolet marca Captiva nr. înmatriculare X, Mercedes marca Vito nr. înmatriculare X, Mercedes marca Vito nr. înmatriculare X, Volkswagen marca Amarok nr. înmatriculare X, Volkswagen marca Amarok nr. înmatriculare X.

În drept, prevederile art.145 și art.145¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, 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; [...]

ART. 145¹

Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) Prevederile alin. (1)-(3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹.

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme."

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

punctul 45¹.

„ (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146-147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: **categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la

locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.

[...]

Din prevederile legale sus-citate, rezultă faptul că legiuitorul a înțeles să limiteze la 50% dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în situația închirierii unor autovehicule cu greutate maximă autorizată ce nu depășește 3.500 kg și care nu are mai mult de 9 scaune, incluzând și scaunul șoferului, în cazul în care autovehiculele în cauză nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice. Prin excepție de la această regulă, în situația în care autovehiculele închiriate, care îndeplinesc caracteristicile menționate mai sus, sunt utilizate exclusiv pentru activități economice sau pentru destinațiile concrete și particulare prevăzute la lit.a)-f) a art. 145¹ alin.(3) din Codul fiscal, atunci și numai atunci, agentul economic are dreptul să deducă integral taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura privind chiria autovehiculelor închiriate, situații în care se aplică regulile generale de deducere prevăzute de art. 145 și art. 146-147¹.

Prin punctul 45¹ din Normele de aplicare a Codului fiscal (aprobate prin H.G. nr.44/2004 cu modificările și completările ulterioare) au fost stabilite în detaliu condițiile de folosință ale autovehiculelor, precum și activitățile concrete în care acestea trebuie să fie utilizate pentru a beneficia de norma generală a exercitării integrale a dreptului de deducere a taxei, conform regulilor prevăzute de art. 145 și art. 146- 147¹. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 150

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”

La art.133 alin.(2) din același act normativ, se prevede:

“ART. 133

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

Totodată, la art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementată plata taxei la buget.

Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”

Iar potrivit alin (2) al aceluiași articol:

“(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).”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, la care este obligată persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează aceste achiziții, se face prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, *dar cu respectarea limitelor și a condițiilor stabilite la art. 145-147¹*, fiind aplicabil mecanismul taxării inverse.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. X/17.06.2013, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că cele patru autovehicule închiriate de societate de la X Germania (două Mercedesuri Vito cu 8+1 locuri și două autoturisme Volkswagen Amarok) nu sunt folosite exclusiv în scopul activității economice, fiind aplicabile prevederile art 145¹ alin. (1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motivat de faptul că societatea nu deține personal cu funcție de conducere care ar putea beneficia de folosința unui autoturism, în afara d-nului X administratorul societății; organele de inspecție fiscală precizând totodată că societatea deține în patrimoniu patru autovehicule (Opel, Chevrolet și două Dacia), cele opt autovehicule (patru proprietate și patru închiriate) fiind în folosința celor șapte persoane angajate, așa cum rezultă din situația prezentată de societate .

În contestația depusă, societatea susține că autovehiculele în cauză au fost utilizate în scopul activității economice, respectiv transportul pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu (deplasări la parcele de către angajați, deplasări la clienți/furnizori, deplasări la bancă, primării, trezorerie etc.), transportul la locul de muncă și de la locul de muncă a angajaților, și nu doar a personalului de conducere ci și a altor persoane angajate care nu au reședința în aceeași localitate cu societatea - acestea nesupunându-se nici unei limitări speciale.

În raport cu cele arătate anterior, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a documentele justificative depuse de contestatoare în probațiune (copii după foile de parcurs pentru autovehiculele: Opel marca Frontera nr. înmatriculare X în număr de 8, Dacia marca 1307 nr. înmatriculare X în număr de 9, Chevrolet marca Captiva nr. înmatriculare X în număr de 8, Mercedes marca Vito nr. înmatriculare X în număr de 9, Mercedes marca Vito nr. înmatriculare X în număr de 9, Volkswagen marca Amarok nr. înmatriculare X în număr de 9, Volkswagen marca Amarok nr. înmatriculare X în număr de 9; cărți de identitate angajați în număr de 7), se rețin următoarele:

În ceea ce privește foile de parcurs depuse pentru autovehiculele: Opel marca Frontera nr. înmatriculare X, Dacia marca 1307 nr. înmatriculare X și Chevrolet marca Captiva nr. înmatriculare X, de precizat este faptul că aceste documente nu au incidență în cauza supusă analizei.

Din analiza foilor de parcurs întocmite pentru autovehiculele Mercedes marca Vito nr. înmatriculare X , Mercedes marca Vito nr. înmatriculare X, Volkswagen marca

Amarok nr. înmatriculare X, Volkswagen marca Amarok nr. înmatriculare X, se constată faptul că în nici una din acestea nu este consemnat scopul deplasării, în condițiile în care, potrivit prevederilor legale sus enunțate elementele minime obligatorii pe care trebuie să le conțină foile de parcurs sunt categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

De asemenea, se constată că locul deplasării nu poate fi identificat cu exactitate, în condițiile în care același traseu indicat pe foaia de parcurs are număr de km diferiți (foi de parcurs întocmite pentru autoturismul Volkswagen Amarok nr. înmatriculare X, autoturismul Volkswagen Amarok nr. înmatriculare X).

Raportat la documentele prezentate în susținere de către contestatoarele, respectiv foile de parcurs întocmite pentru autovehiculele în cauză, de precizat este faptul că în același sens s-au pronunțat și organele de inspecție fiscală prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.X/31.07.2013.

Pe de altă parte, chiar dacă în unele foi de parcurs (autovehiculul Volkswagen Amarok nr. înmatriculare X) sunt trecute ocazional deplasări pe diverse trasee (deplasări la clienți/furnizori, deplasări la bancă, primării, trezorerie, etc.- așa cum susține contestatoarea) totuși cele înscrise în aceste foi de parcurs nu sunt probate cu documente justificative (ca de exemplu ordine de deplasare, copii ale documentelor de plată emise în zilele în cauză, sau orice documente care să confirme că deplasarea cu autovehiculul menționat s-a efectuat într-adevăr conform traseului indicat în foile de parcurs).

Cu privire la foile de parcurs în care sunt consemnate deplasări care ar reprezenta transportul la locul de muncă și de la locul de muncă a angajaților (naveta) învederăm faptul că nu au fost prezentate dovezi în sensul existenței unor dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun sau decalajul orarului acestora față de programul de lucru al societății.

Mai mult, deși prevederilor legale sus menționate, respectiv alin.(3) al punctul 45¹ din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stipulează că "...Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord", contestatoarea nu depune în probațiune vre-un document din care să rezulte că între angajați și angajator a fost stabilit locul convenit de comun acord privind transportul de la reședința acestora la locul de muncă precum și de la locul de muncă la reședința angajaților.

Referitor la lista persoanelor care utilizează autovehiculele societății, la care face referire contestatoarea, se rețin precizările făcute în acest sens de organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, și anume: „Din lista prezentată și anexată, rezultă că un număr de șapte persoane angajate sunt responsabile cu utilizarea autoturismelor proprietate (4 bucăți) și a celor închiriate (4 bucăți). Acestea nu dețin funcții de conducere în societate, exemplificăm: inginer mecanic, inginer șef fermă, mecanic de întreținere, șef secție de mecanizare, inginer agronom, inginer topograf. În concluzie societatea deține o singură persoană cu funcție de conducere respectiv d-nul X.”

De altfel, aceste precizări sunt menționate și la pct.2. Concluzii asupra punctului de vedere al contribuabilului, Capitolul IV-Discuția finală cu contribuabilul din RIF nr.X/17.06.2013.

Luând în considerare toate cele arătate mai sus, se reține că autovehiculele închiriate (Mercedes marca Vito nr. înmatriculare X, Mercedes marca Vito nr.

înmatriculare X, Volkswagen marca Amarok nr. înmatriculare X, Volkswagen marca Amarok nr. înmatriculare X) de către societate de la X Germania, nu sunt utilizate exclusiv pentru activități economice, iar pe cale de consecință solicitarea contestatoarei vizând deducerea integrală a taxei pe valoarea adăugată este neîntemeiată.

Prin urmare, având în vedere cele reținute, prevederile legale invocate precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală legal au limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la 50% aferentă facturii nr. X/14.12.2012 pentru închirierea celor patru autovehicule de la X Germania, motiv pentru care contestația formulată de SC X SA, privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**, se va respinge ca neîntemeiată

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei,

Cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de X Germania reprezentând prestări de servicii de consultanță, în condițiile în care nu face dovada că serviciile achiziționate sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile.

În fapt, societatea are încheiat cu X Germania contractul X/01.03.2012, contract de prestări servicii consultanță în domeniul agricol, al activității de depozitare, al achizițiilor și vânzărilor etc. În perioada verificată au fost emise facturi de către prestatorul german, însoțite de rapoartele de activitate pentru fiecare dintre acestea.

Din analiza rapoartelor de lucru prezentate de societate și care însoțesc fiecare factură, organele de control au constatat următoarele deficiențe:

1. factura nr.X/31.08.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru perioada ianuarie-iunie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din:

- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X” „posibilități arendare zona X”, „informare stadiu preluare X”, „recomandări extindere cultura sfecla de zahăr”, „prezentare stadiu X și X”, „discutare raport X” (raport facturat de către X Germania și care conține soluții în ceea ce privește culturile), „rezultate întâlnire X”, „verificare documente înființarea societății”, „oferte achiziționare Volkswagen Amarok” „calculație cultura sfecla zahăr”, proiecte care nu s-au concretizat, lucru confirmat și de administratorul societății prin Nota explicativă luată în timpul controlului - anexa nr.1.

Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, proceduri de achiziții și comenzi, vizite cu diferiți posibili parteneri, recomandări cu privire la culturi după vizualizarea fotografiilor etc, efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat. Din prezentarea contractului de prestări care stă la baza acestor rapoarte nu reiese că aceste servicii se efectuează de două persoane. Se constată astfel o dublare a tarifului prestării stabilit prin anexa nr.1 la contractul de prestări încheiat cu X Germania.

În aceste condiții, organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat.

Astfel, tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) este tva

nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit. a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

2. factura nr.X/31.08.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna iulie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din:

- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X”, „proiect cultivare ceapă”, proiecte care nu s-au concretizat.

Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe explicații cu privire la controlul fiscal anterior, efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat.

În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat.

Astfel, tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

3. factura nr.X/31.08.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna august 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din:

- suma de X euro reprezintă în fapt, „ informare stadiu preluare X", „proiect cultivare ceapă”, proiecte care nu s-au concretizat.

Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe explicații cu privire la controlul fiscal anterior, efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat.

În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifica ca făcând parte din contractul prezentat.

Astfel, tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art.157 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

4. factura nr.X/15.10.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna septembrie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate

din:

- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X”, proiect care nu s-a concretizat. Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art.157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe, efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate (anexa de lucru) de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat.

În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat.

Astfel, tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art 157 alin. (2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

5. factura nr.X/16.11.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna octombrie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate, din:

- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X și X”, „prezentare raport privind cultura de ceapă și țelină” proiecte care nu s-au concretizat. Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă consultanța în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe, efectuate așa cum rezulta din rapoartele de activitate (anexa de lucru) de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat. În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat. Astfel, tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

6. factura nr.X/14.12 2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna noiembrie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate, din:

- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X”, „proiect cultura ceapă”, proiecte care nu s-a concretizat. Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit. a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare;

- suma de X euro reprezintă vizualizare poze culturi și recomandări, urmărire diverse

rapoarte etc., efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate (anexa de lucru) de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat. În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat. Astfel, tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

7. factura nr.X/31.12.2012 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna decembrie 2012, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din: „analiza costuri”, „analiza probelor de sol”, „analiza capacității mașinilor”, „planificare personal”, „planificare culturi» efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate (anexa de lucru) de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat. În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat. Astfel, tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

8. factura nr. X/14.02.2013 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna ianuarie 2013, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din:
- suma de X euro reprezintă în fapt „informare stadiu preluare X și X”, proiecte care nu s-a concretizat. Astfel, organele de control au stabilit tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) ca fiind tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

9. factura nr. X/15.03.2013 în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna februarie 2013, se compune conform rapoartelor de activitate prezentate din: „verificare raport meteo”, „verificare poze culturi și recomandări” etc, efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat. În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat. Astfel, tva dedusă în sumă de **X lei** aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin (2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, în ceea ce privește facturile care se referă la prestări de servicii aferente unor proiecte nefinalizate, contestatoarea susține că „achizițiile de servicii respective, chiar dacă nu s-au finalizat prin concretizarea proiectelor, sunt achiziții efectuate în vederea desfășurării activității companiei, deci în scopul efectuării de operațiuni taxabile.”

În ceea ce privește facturile care se referă la consultanță agricolă, suport tehnic și

asistență tehnică, contestatoarea susține că „ stabilirea modului concret de prestare a serviciilor nu poate fi impusă de către organul fiscal, fiind la latitudinea societății prestatoare de a stabili personalul necesar în vederea prestării serviciilor în cauză, iar având în vedere că aceste servicii au fost prestate efectiv, fiind justificate cu rapoarte de activitate, pe care însăși organul de control a reținut că au fost prezentate, și ținând cont de activitatea desfășurată de către societate și anume, cultivarea și comercializarea cerealelor, rezultă că aceste servicii au fost realizate în scopul desfășurării activităților taxabile.”

De asemenea, referitor la serviciile de consultanță agricolă, suport tehnic și asistență tehnică, contestatoarea susține:

- în conformitate cu rapoartele de activitate anexa la factura nr. X/14.02.2013 serviciile prestate în 15.01.2013 menționate la rubrica „alte servicii luna ianuarie 2013” nu sunt de același tip, și nici nu au fost prestate în același nr. de ore, d-nul X întocmind plan lichidități 2013 (nr. ore 14,1), iar d-nul X având sarcina verificării acestui plan (nr. ore 5), prin urmare, din totalul sumei de X Euro trebuie scăzută suma de X Euro pentru stabilirea valorii serviciilor pe care organele de control le consideră ca fiind dublate, cu precizarea că suma de X euro nu este în legătură cu un proiect neconcretizat.

- în conformitate cu rapoartele de activitate anexa la factura nr. X/16-11.2012, serviciile prestate în 17-18.10.2012, menționate la rubrica „alte servicii luna octombrie 2012”, nu sunt de același tip, și nici nu au fost prestate în același nr. de ore și nici de către 2 persoane, d-nul X fiind cel care a prestat serviciile de „negocieri oferte asigurare” (nr. ore 10). Prin urmare, din totalul sumei de X Euro trebuie scăzută suma de X Euro pentru stabilirea valorii serviciilor pe care organele de control le considera ca fiind dublate, cu precizarea că suma de X euro nu este în legătură cu un proiect neconcretizat.

- în conformitate cu rapoartele de activitate anexa la factura nr. X/15.10.2012, serviciile prestate în 01-24.09.2012, menționate la rubrica „alte servicii luna septembrie 2012”, nu sunt de același tip, și nici nu au fost prestate în același nr. de ore și nici de către 2 persoane, d-nul X fiind cel care a prestat serviciile de „contractare 3 societăți de asigurări, întocmire cereri de oferta, discuții telefonice” (nr. ore 11). Prin urmare, din totalul sumei de X Euro trebuie scăzută suma de X Euro pentru stabilirea valorii serviciilor pe care organele de control le consideră ca fiind dublate, cu precizarea că suma de X euro nu este în legătură cu un proiect neconcretizat.

- în conformitate cu rapoartele de activitate anexa la factura nr. X/31.08.2012:

- serviciile prestate în 05-16.01.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna ianuarie 2012”, nu sunt de același tip, d-nul X elaborând norme/politica de personal România pe anul 2012 (nr. ore 8), iar d-nul X având sarcina verificării acestor norme (nr. ore 8), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X Euro;

-serviciile prestate în 08.02.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna februarie 2012”, nu sunt de același tip, d-nul X întocmind plan de lichidități (cash-flow) 2012 (nr. ore 20), iar d-nul X având sarcina verificării acestui plan (nr. ore 6), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X Euro;

- serviciile prestate în 08.03.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna martie 2012”, nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X având sarcina de a selecta CV-uri pentru un post de inginer în România, prim interviu cu candidați selectați, (cu precizarea că a fost selectată o persoană) (nr. ore 24), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X Euro;

- serviciile prestate în 30.03.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna martie 2012”, nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X având sarcina de a elabora instrucțiuni de lucru pentru depozit (nr. ore 6), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X Euro;

- serviciile prestate în 17.04.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna aprilie

2012", nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X având sarcina inspectării terenurilor pentru a vedea stadiul actual al culturilor (nr. ore 4), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X Euro;

- serviciile prestate în 19.04.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna aprilie 2012", nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X participând la ședința pe tema reorganizării departamentelor și discutarea organigramei (nr. ore 8), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X Euro;

- serviciile prestate în 20.04.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna aprilie 2012", nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X participând la o prezentare a CV-urilor pentru posibil înlocuitor al d-lui X (cu precizarea că a fost seelctată o persoana) (nr. ore 1,5), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X Euro;

- serviciile prestate în 30.04.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna aprilie 2012", nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X participând la o vizită de lucru pentru verificarea aplicării instrucțiunilor de lucru la depozit (nr. ore 8), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X Euro;

- pentru serviciile prestate în 21.05.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna mai 2012", nu sunt dublate nr. de ore, d-nul X participând împreună cu d-nul X la verificarea proiectului de mărire capital social X în vederea luării unei decizii de către Adunarea Acționarilor X (nr. ore 15), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X Euro;

- serviciile prestate în perioada 02-22.06.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna iunie 2012", nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X având sarcina negocierii și întocmirii contractelor cu X - proiect concretizat (nr. ore 20), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X Euro + întocmire raport privind posibilitățile de arendare pe X și zona X (nr. ore 10), contravaloare servicii X euro, iar d-na X având sarcina de a întocmi programul de vizită în România și de a organiza întâlnirile (nr. ore 5), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X Euro;

- serviciile prestate în perioada 01-16.07.2012 menționate la rubrica „alte servicii luna iulie 2012", nu sunt servicii prestate de două persoane, d-nul X întocmind raportul de profit și pierdere pe semestrul 1/2012 (nr. ore 29), iar d-nul X având sarcina verificării raportului (nr. ore 5), contravaloarea totală a acestor servicii fiind de X Euro.

Astfel, din totalul sumei de X Euro trebuie scăzută suma de X Euro pentru stabilirea valorii serviciilor pe care organele de control le consideră ca fiind dublate, cu precizarea că suma de X euro nu este în legătură cu un proiect neconcretizat.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1),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;

[...]

Față de prevederilor 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.

Astfel, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată revenind persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.

Conform prevederilor art. 150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 150

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”

La art.133 alin.(2) din același act normativ, se prevede:

“ART. 133

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

Totodată, la art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementată plata taxei la buget.

Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”

Iar potrivit alin (2) al aceluiași articol:

“(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).”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, la care este obligată persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează aceste achiziții, se face prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, *dar cu respectarea limitelor și a condițiilor stabilite la art. 145-147¹*, fiind aplicabil mecanismul taxării inverse.

În speță, se reține că organele de inspecție fiscală din analiza contractului, a rapoartelor de activitate care însoțesc fiecare factură au constatat că serviciile de consultanță facturate de prestatorul german se compun din prestări de servicii aferente unor proiecte care nu s-au concretizat și prestări de servicii de consultanță agricolă, suport tehnic și asistență tehnică, acestea din urmă au fost efectuate de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de serviciu în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat.

Astfel, în ceea ce privește serviciile facturate aferente unor proiecte neconcretizate, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei,

ca urmare a constatării faptului că acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește serviciile de consultanță agricolă, suport tehnic și asistență tehnică organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei, ca urmare a constatării faptului că acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, în condițiile în care același tip de serviciu a fost prestat în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat de către cei doi reprezentanți ai X Germania, dublându-se tariful stabilit pentru fiecare prestare.

Din totalul sumei facturate de prestatorul german reprezentând servicii de consultanță agricolă, suport tehnic și asistență tehnică, organele de inspecție fiscală au acceptat doar jumătate din aceasta ca făcând parte din contractul prezentat.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și a constatărilor organelor de inspecție fiscală, în raport de susținerile societății contestatoare se rețin următoarele:

Între SC X SA, în calitate de client și X Germania în calitate de prestator s-a încheiat Contractul-Cadru de Servicii X/01.03.2012, obiectul contractului fiind asistarea și coordonarea clientului prin servicii în următoarele domenii:

- managementul general în ceea ce privește: cultivarea suprafețelor agricole (producție), planificarea producției, organizarea evidenței, activități de depozitare, achiziții, vânzări;

- rezolvarea unor sarcini administrative privind: servicii informatice/IT, planificarea culturilor, planificarea investițiilor, administrare, planificare anuală, obiecte de activitate, strategie, finanțare,

cu precizarea că părțile pot extinde lista serviciilor în baza unor acte adiționale în funcție de necesitățile de moment ale clientului.

Potrivit prevederilor art.3 din contract— „Valoarea contractului” este menționat:

„Serviciile de orice tip prevăzute în obiectul contractului se plătesc pe oră, cu justificarea lunară a numărului de ore. Prețul serviciilor se vor înscrie în anexa contractului.

Prestatorul va factura de asemenea și toate costurile suplimentare (ca de ex. cheltuielile de deplasare, cheltuielile de personal și materiale, taxele de procesare etc.) care apar în legătură cu executarea acestui contract.”

Anexa nr.1 la contractul cadru de servicii din data de 01.03.2012 cuprinde grila de prețuri aferente serviciilor cuprinse în categoria A –Management local, respectiv X EUR/oră, și cele aferente serviciilor cuprinse în categoria B - Management central, respectiv X EUR/oră.

Referitor la serviciile facturate aferente unor proiecte neconcretizate, de precizat este faptul că din Nota explicativă - anexa 1 la dosarul cauzei, dată de d-nul X, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, reiese că proiectele inițiate nu s-au concretizat. De altfel, și prin contestația formulată contestatoarea recunoaște acest fapt.

Mai mult de atât, la pct.2. Concluzii asupra punctului de vedere al contribuabilului, Capitolul IV-Discuția finală cu contribuabilul din RIF nr.X/17.06.2013, organele de inspecție fiscală consemnează faptul că din documentele prezentate de societate (scrisori de intenție anexate la raportul de inspecție fiscală) cu privire la proiectele în cauză (achiziție SC X SRL și SC X SRL) se constată că acestea au fost inițiate de X Germania și nu de SC X SA.

În concluzie, se reține că respectivele servicii nu s-au realizat faptic și efectiv, acestea nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Argumentele contestatoarei cu privire la faptul că achizițiile de servicii respective, chiar dacă nu s-au finalizat prin concretizarea proiectelor, sunt achiziții efectuate în vederea desfășurării activității companiei, deci în scopul efectuării de operațiuni taxabile, și că pentru acestea există contracte, rapoarte și tot ceea ce legea solicită în mod expres, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât dreptul de deducere nu este condiționat doar de existența documentelor menționate, ci și de obligația ca societatea contestatoare să facă dovada că serviciile în cauză sunt prestate efectiv și destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Referitor la serviciile de consultanță agricolă, suport tehnic și asistență tehnică, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a contractului cadru de prestări servicii X/01.03.2013, rapoartelor de lucru, se reține că același tip de serviciu a fost prestat în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif de către cei doi reprezentanți ai X Germania, respectiv d-nul X și d-nul X, astfel că tariful stabilit în anexa nr. 1 la contractul sus menționat nu a fost respectat, dublându-se pentru fiecare tip de prestare.

Deși, prin contestația formulată, societatea susține că serviciile de consultanță agricolă, suport tehnic și asistență tehnică, prestate la anumite date sau perioade înscrise în rapoartele de activitate anexă la facturile în discuție, nu sunt de același tip, și nici nu au fost prestate în același nr. de ore și nici de către 2 persoane, aceasta nu a adus nici o dovadă obiectivă care să demonstreze aceste susțineri, în condițiile în care potrivit art. 65 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: „Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

În subsidiar, de menționat este și faptul că, din compararea serviciilor înscrise în rapoartele de lucru (rubrica „descriere servicii”) cu serviciile cuprinse în categoria A – Management local (X EUR/oră) și cele cuprinse în categoria B - Management central (X EUR/oră) din Anexa nr.1 la contractul cadru de servicii din data de 01.03.2012, nu se poate determina criteriul după care contestatoarea a încadrat unele activități înscrise în rapoarte (ex. verificare norme/politica de personal Romania pe anul 2012, verificare plan lichidități (cash-flow) **2013**, etc) la servicii cuprinse în categoria B - Management central cu un tarif de X EUR/oră, în condițiile în care așa cum se poate observa în anexa 1 la contractul cadru de servicii din data de 01.03.2012, activitățile sunt prezentate la modul general. Mai mult, contestatoarea nu face nici o referire la existența vre-unui document de justificare a numărului de ore pentru fiecare prestație în parte, fază cu fază.

Astfel, în situația dată, susținerile contestatoarei referitoare la faptul serviciile de consultanță agricolă, suport tehnic și asistență tehnică, prestate la anumite date sau perioade înscrise în rapoartele de activitate anexă la facturile în discuție, nu sunt de același tip, și nici nu au fost prestate în același nr. de ore și nici de către 2 persoane, nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a cauzei, aceste afirmații pro-causa, nu infirmă concluzia organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că pentru cauza analizată, condiția prevăzută la art.145 alin.(2) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind deducerea taxei pe valoarea adăugată

aferentă achizițiilor intracomunitare de servicii aferente unor proiecte nefinalizate și de consultanță agricolă, suport tehnic și asistență tehnică, nu a fost îndeplinită.

Prin urmare se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei, atâta timp cât societatea nu face dovada că serviciile aferente unor proiecte care nu au fost finalizate precum și serviciile de consultanță agricolă, suport tehnic și asistență tehnică prestate de X Germania au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile pentru SC X SA, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei,

Cauza supusă soluționării este dacă în mod corect a fost determinată suma de X lei reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar aferentă bazei de impozitare în sumă de X lei (echivalentul a X euro), în condițiile în care contestatoarea susține că, contravaloarea a X euro reprezintă echivalentul a X lei.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că din suma totală de X euro înscrisă în factura nr. X/14.02.2013 reprezentând servicii facturate de către societate pentru luna ianuarie 2013, suma de X euro reprezintă consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, ședințe (așa cum rezulta din rapoartele de activitate - anexa de lucru) efectuate de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același lip de prestare în aceleași zile și cu același număr de ore și tarif practicat.

Ca urmare, organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat. Astfel, tva dedusă în sumă de X lei aferentă bazei de X lei (X euro) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art. 157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea contestatoare susține că “contravaloarea a X euro reprezintă echivalentul a X Ron și nu X RON, cum în mod eronat organele de control au înscris în raportul de inspecție fiscală, prin urmare suma aferentă TVA considerat de către aceștea ca fiind nedeductibilă ar fi trebuit să fie X RON”

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1),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;

[...]

Față de prevederilor 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.

Astfel, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată revenind persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.

Conform prevederilor art. 150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 150

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”

La art.133 alin.(2) din același act normativ, se prevede:

“ART. 133

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

Totodată, la art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementată plata taxei la buget.

Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”

Iar potrivit alin (2) al aceluiași articol:

“(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).”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, la care este obligată persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează aceste achiziții, se face prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, dar cu respectarea limitelor și a condițiilor stabilite la art. 145-147¹, fiind aplicabil mecanismul taxării inverse.

De asemenea, art.94 alin.(3) lit.e) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede :

“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

[...]

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale; [...]

Se reține că, raportat la susținerea contestatoarei, referitoare la faptul că “contravaloarea a X euro reprezintă echivalentul a X Ron și nu X RON, cum în mod eronat organele de control au înscris în raportul de inspecție fiscală, prin urmare suma de aferență TVA considerat de către aceștea ca fiind nedeductibilă ar fi trebuit să fie X RON”, organele de inspecție fiscală în completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. X/31.07.2013, aduc următoarele precizări:

“ cu privire la factura nr. X/14.02.2013 emisă de X în sumă totală de X euro și care reprezintă servicii facturate pentru luna ianuarie 2013, se compune conform rapoartelor de activitate din:

[...]

- suma de X euro reprezintă consultanță în cultivarea suprafețelor agricole, planificarea producției, pedologie, întâlniri cu diverși posibili parteneri, sedințe, efectuate așa cum rezultă din rapoartele de activitate de d-nul X și d-nul X, fiecare din cei doi efectuând același tip de prestare în aceleași zile și același număr de ore și tarif practicat. În aceste condiții organele de control au stabilit că din totalul de X euro doar suma de X euro (X/2) se justifică ca făcând parte din contractul prezentat. Astfel, TVA dedusă în sumă de X lei aferență bazei de X lei (X euro) este TVA nedeductibilă față de X lei cât a fost stabilită inițial prin raportul de inspecție fiscală întocmit.”

Așadar, rezultă că doar diferența în sumă de X lei (X lei - X lei) a fost stabilită în mod eronat de către organele de inspecție fiscală ca fiind o diferență suplimentară de TVA.

Prin urmare, pentru suma de **X lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere contestată, **se va admite contestația societății**, iar pentru diferența de TVA în sumă de **X lei**, în baza aceluiași considerente avute în vedere la punctul 2 din prezenta decizie, referitoare la serviciile de consultanță agricolă, suport tehnic și asistență tehnică prestate de X Germania, **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei,

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății contestatoare drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferență comisionului facturat de X Germania, în condițiile în care contestatoarea nu justifică faptul că serviciile facturate sub forma comisionului au fost destinate operațiunilor sale taxabile.

În fapt, societatea are încheiat cu X Germania contractul X/01.06.2011, contract de comision vânzări, al cărui obiect îl reprezintă găsirea de clienți pe piața intracomunitară pentru produsele agricole ale societății. Valoarea acestuia conform art.3 din contract este de 7,5% din valoarea mărfurilor efectiv vândute de societate.

În perioada verificată, în cadrul contractului amintit, societatea a vândut cereale (grâu, porumb și floarea soarelui) către un singur client intracomunitar X cu cod de Germania și Ungaria. În cadrul contractului de comision amintit, comisionarul (X Germania) a facturat comitentului X SA comisionul stabilit prin contract, după cum urmează:

- cu factura nr.X/31.08.2012 comision în sumă de X euro echivalentul în lei a sumei de X lei;
- cu factura nr.X/16.11.2012 comision în sumă de X euro echivalentul în lei a sumei de X lei.

Organele de control au verificat respectarea procentului de comision stabilit prin contract și aplicat asupra tuturor vânzărilor către clietul intracomunitar neconstatându-se deficiențe cu privire la modul de calcul. Din analiza documentelor puse la dispoziția organelor de control, se constată că acest comision nu este acoperit din diferența dintre prețul de vânzare al produselor și costul lor de producție, costul de producție fiind mai mare decât prețul de vânzare, cu atât mai mult cu cât cu clienții interni, societatea a aplicat prețuri de vânzare superioare față de cele practicate cu clientul intracomunitar.

Organele de control au stabilit că acest contract nu a fost încheiat în favoarea societății ci în detrimentul său, amplificând pierdere din exploatare existentă deja în urma încheierii celorlalte contracte de consultanță despre care s-a făcut referire mai sus.

Astfel, tva dedusă în sumă totală de X lei aferentă celor două facturi în sumă totală de X lei (X+X) este tva nedeductibilă în conformitate cu prevederile art.145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat, în condițiile în care pentru aceste servicii societatea verificată a efectuat plata TVA (taxare inversă), conform art.157 alin.(2) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

În legătură cu cele prezentate mai sus organele de control au avut în vedere și prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată în susținerea celor prezentate cu privire la prestările de servicii efectuate de X Germania (acționarul majoritar al societății deținând un procent de 98,64% din acțiunile societății) și stabilite ca fiind nejustificate în vederea obținerii de venituri, organele de control precizează că au procedat la o analiză a activității societății în ultimii ani respectiv 2010, 2011 comparativ cu anul 2012 când au fost generate aceste cheltuieli cu prestările de servicii amintite.

Astfel, din baza de date a DGFP Timiș, s-au constatat următoarele: cifra de afaceri în anul 2010 a fost de X lei față de X lei în anul 2011 și X lei în anul 2012, iar în anul 2010 societatea a înregistrat un profit impozabil în sumă de X lei față de un profit impozabil în sumă de X lei în anul 2011 și o pierdere fiscală de X lei în anul 2012. Organele de control, consemnează că, nu se observă o creștere a cifrei de afaceri în anul 2012 față de anii anteriori și se constată chiar o pierdere semnificativă comparativ cu anii anteriori când societatea a realizat profit, aceste prestări de servicii efectuate neducând la o eficientizare a activității. Organele de control precizează că, în condițiile în care societatea desfășoară activitate de agricultură de un timp îndelungat (din anul 1991) în aceeași zonă și având aceleași tipuri de culturi pe aproximativ aceleași suprafețe, cu mijloace de producție proprii și personal calificat dintre care: inginer ecolog, inginer șef agricultură, inginer agronom, nu se constată o creștere a producției în anul agricol 2012 față de anii anteriori urmare a prestărilor de servicii efectuate de X Germania.

A fost calculată marja profitului din exploatare (MPE) pentru anii 2010, 2011 și 2012, ca raport între profitul din exploatare și cifra de afaceri netă, de unde reiese clar profitabilitatea activității de exploatare a societății în anii respectivi, constatându-se faptul că pentru anul 2012 aceasta este negativă datorită cheltuielilor semnificative cu prestările de servicii efectuate de X Germania.

- pentru anul 2010: $MPE = X/X = X$

- pentru anul 2011 : $MPE = X/X = X$

- pentru anul 2012: $MPE = X/X = - X$, fapt ce demonstrează că aceste prestări de servicii nu se justifică, ele nefiind realizate în folosul operațiunilor taxabile, iar tva aferentă

acestora este nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat.

Prin contestația formulată, societatea susține că serviciile au fost prestate efectiv, iar singurele elemente de care este condiționată acordarea dreptului de deducere sunt factura și realizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile, aceste două condiții fiind îndeplinite de societate.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(1),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;

[...]

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.

Astfel, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată revenind persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.

Conform prevederilor art. 150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 150

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).”

La art.133 alin.(2) din același act normativ, se prevede:

“ART. 133

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

Totodată, la art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementată plata taxei la buget.

Astfel, potrivit alin.(1) al acestui articol:

“(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.”

Iar potrivit alin (2) al aceluiași articol:

“(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).”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, la care este obligată persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează aceste achiziții, se face prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, dar cu respectarea limitelor și a condițiilor stabilite la art. 145-147¹, fiind aplicabil mecanismul taxării inverse.

Potrivit art.6 și art. 14 alin.(2) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

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, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 14

[...]

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”

[...]

La art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 11

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza caruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei

impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și Deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține că jurisprudența comunitară reconoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr.19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr.26 din hotarare). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr.29 din aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Trebuie reținut și faptul că principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția că persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunilor taxabile respective.

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele

membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau drept de deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabil.

În speță, se reține că societatea are încheiat cu X Germania un contract de comision vânzări (contractul X/01.06.2011), al cărui obiect îl reprezintă găsirea de clienți pe piața intracomunitară pentru produsele agricole ale societății, comisionul stabilit prin contract fiind de 7,5% din valoarea mărfurilor efectiv vândute de societate.

În perioada verificată, societatea a vândut cereale (grâu, porumb și floarea soarelui) către un singur client intracomunitar X cu cod de Germania și Ungaria. În cadrul contractului de comision sus menționat, comisionarul (X Germania) a facturat comitentului X SA comisionul stabilit prin contract, respectiv 7,5% din totalul vânzărilor efectuate către clientul intracomunitar.

Organele de control au constatat că acest comision nu este acoperit din diferența dintre prețul de vânzare al produselor și costul lor de producție, costul de producție fiind mai mare decât prețul de vânzare, cu atât mai mult cu cât cu clienții interni, societatea a aplicat prețuri de vânzare superioare față de cele practicate cu clientul intracomunitar.

Totodată, au stabilit că acest contract nu a fost încheiat în favoarea societății ci în detrimentul său, amplificând pierdere din exploatare existentă deja în urma încheierii celorlalte contracte de consultanță despre care s-a făcut referire, concluzionând că aceste prestări de servicii nu se justifică, ele nefiind realizate în folosul operațiunilor taxabile, iar tva aferentă acestora este nedeductibilă în conformitate cu prevederile art. 145 (2) lit.a) din Codul fiscal actualizat.

Așa cum s-a arătat anterior, art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, consacră principiul prevalanței economicului asupra juridicului în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul “să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic”. În consecință, la solicitarea autorităților fiscale, contribuabilii sunt obligați să demonstreze scopul economic al tranzacțiilor efectuate, chiar dacă ele sunt valabile din punct de vedere juridic.

Or, societatea contestatoare nu a prezentat *nici o justificare economică* privind achiziția intracomunitară de servicii de comision de la X Germania și nici nu demonstrează cum respectivele servicii au participat la realizarea de operațiuni taxabile la nivelul societății.

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se referă doar la impozitul pe profit, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere cele arătate anterior.

Prin urmare, luând în considerare cele reținute, prevederile legale invocate mai sus precum și documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală legal nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă comisionului facturat de X Germania în sumă de **X lei**, motiv pentru care contestația formulată de SC X SA, se va respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia pentru prestarile de servicii intracomunitare în cauză, societatea nu a dedus TVA ci a utilizat doar metoda de autolichidare a taxei, care dă dreptul societății ca odată cu TVA colectată să înregistreze

în decontul de taxă și TVA deductibilă, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere următoarele:

- toate aceste prestări de servicii intracomunitare se încadrează în prevederile art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- plata taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri, la care este obligată persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care efectuează aceste achiziții, se face prin evidențierea în decontul de TVA atât a taxei colectate cât și a taxei deductibile, dar cu respectarea limitelor și a condițiilor stabilite la art. 145-147¹.

Or, prin prisma celor arătate în prezenta decizie, a rezultat că, condiția de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru achizițiile intracomunitare de servicii în cauză, prevăzută la art.145 alin.(2) lit a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu a fost îndeplinită.

În ceea ce privește invocarea contestatoarei a prevederilor pct.46(4) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia "(4) Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii pentru care persoana impozabilă, care este înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, este obligată la plata taxei prin mecanismul taxării inverse conform art. 151, art. 150 alin. (2)-(6) și art. 157 alin. (4) din Codul fiscal, nu poate fi anulat dreptul de deducere a taxei în situația în care obligațiile prevăzute la art. 157 alin. (2) sau, după caz, la art. 157 alin. (5) din Codul fiscal nu au fost îndeplinite, dar achizițiile sunt destinate operațiunilor cu drept de deducere conform art. 145-147 din Codul fiscal și persoana respectivă deține un document care corespunde cerințelor prevăzute la art. 146 din Codul fiscal. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în cauzele conexe C-95/07 și C-96/07", de precizat este faptul că au fost avute în vedere tocmai aceste prevederi.

Așa cum a fost consemnat în RIF nr. X/17.06.2013, organul de control a anulat dreptul de deducere pentru prestările de servicii intracomunitare, întrucât societatea și-a îndeplinit obligațiile prevăzute la art.157(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind că pentru aceste servicii nu a fost îndeplinită condiția de la art.145 alin.(2) lit a) din același act normativ, respectiv aceste servicii nu sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile.

De menționat este și faptul că, având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală prezentate în raportul de inspecție fiscală precum și considerentele reținute în prezenta decizie, invocarea principiului neutralității în materie de TVA de către contestatoare, nu se justifică.

Referitor la celelalte susțineri ale contestatoarei formulate prin contestație privind aspecte eronate constatate de către aceasta din conținutul raportul de inspecție fiscală, și anume cele legate de:

- prezentarea capitalului social,
- referiri cu privire la livrările intracomunitare efectuate de societate în perioada 01.03.2013-31.03.2013,
- persoana care răspunde de conducerea contabilității,
- data de la care d-nul X are calitatea de administrator al societății, au fost reținute precizările aduse de organele de inspecție fiscală prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.X/31.07.2013, în sensul celor de mai sus, și anume:

„ ... datele privind capitalul social al societății au fost extrase din datele furnizate de ORC Timiș.”

„... organele de control au tratat livrările intracomunitare pentru toată perioada verificată și nu separat pe fiecare lună cum precizează societatea.”

„ ... organele de control au solicitat societății, informații cu privire la persoana responsabilă cu conducerea evidenței contabile, fiind prezentat de către societate contractul cu nr. X/09.12.2011 încheiat cu CABINET CONSULTANȚA X. ”

„ Legat de data de la care X a fost desemnat ca persoana care asigură administrarea societății, precizăm că aceasta a fost extrasă din datele furnizate de ORC Timiș. ”

5. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/14.06.2013, privind măsura de a corecta declarația 394 aferentă lunii iulie 2012,

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea acesteia, în condițiile în care dispoziția privind măsurile, nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri stabilite în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță.

În fapt, societatea contestă parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/14.06.2013, respectiv măsura de a corecta declarația 394 aferentă lunii iulie 2012,

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2012 societatea nu declară achiziția în sumă de X lei și TVA în sumă de X lei de la SC X SRL , CUI X, în evidența contabilă achiziția fiind înregistrată.

Astfel, organele de inspecție fiscală, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/14.06.2013, au dispus printre alte măsuri și pe cea de a corecta declarația 394 aferentă lunii iulie 2012, prin înscrierea sumei de X lei și TVA în sumă de X lei de la SC X SRL.

În drept, sunt incidente prevederile art. 209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;”

De asemenea, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la pct.1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede :

„1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea

prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului. ”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina contestatoarei prin *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/14.06.2013, nu au caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat.* Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara nu are competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art. 209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Având în vedere prevederile legale menționate, contestația privind acest capăt de cerere se va înainta A.J.F.P. Timiș – Inspecția Fiscală, spre a se pronunța asupra acesteia.

Potrivit pct. 9.8. din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, se precizează:

“9.8. În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia.”

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC X SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/17.06.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/17.06.2013, pentru suma totală de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

2. Admiterea contestației formulată de SC X SA pentru suma de **X lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar prin Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X/17.06.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/17.06.2013.

3. Declinarea competenței de soluționare a contestației formulată de SC X SA împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/14.06.2013, în favoarea A.J.F.P. Timiș – Inspecția Fiscală.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SA
- A.J.F.P. Timiș – Inspecția Fiscală.

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.

P.DIRECTOR GENERAL,