

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 1250 din 31 mai 2016

Cu adresa nr./2016, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr./2016, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. "....." S.A.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 2016* emisă de A.J.F.P. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 2016.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut la art.270 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare - Titlul VIII "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:

"[...]. Suma de lei TVA stabilită suplimentar provine din:

- A - achiziția unui utilaj de la SC A SRL, înregistrat în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul de TVA la încasare, în valoare de lei, din care lei baza și lei TVA, pentru care se precizează că factura nu s-a achitat până la data controlului și TVA aferentă facturii nu era exigibilă conform prevederilor art 134^{A2}, al (7), lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal [...]

Prevederea legală invocată de organul de control nu este corect aplicată în cazul nostru, în sensul că debitoarea SC S.A. nu este înregistrată în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul de TVA la încasare ci este înregistrată conform ART. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA în regimul normal de taxare. Prevederea legală în baza căreia debitoarea Comixt S.A. a dedus TVA este ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

Debitoarea SC S.A. a dedus corect TVA; justificăm acest lucru cu ordinul de plată nr./29.11.2013 în sumă de lei. Deci plata efectuată de noi este mai mare decât TVA datorat (TVA de lei) pentru care organul de inspecție fiscală îi amână exigibilitatea. Deci suma a fost achitată și conform ART. 145, al.(1) și (1^A) are drept de deducere legal pentru TVA consemnat în factură. [...]

În textele de lege invocate de organul de control [...] se spune despre taxă dacă a fost plătită nicidecum despre întreaga factură așa cum greșit interpretează organul de control. Subliniez încă o dată căci SC SA a achitat furnizorului său, SC A SRL, taxa în ziua întocmirii facturii, acest lucru convenit fiind cu partenerul său de afaceri. [...]

- B - 1-) achiziția unui imobil-teren agricol extravilan de la SC P S.R.L. în valoare de lei din care TVAlei.

- 2-) achiziția unui imobil-teren agricol extravilan de la SC M S.R.L. în valoare de lei din care TVA lei

Organul fiscal de control ne refuză dreptul de deducere al TVA la aceste achiziții motivând că nu am făcut dovada că respectivele terenuri au fost intabulate, iar pentru deducerea TVA debitoarea SC SA nu a respectat prevederile ART 145, al. (1) «Sfera de aplicare a dreptului de deducere» [...]

Nu suntem de acord cu poziția organului de control fiscal deoarece considerăm că SC SA are dreptul de deducere a sumei întrucât deține contract de vânzare cumpărare, fiind vorba despre următoarele contracte de vânzare cumpărare încheiate între părți:

- CONTRACT DE VÂNZARE încheiat între SOCIETATEA COMERCIALĂ M SRL, în calitate de vânzător și SOCIETATEA COMERCIALĂ SA, în calitate de cumpărător pentru suprafața totală de m.p., înregistrat sub numărul/11.04.2014

- CONTRACT DE VÂNZARE încheiat între SOCIETATEA COMERCIALĂ P SRL, în calitate de vânzător și SOCIETATEA COMERCIALĂ SA, în calitate de cumpărător pentru suprafața totală de m.p., înregistrat sub numărul/11.04.2014

- CONTRACT DE VÂNZARE încheiat între SOCIETATEA COMERCIALĂ P SRL, în calitate de vânzător și SOCIETATEA COMERCIALĂ SA, în calitate de cumpărător pentru suprafața totală de m.p., înregistrat sub numărul/11.04.2014

Terenul respectiv a fost dobândit de la persoane fizice în baza Contractelor de vânzare cumpărare [...] și factura fiscală așa cum este prevăzut la ART. 155 al. (5) [...]

În mod eronat s-a reținut de organul de control fiscal că dovada dreptului de proprietate asupra terenurilor ce fac obiectul facturilor fiscale de achiziție de la SC P S.R.L. și SC M S.R.L. o reprezintă cartea funciară, cartea funciară face dovada opozabilității nu a dreptului de proprietate. În realitate, potrivit dispozițiilor art.1674 Cod civil, proprietatea se strămută de drept cumpărătorului din momentul încheierii contractului chiar dacă bunul nu a fost predat ori prețul nu a fost plătit încă. [...]

Terenurile au fost predate noului proprietar, SC SA, la momentul întocmirii facturii.

Față de dispozițiile legale invocate mai sus apreciem că în mod eronat organul de control fiscal nu a admis deductibilitatea în sumă de lei și a considerat ca fiind neexigibilă până la data intabulării imobilului în cartea funciară.

Organul de control a încălcat prevederile OG 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare. [...]

Decizia nr. 715/08.10.2015, privind soluționarea contestației formulate de SC SA a fost comunicată contestatoarei în data de2015. Organul de inspecție fiscală a început inspecția fiscală în data de2015, depășind cu mult cele 30 de zile, și definitivă inspecția în data de2016, când emite Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere.

În actele administrative încheiate în data de2016 sunt consemnate operațiuni care au avut loc ulterior încheierii controlului fiscal din perioada2011-.....2014, adică din perioada 2015-.... 2015, deși în Decizia nr. 715/08.10.2015, privind soluționarea contestației formulate de SC SA, se prevede că actul administrativ va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.

În Raportul de inspecție fiscală se precizează faptul că prin adresa nr./.....2015 s-a solicitat contestația la Decizia 715/08.10.2015 depusă în contencios administrativ și SC ... SA nu a transmis această contestație. Contestația a fost transmisă, organul de inspecție fiscală iarăși încearcă să inducă în eroare și să încalce legislația în vigoare. Contestația a fost transmisă prin poștă.

Ținând cont de cele de mai sus, considerăm că impozitele suplimentare stabilite de organele de control nu sunt conforme principiilor de ordine publică din Codul Fiscal, considerăm ca fiind inechitabilă și injustă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală în întregul său cuprinzând impozit pe profit, TVA, obligații la bugetul asigurărilor sociale și accesoriile aferente. [...]"

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 2016 încheiat de A.J.F.P. la S.C. "....." S.A. din, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. din 2016, s-au stabilit următoarele:

"[...] Taxa pe valoarea adăugată [...]"

Prin Decizia nr. 715/08.10.2015, privind soluționarea contestației formulate de SC SA, împotriva Deciziei de impunere nr./.....2014 și Raportului de inspecție fiscală nr./.....2014, încheiate de către D.G.R.F.P. Ploiești - A.J.F.P., la punctul 3, s-a decis desființarea Deciziei de impunere pentru TVA stabilită suplimentar de plată, în sumă de lei, și accesorii de plată aferente, în sumă de lei, având în vedere următorul considerent: "din constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr./.....1015, nu se poate stabili cu certitudine starea de fapt, întrucât nu a fost analizat dreptul de deducere al TVA, în sumă de lei, în raport cu prevederile art. 145, art. 145¹ și art. 146", și încheierea unui nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare. [...]"

Întrucât înscrisurile solicitate de la SC SA nu au fost transmise, inspecția fiscală parțială s-a efectuat pe baza documentelor puse la dispoziție de către echipa de inspecție care a efectuat controlul anterior, a documentelor transmise de AJFP, a declarațiilor fiscale generate de aplicațiile informatice ale ANAF și a datelor din evidența informatizată a ANAF. [...]"

[...], ca urmare a inspecției fiscale, pe perioada2012–.....2014, situația privind TVA, este următoarea: [...]"

- TVA de rambursat stabilită de contribuabil: lei;
- TVA de plată stabilită de organul de inspecție fiscală: lei;
- Diferența (+): lei; [...]"

Urmare controlului, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA dedusă de către contribuabil, în sumă totală de lei, ca urmare a constatărilor următoare:

1. Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA, în sumă de lei, aferentă unor achiziții de utilaje

În Decizia nr. 715/08.10.2015, privind soluționarea contestației formulate de SC SA, organul de soluționare a contestației a consemnat faptul că: "organele de inspecție fiscală au stabilit TVA în sumă de lei, ca obligație suplimentară de plată, numai în baza prevederilor art. 134², alin. (7), lit. b), fără a analiza dreptul de deducere și prin prisma dispozițiilor art. 145, alin. (1¹)", concluzionând următoarele: "din constatările organelor de inspecție fiscală, înscrise în RIF, nu rezultă o analiză completă privind respectarea de către societatea comercială contestată a prevederilor legale mai sus citate și aplicabile speței, privind caracterul nedeductibil al TVA stabilită suplimentar de plată, în sumă de lei."

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

În luna noiembrie 2013, SC SA a înregistrat, în contabilitate, în baza a trei facturi fiscale, achiziția unor utilaje, de la SC A SRL, CUI RO, după cum urmează:

Nr./data F.F.	Denumire produs	Val. fără TVA	Val. TVA	Val. totală
...../29.11.2013	autogreder Volvo	..... lei	..... lei	..... lei
...../29.11.2013	excavator pe șenile	..... lei	..... lei	..... lei
...../29.11.2013	compactator Volvo	..... lei	..... lei	..... lei
TOTAL		..... lei	..... lei	..... lei

Din suma totală de lei, contribuabilul a achitat suma de lei, astfel: lei, cu OP nr./29.11.2013; lei, cu OP nr./08.01.2015; lei, cu OP nr./15.01.2014; lei, cu OP nr./16.01.2014.

După cum rezultă din jurnalul de cumpărări, balanța de verificare și decontul de TVA, aferente lunii noiembrie 2013, anexate la RIF, contribuabilul a dedus întreaga valoare a TVA, înscrisă în cele trei facturi fiscale, respectiv suma totală de lei.

Conform datelor înscrise în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, existent pe site-ul ANAF, furnizorul utilajelor, SC A SRL, CUI RO, a aplicat sistemul TVA la încasare, în perioada 26.09.2013-01.01.2014.

În Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, la art. 134², se precizează următoarele: [...]

În Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, la art. 145, alin. (1¹), se precizează următoarele: [...]

În HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 145, la pct. 45, alin. (10), se precizează următoarele: [...]

Având în vedere constatările echipei de inspecție fiscală, precum și prevederile legale, prezentate mai sus, SC SA, avea drept de deducere a TVA, în sumă de lei, după cum urmează:

- pentru c/valoarea bunurilor achitate în luna noiembrie 2013, în sumă de lei, TVA cu drept de deducere este: x (24 x 100/124)% = lei;

- pentru c/valoarea bunurilor achitate în luna ianuarie 2014, în sumă de lei, TVA cu drept de deducere este: x (24 x 100/124)% = lei;

Pe cale de consecință, contribuabilul nu avea dreptul să deducă TVA, în sumă de lei (..... lei – lei), care este aferentă soldului rămas neachitat, la data de 31.01.2014, în sumă de lei (vezi fișa cont 404, analitic A, anexată).

Întrucât prin OANAF nr. 2906/25.09.2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ANEXA 1, pct. 11.7. se prevede: "Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat [...]", echipa de inspecție fiscală a stabilit TVA fără drept de deducere, la nivelul celei stabilite prin Decizia de impunere nr./.....2014, respectiv lei.

2. Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a TVA, în sumă de lei, aferentă achizițiilor unor terenuri agricole

În Decizia nr. 715/08.10.2015, privind soluționarea contestației formulate de SC SA, organul de soluționare a contestației a consemnat următoarele: "din actul administrativ fiscal contestat reiese că organele de inspecție fiscală nu au analizat clauzele contractuale care au stat la baza achiziției de terenuri situate în extravilan, în conformitate cu reglementările legale privind vânzarea – cumpărarea terenurilor agricole situate în extravilan, documentele care atestă tranzacția efectuată și destinația bunurilor achiziționate."

Având în vedere considerentele prezentate mai sus, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

În luna decembrie 2013, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA, în sumă de lei, în baza a două facturi fiscale (anexate la RIF), după cum urmează:

a) FF seria nr./24.12.2013 emisă de SC M SRL, CUI RO, în valoare totală de lei din care TVA, lei, reprezentând contravaloarea unui teren agricol, în suprafață de m.p.;

b) FF seria nr./24.12.2013 emisă de SC P SRL, CUI RO, în valoare totală de lei din care TVA, lei, reprezentând contravaloarea unui teren agricol, în suprafață de m.p.;

Ulterior emiterii celor două facturi fiscale, în luna aprilie 2014, au fost încheiate următoarele contracte de vânzare – cumpărare:

- contractul de vânzare-cumpărare nr...../11.04.2014 (anexat la RIF), încheiat cu SC M SRL, pentru suprafața de m.p. teren arabil (mai puțin cu mp decât suprafața înscrisă în factura nr./24.12.2013), preț de vânzare euro, fără TVA;

- contractul de vânzare-cumpărare nr./11.04.2014 (anexat la RIF), încheiat cu SC P SRL, pentru suprafața de m.p. teren arabil, preț de vânzare euro, fără TVA și contractul de vânzare-cumpărare nr./11.04.2014 (anexat la RIF), încheiat cu SC P SRL, pentru suprafața de m.p. teren arabil, preț de vânzare euro, fără TVA (suprafața totală din cele două contracte, este mai mică cu mp, decât suprafața înscrisă în factura nr./24.12.2013);

Urmare verificărilor efectuate pe baza datelor din aplicațiile informatice ale ANAF, cu privire la cei doi contribuabili vânzători, au rezultat următoarele:

SC M SRL are ca asociat unic și administrator pe d-nul N.I., care este fiul administratorului SC SA, d-nul N.T..

A fost declarată inactivă, din data de 15.10.2013, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, iar începând cu data de 12.12.2013 a fost reactivată.

A fost înregistrată ca plătitoare de TVA, în perioada 25.05.2011 – 01.08.2012, iar începând cu data de 23.12.2013, s-a reînregistrat ca plătitor de TVA, și a aplicat sistemul de TVA la încasare, în perioada 23.12.2013 – 01.04.2014.

În scopul emiterii facturii seria nr. /24.12.2013, cu TVA, a depus la AJFP, Notificarea nr. /12.12.2013, privind opțiunea de taxare a operațiunilor de vânzare de terenuri, prevăzute de art. 141, alin. (2), lit. f) din Codul Fiscal.

În luna 2015, SC M SRL, a depus la organul fiscal teritorial, decontul de TVA nr. INTERNT-.....-2015/.....2015, aferent lunii 2015 (anexat), în care a înscris, la rândul 17 "Total taxă colectată", la coloana "Valoare", (-) lei, iar la coloana "TVA", valoarea (-) lei, care reprezintă anularea operațiunii de vânzare cu TVA, a terenului agricol, din FF seria nr. /24.12.2013.

Prin același decont de TVA, SC M SRL a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA, în valoare de lei (din care lei, reprezintă TVA colectată, înscrisă în FF seria nr. /24.12.2013, anulată în luna 2015).

SC P SRL are ca asociat unic și administrator pe d-na N.M., care este soția administratorului SC SA, d-nul N.T..

A fost declarată inactivă, din data de 30.09.2013, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, iar începând cu data de 04.12.2013, a fost reactivată.

A fost înregistrată ca plătitoare de TVA, în perioada 09.07.2010 – 01.02.2013, iar începând cu data de 06.12.2013, s-a reînregistrat ca plătitor de TVA, și aplică sistemul de TVA la încasare, începând cu data de 06.12.2013.

În scopul emiterii facturii seria nr. /24.12.2013, cu TVA, a depus la SFM, Notificarea nr. /12.12.2013, privind opțiunea de taxare a operațiunilor de vânzare de terenuri, prevăzute de art. 141, alin. (2), lit. f) din Codul Fiscal.

În luna 2015, SC P SRL, a depus la organul fiscal teritorial, decontul de TVA nr. INTERNT-.....-2015/.....2015, aferent lunii 2015 (anexat), în care a înscris, la rândul 17 "Total taxă colectată", la coloana "Valoare", (-) lei, iar la coloana "TVA", valoarea (-) lei, iar la coloana "TVA", valoarea (-) lei, care reprezintă înregistrarea anulării operațiunii de vânzare, cu TVA, a terenului agricol din FF seria nr. /24.12.2013.

Prin același decont de TVA, SC P SRL a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA, în valoare de lei (din care lei, reprezintă TVA colectată, înscrisă în FF seria nr. /24.12.2013, anulată în luna 2015).

În urma verificării înscrisurilor transmise de către AJFP, echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

1. În RIF nr. /.....2015 (anexat la prezentul), încheiat la SC M SRL, în Cap. III – Constatări fiscale, pag. 4 - 6, s-au consemnat următoarele:

"Din verificarea efectuată s-a constatat că SC M SRL a evidențiat în luna decembrie 2013, vânzarea unor terenuri, în suprafață totală mp, pentru care a întocmit FF nr. /24.12.2013, în valoare totală de lei, din care TVA colectată în sumă de lei, emisă către SC SA [...]"

În luna 2015, emite FF nr. /.....2015, în valoare totală de (-) lei, reprezentând teren agricol în suprafață de mp, către SC SA Contribuabilul a prezentat ca document justificativ pentru emiterea facturii nr. /24.12.2013, Anteccontractul de vânzare sub condiție nr. /27.11.2013. [...]"

S-a luat notă explicativă împuternicitului societății, d-na F.E., prin care echipa de inspecție fiscală solicită o explicație a emiterii facturii de stornare a vânzării terenurilor, nr. /.....2015. Explicația dată este că, urmare inspecției fiscale efectuată de AJFP, prin RIF nr. /.....2014, la SC SA, nu s-a dat dreptul de deducere a TVA, în sumă de lei din factura nr. /24.12.2013, în valoare totală de 509.986,85 lei, ca urmare a faptului că imobilul care face obiectul facturii, nu a fost intabulat în cartea funciară. Nefăcând dovada transferului dreptului de proprietate, nu s-a admis deductibilitatea TVA, aceasta fiind neexigibilă până la data intabulării imobilului care atestă calitatea de proprietar al cumpărătorului SC SA, în conformitate cu prevederile art. 134¹, alin. 1 din Legea 571/2003 [...]. Deoarece intabularea este o procedură de lungă durată, și pentru că prin Decizia de impunere nr. /.....2014, organul fiscal a stabilit în sarcina SC SA să plătească TVA și penalități aferente tranzacției cu terenul, s-a procedat la corectarea erorii de evidențiere a TVA deductibilă, la achiziția terenului, prin stornarea facturii de vânzare de la SC M SRL, așa cum a constatat și impus organul de inspecție fiscală prin RIF nr. /.....2014. [...]"

Terenul care face obiectul facturii nr. /.....2013 a fost achiziționat de SC M SRL, în baza a două antecontracte de vânzare-cumpărare, după cum urmează:

- antecontract de vânzare-cumpărare FN/10.10.2013, între N.M. și N.T., în calitate de vânzători și SC M SRL, în calitate de cumpărător;

- antecontract de vânzare-cumpărare nr. /10.10.2013, între B.A., B.N., în calitate de vânzători, și SC M SRL, în calitate de cumpărător;

Așa cum rezultă din condiția suspensivă prevăzută în Anteccontractul de vânzare-cumpărare nr. /27.11.2013: "Întrucât în privința terenului ce face obiectul prezentului antecontract promitentă vânzătoare nu a finalizat procedura de cumpărare de la N.T. și N.M., respectiv B.A. și B.N., urmând a fi obținută în instanță o hotărâre care să valoreze drept act de vânzare cumpărare în formă autentică, prezentul contract produce efecte și se consolidează retroactiv numai după obținerea unei hotărâri judecătorești, în condițiile arătate mai sus, care va consolida dreptul de proprietate al promitentei vânzătoare", rezultă pe cale de consecință că dreptul de proprietate asupra terenului care face obiectul acestui contract nu a fost transmis de la cei patru vânzători persoane fizice, către cumpărătorul SC M SRL, și prin urmare, nici prin vânzarea către SC SA, prin contractul de vânzare-cumpărare nr. /11.04.2014 și factura nr. /24.12.2013, nu s-a transmis cumpărătorului SC SA, dreptul de proprietate asupra terenului. [...]. În același RIF se consemnează faptul că, în PV nr. /.....2015, încheiat la

SC SA, este menționat faptul că SC SA deține factura de stornare nr. / 2015, în valoare de (-) lei, pe care a înregistrat-o în evidența contabilă cu NC nr. / 2015.

2. În RIF nr. / 2015 (anexat la prezentul), încheiat la SC P SRL, în Cap. III – Constatări fiscale, pag. 5 - 6, s-au consemnat următoarele:

“[...] organele de inspecție fiscală au constatat că între contribuabilul verificat și SC SA au avut loc tranzacții economice constând în vânzarea unui teren agricol în suprafață de mp, efectuate cu factura nr. / 24.12.2013, în sumă totală de lei, baza impozabilă în sumă de lei și TVA aferentă în sumă de lei. [...]

Ulterior a fost întocmită și factura nr. / 2015, în sumă totală de (-) lei, baza impozabilă în sumă de (-) lei și TVA aferentă în sumă de (-) lei. [...]

Din Procesul verbal nr. / 2015, reiese că facturile emise de SC P SRL, menționate mai sus, au fost înregistrate în evidența contabilă a SC SA, precum și faptul că terenul achiziționat de la SC P SRL, conform Contractului de vânzare-cumpărare nr. / 11.04.2014, a fost dat în arendă la SC V SRL și SC M SRL Deasemenea, din PV menționat mai sus reiese că, prin adresa nr. / 2015, Primăria com. comunică faptul că, în evidențele Registrului agricol, la rolul agricol, vol. I, tip A, SC SA, figurează înregistrată cu suprafața de ha, începând cu data de 15.06.2015, înregistrare făcută în baza Contractului de vânzare-cumpărare nr. / 11.04.2014.”

Având în vedere că, în Antecontractul de vânzare-cumpărare sub condiție nr. / 27.11.2013 (anexat la RIF), care a stat la baza emiterii facturii nr. / 24.12.2013, este prevăzută următoarea condiție suspensivă: ”Întrucât în privința terenului ce face obiectul prezentului antecontract promitentă vânzătoare nu a finalizat procedura de cumpărare de la N.T. și N.M., urmând a fi obținută în instanță o hotărâre care să valorizeze drept act de vânzare cumpărare în formă autentică, prezentul contract produce efecte și se consolidează retroactiv numai după obținerea unei hotărâri judecătorești, în condițiile arătate mai sus, care va consolida dreptul de proprietate al promitentei vânzătoare”, rezultă pe cale de consecință, că dreptul de proprietate asupra terenului care face obiectul acestui contract nu a fost transmis de la cei doi vânzători persoane fizice, către cumpărătorul SC P SRL, și prin urmare, nici prin vânzarea către SC SA, prin contractele de vânzare-cumpărare nr. / 11.04.2014, respectiv nr. / 11.04.2014 și factura nr. / 24.12.2013, nu s-a transmis cumpărătorului SC SA, dreptul de proprietate asupra terenului.

Având în vedere constatările echipei de inspecție fiscală și aspectele desprinse din acestea, echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a TVA, în sumă totală lei, în baza următoarelor prevederi legale și din următoarele considerente:

a) Legea nr. 571/2003, art. 11, alin. (1) [...]

Considerăm că administratorii celor trei societăți comerciale, persoane afiliate (soț, soție, fiu) au creat un circuit prin care s-au derulat 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.

Circuitul creat este următorul:

SC M SRL și SC P SRL, care au asociat unic și administrator pe N.I., fiul, respectiv N.M., soția administratorului SC SA, N.T., au achiziționat terenuri agricole de la persoanele fizice N.T. și N.M..

În luna decembrie 2013, SC M SRL și SC P SRL au fost reactivitate, reînregistrate ca plătitoare de TVA și au depus notificare privind taxarea operațiunilor de vânzare a terenurilor respective.

În aceeași lună, SC M SRL a emis FF seria nr. / 24.12.2013, în valoare totală de lei din care TVA, lei, iar SC P SRL a emis FF seria nr. / 24.12.2013, în valoare totală de lei din care TVA, lei, în baza cărora SC SA a dedus TVA, în sumă totală de lei.

La data emiterii respectivelor facturi, nu erau încheiate contracte de vânzare-cumpărare, ci doar antecontracte de vânzare-cumpărare sub condiție, în care se prevede: “prezentul contract produce efecte și se consolidează retroactiv numai după obținerea unei hotărâri judecătorești, în condițiile arătate mai sus, care va consolida dreptul de proprietate al promitentei vânzătoare”.

Prin urmare, vânzătorii și cumpărătorul știau, la data emiterii facturilor, că respectivele tranzacții nu sunt posibile, deoarece nu era îndeplinită condiția suspensivă.

Ca urmare a deducerii TVA, în sumă totală de lei, SC SA a evitat plata TVA, în sumă de lei, cât s-ar fi înregistrat, cumulată, în luna decembrie 2013, dacă nu ar fi dedus TVA (..... lei – lei, care reprezintă soldul TVA de rambursat, declarat de către contribuabil, prin Decontul de TVA nr. INTERN-.....-2014/.....2014, aferent lunii decembrie 2013, rândul 42).

În sprijinul celor prezentate, sunt relevante prevederile Deciziei Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-255/02 (Halifax&Others contra Marii Britanii), în sensul că legislația comunitară se opune dreptului contribuabilului de a deduce TVA achitat în amonte, dacă operațiunile pe care se întemeiază acest drept sunt aferente unei practici abuzive de disimulare a realității.

b) Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art. 134¹, alin. (6) [...] coroborate cu prevederile art. 1676 din NCC, [...] și prevederile Legii nr. 17/07.03.2014, art. 4, alin. (3), [...].

Astfel, chiar în cazul în care tranzacțiile respective ar fi avut un conținut economic, considerăm că SC SA nu are drept de deducere a TVA, ca o consecință a condiției suspensive, prevăzută în Antecontractul de vânzare-cumpărare nr. / 27.11.2013, respectiv Antecontractul de vânzare-cumpărare sub condiție nr. / 27.11.2013, [...].

Rezultă pe cale de consecință, că dreptul de proprietate asupra terenurilor care fac obiectul contractelor, nu a fost transmis de la cei patru vânzători persoane fizice, către cumpărătorul SC M SRL, respectiv SC P SRL, și

prin urmare, nici prin vânzarea respectivelor terenuri agricole către SC SA, nu s-a transmis cumpărătorului SC SA, dreptul de proprietate asupra terenului, întrucât nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, hotărârile judecătorești rămase definitive, menționate în antecontractele de vânzare-cumpărare sub condiție.

Deasemenea, terenurile respective nu au fost intabulate. [...]

Datorită nevirării în termen a TVA de plată, stabilită suplimentar, în baza prevederilor art.120 din OG 92/2003 republicată, s-au calculat majorări de întârziere în sumă totală de lei. [...]

Datorită nevirării în termen a TVA de plată, stabilită suplimentar, în baza prevederilor art. 120¹ din OG 92/2003 republicată, s-au calculat penalități de întârziere, în sumă totală de lei. [...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr. din 2016** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. la S.C. "....." S.A. din, jud., a avut ca obiectiv verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01 octombrie 2012 - 30 iunie 2014 și a impozitului pe profit pentru perioada 01 octombrie 2013 - 31 decembrie 2013. Refacerea inspecției fiscale pentru obligațiile de mai sus a fost dispusă de către D.G.R.F.P. Ploiești prin Decizia nr. 715 din 08.10.2015 privind soluționarea contestației formulată de S.C. "....." S.A., prin care s-a desființat parțial Decizia de impunere nr. din2014 pentru suma de lei reprezentând TVA de plată (..... lei), accesorii aferente TVA de plată (..... lei), impozit pe profit (..... lei) și accesorii aferente impozitului pe profit (..... lei).

În urma refacerii inspecției fiscale, au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sumă totală de lei, din care lei TVA de plată și lei dobânzi și penalități de întârziere aferente TVA de plată (..... lei + lei).

TVA de plată în sumă de lei este constituită din:

- lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de utilaje de la S.C. A S.R.L. pentru care, în baza prevederilor art. 145 alin.(1¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală nu s-a acordat dreptul de deducere;

- lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri imobile (teren) de la S.C. P S.R.L. (..... lei) și S.C. M S.R.L. (..... lei) pentru care, în baza prevederilor art. 11 alin.(1) și art. 134¹ alin.(6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la inspecția fiscală nu s-a acordat dreptul de deducere.

Constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. din 2016, act administrativ fiscal contestat de societatea comercială.

Precizăm că societatea comercială a contestat și Raportul de inspecție fiscală nr. din 2016, însă acesta nu este un act administrativ fiscal, deci nu este susceptibil a fi contestat.

A) Referitor la aspectele procedurale contestate

- Societatea comercială susține că A.J.F.P. "a efectuat un alt control fără să țină cont de punctul 3 din DECIZIA nr.715 din 08 octombrie 2015."

În fapt, la punctul 3 din Decizia nr. 715 din 08 octombrie 2015 emisă de D.G.R.F.P. Ploiești în soluționarea contestației formulată de S.C. "....." S.A., s-a dispus "Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr./..... 2014 pentru suma totală de lei [...] urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele prezentei decizii de soluționare."

Soluția de desființare a fost pronunțată în baza art. 216 alin. (3) și (3¹) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: "(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare."

coroborat cu precizările pct.11.6 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.2906/2014: "11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente."

Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că urmare a unei decizii de desființare pronunțată în soluționarea contestației se reface inspecția fiscală, acțiune ce presupune deplasarea echipei de inspecție fiscală la sediul contribuabilului verificat în scopul analizării tuturor documentelor relevante în speța în cauză. Nu se poate întocmi un nou act administrativ fiscal fără a se efectua un alt control fiscal, așa cum eronat solicită societatea contestatară.

- Societatea comercială susține că "*organul de control a încălcat prevederile OG 92/2003 [...]*", respectiv: noul act administrativ fiscal a fost emis după mai mult de 30 de zile de la comunicarea deciziei de desființare, în actele administrative încheiate în data de2016 au fost consemnate operațiuni care au avut loc ulterior încheierii controlului fiscal din perioada 01.01.2011 - 30.06.2014 iar în Raportul de inspecție fiscală se precizează că S.C. S.A. nu a transmis, la solicitarea organului de control, contestația la Decizia nr. 715/08.10.2015.

În fapt, Decizia nr. 715 din 08.10.2015 emisă de D.G.R.F.P. Ploiești în soluționarea contestației formulată de S.C. "....." S.A. a fost comunicată A.J.F.P. în data de 16.10.2015. Urmare acestei decizii, prin formularul "*Solicitarea delegării de competență*" nr. din 22.10.2015, A.J.F.P. - Inspecție Fiscală a solicitat delegarea de competență pentru verificarea TVA, pe perioada 01.10.2012 - 30.06.2014. Acordul privind delegarea de competență a fost aprobat de către A.J.F.P. ... - Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, sub nr..... din 20.11.2015, avizat de către D.G.R.F.P. Ploiești și transmis la A.J.F.P. - Inspecție Fiscală cu adresa nr. din 27.11.2015. În vederea refacerii inspecției fiscale, a fost emis Ordinul de serviciu nr. din 02.12.2015, iar în data de 03.12.2015 echipa de inspecție fiscală s-a prezentat la domiciliul fiscal al S.C. S.A.. Administratorul societății a refuzat să pună la dispoziția echipei de inspecție fiscală registrul unic de control și documentele financiar-contabile solicitate, astfel că a fost întocmit Procesul verbal din data de 03.12.2015 (înregistrat la A.J.F.P. sub nr...../21.12.2015), în care s-a consemnat data începerii inspecției fiscale, respectiv data de 03.12.2015.

Întrucât administratorul S.C. S.A. a refuzat să colaboreze cu echipa de inspecție fiscală, a fost necesară solicitarea de informații la organul fiscal teritorial, respectiv A.J.F.P., perioada de inspecție fiscală fiind astfel prelungită până la data de2016, când s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. din2016 și Decizia de impunere nr. din2016.

Rezultă așadar că inspecția fiscală a fost declanșată în termenul de 30 de zile de la comunicarea deciziei de soluționare a contestației, iar încheierea acesteia în data de2016 a fost cauzată de motive obiective.

Precizăm că legislația în materie nu prevede o sancțiune pentru nerefacerea inspecției fiscale în termenul de 30 de zile de la comunicarea deciziei de soluționare.

În Raportul de inspecție fiscală nr. din2016 se face referire la operațiuni care privesc strict perioada pentru care s-a refăcut controlul, respectiv perioada 01.10.2012 - 30.06.2014. Referiri la perioada 2015 - 2015 s-au făcut cu privire la actele administrative fiscale întocmite la partenerii de afaceri ai S.C. S.A., și nu la operațiuni efectuate în această perioadă de către S.C. S.A., astfel că în mod eronat societatea comercială susține că a fost extinsă perioada supusă inspecției fiscale.

Prin adresa nr. din 07.12.2015, A.J.F.P. - Inspecție Fiscală a solicitat S.C. S.A. să comunice dacă a atacat la instanța de contencios administrativ Decizia nr.715/08.10.2015, iar în caz afirmativ, să transmită contestația.

Așa cum rezultă din documentele anexate dosarului cauzei, S.C. S.A. a formulat acțiune împotriva Deciziei nr.715/08.10.2015 emisă de D.G.R.F.P. Ploiești, transmisă la Tribunalul în data de 02.02.2016 (conform facturii nr...../02.02.2016 emisă de CN Poșta Română S.A.), ulterior datei de finalizare a inspecției fiscale, respectiv2016 când a avut loc discuția finală cu contribuabilul verificat.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că susținerile societății comerciale nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației.

B) Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. din 2016

a) Cu privire la TVA în sumă de lei aferentă achizițiilor de utilaje de la S.C. A S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2013, S.C. "....." S.A. a înregistrat în evidența contabilă achiziții de utilaje în baza facturilor nr...../29.11.2013, nr...../29.11.2013 și nr...../29.11.2013 în valoare totală de lei, emise de furnizorul S.C. A S.R.L. din

Din suma totală de lei, societatea cumpărătoare a achitat suma de lei, respectiv:

- în luna noiembrie 2013: lei - cu OP nr...../29.11.2013;

- în luna ianuarie 2014: lei - cu OP nr...../08.01.2015; lei - cu OP nr...../15.01.2014 și lei - cu OP nr...../16.01.2014.

Conform Jurnalului de cumpărări, balanței de verificare și decontul de TVA aferente lunii noiembrie 2013, S.C. "....." S.A. a dedus întreaga valoare a TVA înscrisă în cele trei facturi, respectiv suma totală de lei (..... lei + lei + lei).

Conform datelor înscrise în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, furnizorul S.C. A S.R.L. (CUI RO) a aplicat sistemul "TVA la încasare" în perioada 26 septembrie 2013 - 01 ianuarie 2014.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, aferent achizițiilor de utilaje de la un furnizor care aplică sistemul "TVA la încasare", S.C. "....." S.A. avea drept de deducere doar pentru TVA în sumă de lei - corespunzătoare sumelor achitate, stabilită astfel:

- pentru c/valoarea bunurilor achitate în luna noiembrie 2013, în sumă de lei, TVA cu drept de deducere este: lei x 24 : 124 = lei;

- pentru c/valoarea bunurilor achitate în luna ianuarie 2014, în sumă de lei, TVA cu drept de deducere este: lei x 24 : 124 = lei.

Pe cale de consecință, societatea comercială nu avea drept de deducere pentru diferența de TVA în sumă de lei (..... lei - lei) aferentă soldului în sumă de lei rămas neachitat la data de 31.01.2014 (conform fișei contului 404 "Furnizori de imobilizări", analitic A).

Însă, întrucât prin Decizia de impunere nr. /.....2014 (desființată parțial) echipa de inspecție fiscală a stabilit pentru această speță TVA fără drept de deducere în sumă de lei, iar conform pct. 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinului președintelui ANAF nr.2906/2014 (în vigoare până la data de 31.12.2015), respectiv pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinului președintelui ANAF nr.3741/2015 (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatarului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, la inspecția fiscală din data de2016 s-a stabilit că societatea comercială nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de lei aferentă contravalorii utilajelor achiziționate de la un furnizor care aplică sistemul "TVA la încasare", neachitată până la data inspecției fiscale anterioare.

Societatea comercială sustine următoarele:

- prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală nu sunt corect aplicate în cazul societății contestatate, întrucât debitoarea S.A. nu este înregistrată în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, ci este o persoană impozabilă în regimul normal de taxare;

- prevederea legală în baza căreia debitoarea S.A. a dedus TVA este art.145 alin.(1), (1¹) și (1²) din Codul fiscal;

- debitoarea S.A. a dedus corect TVA, afirmație justificată cu ordinul de plată nr...../29.11.2013 în sumă de lei, plata efectuată fiind mai mare decât TVA datorată (..... lei) pentru care organul de inspecție fiscală a amânat exigibilitatea;

- în textele de lege invocate de organul de control se vorbește doar de plata taxei, nicidecum despre plata întregii facturi, așa cum greșit a interpretat organul de control. SC S.A. a plătit taxa în ziua întocmirii facturii, acest lucru fiind convenit cu partenerul său de afaceri.

În drept, **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (forma valabilă la data tranzacției) prevede:

"**Art. 134²**. - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii [...]"

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a) se aplică sistemul TVA la încasare, respectiv exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, astfel: [...]

(7) În cazul facturilor emise de persoanele impozabile înainte de intrarea sau ieșirea în/din sistemul de TVA la încasare se aplică următoarele reguli: [...]

b) în cazul facturilor pentru contravaloarea totală a livrării de bunuri sau a prestării de servicii emise înainte de data ieșirii din sistemul de TVA la încasare, indiferent dacă acestea sunt ori nu încasate, pentru care faptul generator de taxă intervine după ieșirea din sistemul TVA la încasare, se continuă aplicarea sistemului, respectiv exigibilitatea taxei intervine conform alin. (3) și (5). [...].

(8) Pentru determinarea taxei aferente încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, care devine exigibilă potrivit prevederilor alin. (3), fiecare încasare totală sau parțială se consideră că include și taxa aferentă aplicându-se următorul mecanism de calcul pentru determinarea sumei taxei, respectiv $24 \times 100/124$, în cazul cotei standard, și $9 \times 100/109$ ori $5 \times 100/105$, în cazul cotelor reduse. [...]

Art. 145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

(1¹) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3)-(8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

Art. 146. - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare."

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin **H.G. nr. 44/2004**, cu modificările și completările ulterioare (forma valabilă la data tranzacției) precizează:

"45. - (8) [...]. În situația în care furnizorul/prestatorul este înscris în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare la data emiterii unei facturi, dar omite să înscrie mențiunea "TVA la încasare", deși operațiunea respectivă nu este exclusă de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (6) din Codul fiscal, beneficiarul are obligația să exercite dreptul de deducere în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal.

(11) Pentru determinarea taxei deductibile în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal aferente plății contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii se aplică procedeul de calcul prevăzut la art. 134² alin. (8) din Codul fiscal."

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de lei, întrucât:

În cazul achizițiilor efectuate de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare, dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate a fost plătită furnizorului său (art.145 alin.(1¹) din Codul fiscal).

Pentru exercitarea dreptului de deducere, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească anumite condiții, respectiv să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare (art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal).

Chiar dacă societatea beneficiară nu aplică sistemul TVA la încasare, în cazul în care primește o factură de la un furnizor care aplică acest sistem dar a omis să înscrie pe factură mențiunea "TVA la încasare", are obligația verificării furnizorului în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare (pct. 45 alin. (8) din Normele metodologice). Evidența agenților economici care aplică sistemul TVA la încasare este informație publică și se găsește pe site-ul ANAF.

Pentru determinarea taxei deductibile aferente plății contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri se consideră că fiecare plată totală sau parțială include și taxa aferentă, aplicându-se următorul mecanism de calcul pentru determinarea sumei taxei, respectiv: $24 \times 100/124$ în cazul cotei standard (pct. 45 alin. (11) din Normele metodologice).

Astfel, întrucât la data emiterii facturilor - 29 noiembrie 2013, furnizorul S.C. A S.R.L. a aplicat sistemul TVA la încasare (conform datelor înscrise în Registrul persoanelor impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, existent pe site-ul ANAF), dreptul de deducere a TVA

afereză achizițiilor este amânat pentru beneficiarul S.C. S.A. până la data plății bunurilor achiziționate.

Nu are relevanță faptul că beneficiarul S.C. S.A. nu aplică sistemul TVA la încasare, legislația mai sus citată precizând cu claritate că pentru orice persoană impozabilă care achiziționează bunuri sau servicii de la furnizori/prestatori care aplică sistemul TVA la încasare, dreptul de deducere a TVA aferentă este amânat până la momentul plății.

Art. 145 alin.(1¹) din Codul fiscal face trimitere la art. 134² din același act normativ, unde se vorbește de "contravaloarea integrală sau parțială a livrării de bunuri ori a prestării de servicii" și nu doar de TVA aferentă acestora. De altfel, pct. 45 alin.(11) din Normele metodologice, dat în aplicarea art.145 din Codul fiscal, precizează că pentru determinarea taxei deductibile în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal, afereză plății contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, se aplică procedeul de calcul prevăzut la art. 134² alin. (8) din Codul fiscal, iar la art. 134² alin. (8) din Codul fiscal se prevede că pentru determinarea taxei afereză încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, care devine exigibilă potrivit prevederilor alin. (3), fiecare încasare totală sau parțială se consideră că include și taxa aferentă.

Astfel, societatea comercială este în eroare afirmând că legiuitorul a făcut trimitere doar la plata taxei și nicidecum la plata întregii facturi.

Societatea contestatară afirmă că la data achiziției bunurilor, respectiv la data de 29.11.2013, cu OP nr./29.11.2013 în sumă de lei a achitat integral furnizorului său TVA aferentă achizițiilor, lucru convenit cu partenerul său de afaceri.

Însă, convenția dintre doi parteneri de afaceri nu poate excede unei prevederi legale și, așa cum am arătat mai sus, legiuitorul a prevăzut cu claritate că fiecare încasare/plată parțială se consideră că include și taxa aferentă.

Față de cele de mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

b) Cu privire la TVA în sumă de lei afereză achizițiilor de bunuri imobile (teren) de la S.C. M S.R.L. (.... lei) și S.C. P S.R.L. (..... lei)

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2013 S.C. "....." S.A. a înregistrat în evidența contabilă și a dedus TVA în sumă totală de lei astfel:

- în baza facturii seria nr. din 24.12.2013 emisă de furnizorul **S.C. M S.R.L.**, în valoare totală de lei din care TVA în sumă de lei, reprezentând contravaloare teren agricol în suprafață de mp;

- în baza facturii seria nr. din 24.12.2013 emisă de furnizorul **S.C. P S.R.L.**, în valoare totală de lei din care TVA în sumă de lei, reprezentând contravaloare teren agricol în suprafață de mp.

Ulterior emiterii celor două facturi din decembrie 2013, respectiv în luna aprilie 2014, au fost încheiate contracte de vânzare între S.C. M S.R.L., respectiv S.C. P S.R.L., în calitate de vânzători și S.C. "....." S.A. în calitate de cumpărător, astfel:

- Contractul de vânzare nr...../11.04.2014 încheiat cu S.C. M S.R.L., pentru suprafața de mp teren arabil - **mai puțin cu mp față de suprafața înscrisă în factura nr./24.12.2013**, prețul de vânzare fiind de euro fără TVA;

- Contractul de vânzare nr./11.04.2014 încheiat cu S.C. P S.R.L., pentru suprafața de mp teren arabil, prețul de vânzare fiind de euro fără TVA și Contractul de vânzare nr./11.04.2014 încheiat cu S.C. P S.R.L., pentru suprafața de mp teren arabil, prețul de vânzare fiind de euro fără TVA - **suprafața totală din cele două contracte fiind mai mică cu mp decât suprafața înscrisă în factura nr./24.12.2013.**

Din verificarea datelor din aplicațiile informatice existente la nivelul A.N.A.F., cu privire la cei doi contribuabili vânzători, au rezultat următoarele:

- **S.C. M S.R.L.** are ca asociat unic și administrator pe domnul N.I., care este fiul administratorului S.C. S.A., domnul N.T..

Societatea comercială a fost declarată inactivă din data de 15.10.2013, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, iar începând cu data de 12.12.2013 a fost reactivată.

Societatea comercială a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioada 25.05.2011 - 01.08.2012, iar începând cu data de 23.12.2013 s-a reînregistrat ca plătitor de TVA și a aplicat sistemul "TVA la încasare" în perioada 23.12.2013 - 01.04.2014.

În scopul emiterii cu TVA a facturii seria nr. /24.12.2013, societatea a depus la A.J.F.P. Notificarea nr. /12.12.2013 privind opțiunea de taxare a operațiunilor de vânzare de terenuri, prevăzute de art. 141, alin. (2), lit. f) din Codul Fiscal.

În luna aprilie 2015, S.C. M S.R.L. a depus la organul fiscal teritorial decontul de TVA nr. INTERN-.....-2015/27.04.2015, afereant lunii martie 2015, în care a înscris, la rândul 17 "*Total taxă colectată*" - coloana "*Valoare*", suma de (-) lei, iar la coloana "*TVA*", suma de (-) lei, înregistrare care reprezintă anularea operațiunii de vânzare cu TVA a terenului agricol consemnată în factura seria nr. /24.12.2013. Prin același decont de TVA, S.C. M S.R.L. a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA în valoare de lei (din care lei reprezintă TVA colectată, înscrisă în factura seria nr. /24.12.2013, anulată în luna martie 2015).

- **S.C. P S.R.L.** are ca asociat unic și administrator pe doamna N.M., care este soția administratorului S.C. S.A., domnul N.T..

Societatea comercială a fost declarată inactivă din data de 30.09.2013, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative, iar începând cu data de 04.12.2013 a fost reactivată.

Societatea comercială a fost înregistrată ca plătitoare de TVA în perioada 09.07.2010 - 01.02.2013, iar începând cu data de 06.12.2013 s-a reînregistrat ca plătitor de TVA și aplică sistemul "TVA la încasare" începând cu data de 06.12.2013.

În scopul emiterii cu TVA a facturii seria nr. /24.12.2013, societatea a depus la S.F.M. Notificarea nr. /12.12.2013 privind opțiunea de taxare a operațiunilor de vânzare de terenuri, prevăzute de art. 141, alin. (2), lit. f) din Codul Fiscal.

În luna aprilie 2015, S.C. P S.R.L. a depus la organul fiscal teritorial decontul de TVA nr. INTERN-.....-2015/27.04.2015, afereant lunii martie 2015, în care a înscris la rândul 17 "*Total taxă colectată*" - coloana "*Valoare*", suma de (-) lei, iar la coloana "*TVA*", suma de (-) lei, care reprezintă înregistrarea anulării operațiunii de vânzare cu TVA a terenului agricol consemnată în factura seria nr. /24.12.2013. Prin același decont de TVA, S.C. P S.R.L. a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA în valoare de lei (din care lei reprezintă TVA colectată, înscrisă în factura seria nr. /24.12.2013, anulată în luna martie 2015).

Din analiza înscrisurilor transmise de către A.J.F.P., echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

- În Raportul de inspecție fiscală nr. /.....2015 încheiat de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la **S.C. M S.R.L.**, s-au consemnat următoarele:

"Din verificarea efectuată s-a constatat că SC M SRL a evidențiat, în luna decembrie 2013, vânzarea unor terenuri, în suprafață totală de mp, pentru care a întocmit factura nr...../24.12.2013, în valoare totală de lei, din care TVA colectată în sumă de lei, emisă către SC SA [...]"

În luna martie 2015, evidențiază factura nr...../25.03.2015 în valoare totală de (-.....) lei, reprezentând "teren agricol în suprafață de mp", către SC SRL Contribuabilul a prezentat ca document justificativ pentru emiterea facturii nr...../24.12.2013, Antecontractul de vânzare sub condiție nr...../27.11.2013 [...]"

S-a luat notă explicativă împuternicitului societății, d-nei F.E., prin care echipa de inspecție fiscală solicită o explicație a emiterii facturii de stornare a vânzării terenurilor, respectiv facturii nr...../25.03.2015. La această întrebare d-na împuternicit F.E. explică faptul că, urmare a inspecției fiscale efectuate de AJFP prin Raportul de inspecție fiscală/.....2014, la SC SA, nu s-a dat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei din factura/24.12.2013, în valoare totală de lei, ca urmare a faptului că imobilul care face obiectul facturii, (terenul în suprafață de mp), nu a fost intabulat în cartea funciară. Nefăcând dovada transferului dreptului de proprietate, nu s-a admis deductibilitatea TVA, aceasta fiind neexigibilă până la data intabulării imobilului care atestă calitatea de proprietar al cumpărătorului SC SA [...]. Deoarece intabularea terenului este o procedură de lungă durată, și pentru că prin Decizia de impunere nr...../.....2014 organul fiscal a stabilit în sarcina SC SA să plătească TVA și penalități aferente tranzacției cu terenul, s-a procedat la corectarea erorii de evidențiere a TVA deductibilă la achiziția terenului, prin stornarea facturii de vânzare de la SC M SRL, așa cum a constatat și impus organul de inspecție fiscală prin RIF/.....2014. [...]"

Terenul care face obiectul facturii nr...../24.12.2013, a fost achiziționat de SC M SRL, în baza a două antecontracte de vânzare-cumpărare, după cum urmează:

- antecontract de vânzare-cumpărare FN încheiat în data de 10.10.2013, între N.M. [...], N.T. [...], în calitate de vânzători și SC M SRL, în calitate de cumpărător;

- *antecontract de vânzare-cumpărare nr...../10.10.2013, între B.A. [...], B.N. [...], în calitate de vânzători și SC M SRL, în calitate de cumpărător;*

Așa cum rezultă din condiția suspensivă prevăzută în Antecontractul de vânzare sub condiție nr...../27.11.2013, dreptul de proprietate asupra terenului care face obiectul acestui contract nu a fost transmis de la cei patru vânzători, persoane fizice, către cumpărătorul SC M SRL și prin urmare nici prin vânzarea către S.C. SRL, prin factura nr...../24.12.2013 nu s-a transmis cumpărătorului SC SA, dreptul de proprietate asupra terenului. [...]."

- În Raportul de inspecție fiscală nr./.....2015 încheiat de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la **S.C. P S.R.L.**, s-au consemnat următoarele:

"În cursul inspecției fiscale parțiale efectuată la S.C. P S.R.L. [...] pentru soluționarea decontului cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, organele de inspecție fiscală au constatat că între contribuabilul verificat și SC SA au avut loc tranzacții economice constând în vânzarea unui teren agricol în suprafață de m pătrați efectuate cu factura nr./24.12.2013, în sumă totală de lei, baza impozabilă în sumă de lei și TVA aferentă în sumă de lei. [...]

Ulterior a fost întocmită și factura nr./25.03.2015, în sumă totală de (-..... lei), baza impozabilă în sumă de (-..... lei) și TVA aferentă în sumă de (-..... lei).

Facem precizarea că între cele două societăți există relații de afiliere în sensul că d-na N.M., asociat unic și administrator la S.C. P S.R.L. [...] este soția d-lui N.T., administrator la S.C. S.A. [...].

S-a întocmit [...] Procesul verbal nr./.....2015, [...].

Din Procesul verbal nr./.....2015, reiese că, facturile emise de SC P SRL, menționate mai sus, au fost înregistrate în evidența contabilă a SC SRL, precum și faptul că terenul achiziționat de la SC P SRL conform Contractului de vânzare-cumpărare nr./11.04.2014, a fost dat în arendă la SC V SRL și SC M SRL Deasemenea, din procesul verbal menționat mai sus reiese că, prin adresa nr./.....2015, Primăria comunei comunică faptul că, în evidențele Registrului agricol, la rolul agricol, vol. I, TIP A, SC SRL figurează înregistrată cu suprafața de ha începând cu data de 15.06.2015, înregistrare făcută în baza Contractului de vânzare cumpărare nr./11.04.2014."

În Antecontractul de vânzare-cumpărare sub condiție nr./27.11.2013, care a stat la baza emiterii facturii nr./24.12.2013, este prevăzută următoarea condiție suspensivă: *"Întrucât în privința terenului ce face obiectul prezentului antecontract promitenta vânzătoare nu a finalizat procedura de cumpărare de la N.T. și N.M., urmând a fi obținută în instanță o hotărâre care să valoreze drept act de vânzare cumpărare în formă autentică, prezentul contract produce efecte și se consolidează retroactiv numai după obținerea unei hotărâri judecătorești, în condițiile arătate mai sus, care va consolida dreptul de proprietate al promitentei vânzătoare".*

Astfel, concluzia echipei de inspecție fiscală a fost aceea că dreptul de proprietate asupra terenului care face obiectul acestui contract nu a fost transmis de la cei doi vânzători persoane fizice, către cumpărătorul S.C. P S.R.L. și, prin urmare, nici prin Contractele de vânzare nr...../11.04.2014 și nr...../11.04.2014 și factura nr./24.12.2013 nu s-a transmis cumpărătorului S.C. S.A. dreptul de proprietate asupra terenului.

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă totală lei (..... lei + lei) înscrise în facturile de achiziție teren agricol emise de furnizorii S.C. M S.R.L. și S.C. P S.R.L., întrucât:

S-a considerat că administratorii celor trei societăți comerciale implicate în tranzacții, persoane afiliate (soț, soție, fiu), au creat un circuit prin care s-au derulat tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

Circuitul creat este următorul:

S.C. M S.R.L. și S.C. P S.R.L., care au asociat unic și administrator pe N.I. - fiul, respectiv pe N.M. - soția administratorului S.C. S.A., N.T., au achiziționat terenuri agricole de la persoanele fizice N.T. și N.M..

În luna decembrie 2013, S.C. M S.R.L. și S.C. P S.R.L. au fost reactivat, reînregistrate ca plătitoare de TVA și au depus notificare privind taxarea operațiunilor de vânzare a terenurilor respective.

În aceeași lună, S.C. M S.R.L. a emis factura seria nr...../24.12.2013 în valoare totală de lei din care TVA în sumă de lei, iar S.C. P S.R.L. a emis factura seria nr./24.12.2013 în valoare totală de lei din care TVA în sumă de lei, în baza cărora S.C. S.A. a dedus TVA în sumă totală de lei (..... lei + lei).

La data emiterii respectivelor facturi, nu erau încheiate contracte de vânzare-cumpărare, ci doar antecontracte de vânzare-cumpărare sub condiție, în care se prevede: *"Prezentul contract produce efecte și se consolidează retroactiv numai după obținerea unei hotărâri*

judecătorești, în condițiile arătate mai sus, care va consolida dreptul de proprietate al promitentei vânzătoare”.

Prin urmare, vânzătorii și cumpărătorul știau, la data emiterii facturilor, că respectivele tranzacții nu sunt posibile, deoarece nu era îndeplinită condiția suspensivă.

Ca urmare a deducerii TVA în sumă totală de lei, S.C. S.A. a evitat plata TVA în sumă de lei, cât s-ar fi înregistrat, cumulat, în luna decembrie 2013, dacă nu ar fi dedus TVA (..... lei – lei, care reprezintă soldul TVA de rambursat, declarat de către contribuabil prin Decontul de TVA nr. INTERN-.....-2014/27.01.2014, aferent lunii decembrie 2013, rândul 42).

Chiar în cazul în care tranzacțiile respective ar fi avut un conținut economic, s-a considerat că S.C. S.A. nu are drept de deducere a TVA în sumă de lei ca o consecință a condiției suspensive prevăzută în Antecontractele de vânzare-cumpărare nr...../27.11.2013 și nr...../27.11.2013. Dreptul de proprietate asupra terenurilor care fac obiectul contractelor nu a fost transmis de la cei patru vânzători persoane fizice, către cumpărătorul S.C. M S.R.L., respectiv cumpărătorul S.C. P S.R.L. și, prin urmare, nici prin vânzarea respectivelor terenuri agricole către S.C. S.A. nu s-a transmis acestei societăți dreptul de proprietate asupra terenului, întrucât nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală hotărârile judecătorești rămase definitive, menționate în antecontractele de vânzare-cumpărare sub condiție și, de asemenea, terenurile respective nu au fost intabulate pe numele societății S.A..

Societatea comercială sustine următoarele:

- S.C. S.A. are dreptul de deducere a TVA în sumă totală de lei, întrucât deține contracte de vânzare-cumpărare și facturi fiscale întocmite conform art. 155 alin.(5) din Codul fiscal;

- organul de control a reținut în mod eronat că dovada dreptului de proprietate asupra terenurilor o reprezintă înscrierea în cartea funciară. În realitate, potrivit dispozițiilor art.1674 din Codul civil, proprietatea se strămută de drept cumpărătorului din momentul încheierii contractului, chiar dacă bunul nu a fost predat ori prețul nu a fost plătit încă;

- terenurile au fost predate noului proprietar, S.A., la momentul întocmirii facturilor.

În drept, **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art.11. - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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."

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia 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.

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 recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al 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 hotărâre), 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 hotărâre). 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 hotărâre).

La paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, 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.

În sfârșit, 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 aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii 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 bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că bunurile au fost achiziționate efectiv și sunt în folosul operațiunii 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 pentru justificarea dreptului de deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

În raport de documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspecție fiscală și susținerile societății contestată, se rețin următoarele:

1) În luna decembrie 2013 S.C. S.A. și-a dedus TVA în sumă de lei înscrisă în factura nr. /24.12.2013 (valoare totală lei) emisă de **S.C. M S.R.L.**, reprezentând contravaloare teren agricol în suprafață de mp. Contravaloarea facturii a fost achitată astfel: prin procesul verbal pentru stingerea și preluarea reciprocă a datoriilor încheiat în data de 05.02.2014 s-a achitat suma de lei, iar diferența în sumă de lei a fost achitată prin bancă în data de 12.11.2014.

La data emiterii facturii, între cele două părți era încheiat **Antecontractul de vânzare sub condiție atestat sub nr. din 27 noiembrie 2013** de Cabinetul Individual de Avocatură "....." prin care S.C. M S.R.L. se obligă să vândă către S.C. S.A. imobilul teren agricol în suprafață totală de mp. Conform înscrierilor din acest document, "*Terenul ce face obiectul prezentului antecontract a făcut obiectul unor antecontracte fiind contractat de la numiții N.T. și N.M. respectiv B.A. și B.N., la data de 10 octombrie 2013, prin antecontractele nr. încheiate la Cabinetul Individual de Avocatură ".....", **procedura de vânzare urmând a fi finalizată pe cale judecătorească, prezentul contract fiind încheiat sub condiția suspensivă descrisă mai jos.***"

Condiția suspensivă este următoarea: "*Întrucât în privința terenului ce face obiectul prezentului antecontract promitentă vânzătoare nu a finalizat procedura de cumpărare de la N.T. și N.M. respectiv B.A. și B.N., urmând a fi obținută în instanță o hotărâre care să valoreze drept act de vânzare cumpărare în formă autentică, **prezentul antecontract produce efecte și***"

se consolidează retroactiv numai după obținerea unei hotărâri judecătorești în condițiile arătate mai sus, care va consolida dreptul de proprietate al promitentei vânzătoare."

Conform **Antecontractelor de vânzare încheiate în data de 10 octombrie 2013** între N.M. și N.T., respectiv B.A. și B.N. - în calitate de vânzători și S.C. M S.R.L. - în calitate de cumpărător, terenurile agricole ce fac obiectul antecontractelor au fost dobândite de N.M. și N.T., respectiv B.A. și B.N. prin cumpărare de la diverse persoane fizice, în baza unor contracte de vânzare autentice.

Ulterior emiterii facturii din data de 24.12.2013, între S.C. M S.R.L. - în calitate de vânzător și S.C. S.A. - în calitate de cumpărător a fost încheiat **Contractul de vânzare autenticat sub nr. din 11 aprilie 2014** de Biroul Individual Notarial, având ca obiect vânzarea dreptului de proprietate asupra terenului arabil extravilan în suprafață totală de mp. Din acest document se rețin următoarele: "*Noi părțile declarăm că pentru terenul ce face obiectul prezentului contract de vânzare nu este întocmită documentația cadastrală, dreptul de proprietate nefiind înscris în cartea funciară și suntem de acord să încheiem în aceste condiții prezentul contract de vânzare, cunoscând faptul că acesta este inopozabil părților [...].*"

2) În luna decembrie 2013 S.C. S.A. și-a dedus TVA în sumă de lei înscrisă în factura nr./24.12.2013 emisă de **S.C. P S.R.L.**, reprezentând contravaloare teren agricol în suprafață de mp.

La data emiterii facturii, între cele două părți era încheiat **Antecontractul de vânzare sub condiție atestat sub nr. din 27 noiembrie 2013** de Cabinetul Individual de Avocatură "....." prin care S.C. P S.R.L. se obligă să vândă către S.C. S.A. imobilul teren agricol în suprafață totală de mp. Conform înscrierilor din acest document, "*Terenul ce face obiectul prezentului antecontract a făcut obiectul unor antecontracte fiind contractat de la numiții N.T. și N.M., la data de 10 octombrie 2013, prin antecontractele nr. încheiate la Cabinetul Individual de Avocatură ".....", procedura de vânzare urmând a fi finalizată pe cale judecătorească, prezentul contract fiind încheiat sub condiția suspensivă descrisă mai jos.*"

Condiția suspensivă este următoarea: "*Întrucât în privința terenului ce face obiectul prezentului antecontract promitenta vânzătoare nu a finalizat procedura de cumpărare de la N.T. și N.M., urmând a fi obținută în instanță o hotărâre care să valoreze drept act de vânzare cumpărare în formă autentică, prezentul antecontract produce efecte și se consolidează retroactiv numai după obținerea unei hotărâri judecătorești în condițiile arătate mai sus, care va consolida dreptul de proprietate al promitentei vânzătoare.*"

Ulterior emiterii facturii din data de 24.12.2013, între S.C. P S.R.L. - în calitate de vânzător și S.C. S.A. - în calitate de cumpărător au fost încheiate două contracte, astfel:

- **Contractul de vânzare autenticat sub nr. din 11 aprilie 2014** de Biroul Individual Notarial, având ca obiect vânzarea dreptului de proprietate asupra terenului arabil extravilan în suprafață totală de mp, teren dobândit prin cumpărare de la N.T. conform Contractului de vânzare autenticat sub nr. din 11 aprilie 2013 de Biroul Individual Notarial, iar acesta la rândul său, ca bun propriu, prin moștenire.

- **Contractul de vânzare autenticat sub nr. din 11 aprilie 2014** de Biroul Individual Notarial, având ca obiect vânzarea dreptului de proprietate asupra terenului arabil extravilan în suprafață totală de mp, teren dobândit prin cumpărare de la N.T. și N.M. conform Contractului de vânzare autenticat sub nr. din 11 aprilie 2013 de Biroul Individual Notarial, iar aceștia la rândul lor, prin cumpărare de la diverse persoane fizice, în baza contractelor de vânzare autentice.

Din aceste două documente se rețin următoarele: "*Noi părțile declarăm că pentru terenul ce face obiectul prezentului contract de vânzare nu este întocmită documentația cadastrală, dreptul de proprietate nefiind înscris în cartea funciară și suntem de acord să încheiem în aceste condiții prezentul contract de vânzare, cunoscând faptul că acesta este inopozabil părților [...].*"

Față de cele de mai sus, rezultă că S.C. S.A. a dedus TVA în sumă totală de lei aferentă facturii nr. din 24.12.2013 emisă de S.C. M S.R.L. (..... lei) și facturii nr. din 24.12.2013 emisă de S.C. P S.R.L. (..... lei) în baza unor documente care nu îndeplinesc

condițiile prevăzute de lege pentru încheierea în mod valid a acestora, întrucât bunurile vândute (teren agricol) nu sunt proprietatea vânzătorilor.

Astfel, așa cum rezultă din condiția suspensivă prevăzută în Antecontractele de vânzare sub condiție nr. din 27.11.2013 și nr. din 27.11.2013, dreptul de proprietate asupra terenului ce face obiectul antecontractelor nu a fost transmis de la cei patru vânzători persoane fizice - N.T., N.M., B.A. și B.N., către cumpărătorii S.C. M S.R.L., respectiv S.C. P S.R.L. și, prin urmare, nici prin vânzarea către S.C. S.A. nu s-a transmis dreptul de proprietate asupra terenurilor.

De altfel, chiar în cuprinsul Antecontractelor de vânzare sub condiție nr. din 27.11.2013 și nr. din 27.11.2013 se precizează: "*prezentul antecontract produce efecte și se consolidează retroactiv numai după obținerea unei hotărâri judecătorești în condițiile arătate mai sus, care va consolida dreptul de proprietate al promitentei vânzătoare*", iar până la data efectuării inspecției fiscale nu a fost prezentată o astfel de hotărâre judecătorească, deci cele două antecontracte menționate mai sus încă nu produc efecte.

Mai mult, ulterior emiterii facturilor nr. din 24.12.2013 și nr. din 24.12.2013, între S.C. S.A. și emitenții facturilor - S.C. M S.R.L., respectiv S.C. P S.R.L., au fost încheiate Contractele de vânzare autentificate sub nr. din 11.04.2014 și respectiv nr. din 11.04.2014 și nr. din 11.04.2014, având ca obiect vânzarea dreptului de proprietate asupra unei părți din terenul agricol care a fost facturat în luna decembrie 2013, însă, așa cum se precizează în cele două contracte, "*pentru terenul ce face obiectul prezentului contract de vânzare nu este întocmită documentația cadastrală, dreptul de proprietate nefiind înscris în cartea funciară și suntem de acord să încheiem în aceste condiții prezentul contract de vânzare, cunoscând faptul că acesta este inopozabil părților*".

Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 18. - *Obiectul publicității și modalitățile de realizare*

(1) *Drepturile, actele și faptele privitoare la starea și capacitatea persoanelor, cele în legătură cu bunurile care aparțin acestora, precum și orice alte raporturi juridice sunt supuse publicității în cazurile expres prevăzute de lege.*

(2) *Publicitatea se realizează prin cartea funciară, [...].*

Art. 22. - *Lipsa publicității. Sancțiuni*

(1) *Dacă formalitatea de publicitate nu a fost realizată, iar aceasta nu era prevăzută de lege cu caracter constitutiv, drepturile, actele, faptele sau alte raporturi juridice supuse publicității sunt inopozabile terților, afară de cazul în care se dovedește că aceștia le-au cunoscut pe altă cale.*

Art. 885. - *Dobândirea și stingerea drepturilor reale asupra imobilelor*

(1) *Sub rezerva unor dispoziții legale contrare, drepturile reale asupra imobilelor cuprinse în cartea funciară se dobândesc, atât între părți, cât și față de terți, numai prin înscrierea lor în cartea funciară, pe baza actului sau faptului care a justificat înscrierea.*

Art. 1.676. - *Strămutarea proprietății imobilelor*

În materie de vânzare de imobile, strămutarea proprietății de la vânzător la cumpărător este supusă dispozițiilor de carte funciară."

Față de aceste prevederi legale, rezultă că dreptul de proprietate asupra unui imobil se strămută la data înscrierii acestuia în cartea funciară. În lipsa formalității de publicitate prin cartea funciară, toate actele, faptele sau alte raporturi juridice supuse publicității sunt inopozabile terților.

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"Art. 128. - *Livrări de bunuri*

(1) *Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*

Art. 134¹. - *Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii [...].*

(6) *Pentru livrări de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. [...].*

Art. 145. - *Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]*

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

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

a) *operațiuni taxabile.*

Art. 146. - (1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

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

Față de aceste prevederi legale, rezultă că la data emiterii facturilor nr. din 24.12.2013 și nr. din 24.12.2013 nu a avut loc o livrare de bunuri, întrucât nu s-a realizat transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar, de la vânzătorii S.C. M S.R.L., respectiv S.C. P S.R.L., către cumpărătorul S.C. S.A. (de exemplu, cumpărătorul nu poate vinde terenurile agricole, întrucât nu are drept de proprietate asupra lor).

Facturile nr./24.12.2013 și nr./24.12.2013, chiar dacă îndeplinesc aspectul de formă (conțin toate informațiile prevăzute la art.155 din Codul fiscal), nu pot fi reținute ca documente justificative întrucât nu îndeplinesc aspectul de fond, respectiv operațiunile consemnate în aceste facturi nu sunt reale deoarece nu a avut loc o livrare a terenurilor agricole. Amintim că la baza emiterii facturilor au stat Anteconcontractele de vânzare sub condiție nr. din 27.11.2013 și nr. din 27.11.2013 încheiate cu promitenții vânzători S.C. M S.R.L., respectiv S.C. P S.R.L., anteconcontracte care nu produc efecte deoarece nu a fost consolidat dreptul de proprietate al promitentelor vânzătoare.

Contractele de vânzare nr. din 11.04.2014, respectiv nr. din 11.04.2014 și nr. din 11.04.2014 încheiate cu societățile vânzătoare M S.R.L., respectiv P S.R.L., ulterior întocmirii facturilor, nu au relevanță, acestea fiind inopozabile părților, tocmai pentru că dreptul de proprietate al vânzătorilor nu a fost înscris în cartea funciară.

Concluzionând cele prezentate mai sus, rezultă că S.C. S.A. nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de lei înscrisă în facturile nr./24.12.2013 emisă de S.C. M S.R.L. (..... lei) și nr./24.12.2013 emisă de S.C. P S.R.L. (..... lei), întrucât dreptul de deducere nu a fost dovedit cu documente.

Față de cele de mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

c) Cu privire la accesoriile în sumă de lei aferente TVA (..... lei dobânzi + lei penalități de întârziere), precizăm că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile art. 119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și, având în vedere cele prezentate la pct. a) și b) de mai sus și conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", acestea sunt legal datorate bugetului general consolidat de către societatea contestatară.

Față de cele de mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.A. din, împotriva Deciziei de impunere nr. din 2016 emisă de A.J.F.P., în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - TVA de plată;
- lei - accesorii aferente TVA de plată.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,