

DECIZIA nr. 1549 din 19 iulie 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.R.L.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. din 2016* emisă de A.J.F.P. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 2016.

S.C. "....." S.R.L. are sediul social în, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. și deține codul de înregistrare fiscală nr. RO Obiectul principal de activitate al societății îl reprezintă "*Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase*" - cod CAEN 111.

Obiectul contestației îl constituie suma de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

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:

"[...]. În perioada 2015 - 2016 societatea S.C. S.R.L. a achiziționat de la persoane fizice grâu de panificație pe care l-a procesat în moara proprie și pentru care a livrat făina și tărâța acestora. Grâul recepționat de la persoanele fizice a fost evidențiat în gestiunea societății prin întocmirea unei facturi de achiziție însoțită de nota de recepție și constatare diferențe și prin completarea fișei de magazie. Astfel a avut loc transferul de proprietate pentru cantitatea de grâu livrată lunar de la persoanele fizice la beneficiar, în speță S.C. S.R.L. Pentru acest motiv, societatea a considerat că se află în situația unei livrări de bunuri conform definiției de la legea 571/2003 (R) Art. 128 alin.(1) [...], respectiv de cereale conform legii 571/2003 (R) Art. 140 alin (2), lit. (g), pct. 1) [...], și pentru aceasta a aplicat cota redusă de 9% asupra bazei de impozitare reprezentând grâul recepționat de la persoanele fizice, începând cu septembrie 2013, și având ca și corespondent în Codul Fiscal din 2015 în vigoare de la 01.01.2016 Art. 270 alin (1), respectiv Art.271 alin (1) și Art. 291 alin (2) lit. e).

În mod eronat și abuziv, această livrare de bunuri (grâu consum) este considerată a fi o prestare de servicii de către organul fiscal care aplică astfel cota de tva de 24% până la 31.12.2015 și 20% începând cu 01.01.2016, nejustificată decât pentru a servi scopului de a impozita suplimentar societatea de la 9% la 24%, respectiv 20% pentru operațiunile efectuate de către societate ce se exprimă prin transfer de bunuri, bunuri exprimate în produse, produse ce sunt cuantificate cantitativ în Kg și în niciun caz servicii ce se pot cuantifica doar printr-un deviz de lucrări exprimate prin număr de ore și consumuri specifice.

Pentru toate cele precizate mai sus, solicităm restituirea sumei de lei reprezentând TVA colectată suplimentar pentru veniturile din activitatea de morărit pentru perioada 2015 - 2016 [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 2016 încheiat de A.J.F.P. la S.C. "....." S.R.L., care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr. din 2016**, s-au stabilit următoarele:

"[...] Taxa pe valoarea adăugată

[...] s-a constatat următoarea situație a taxei pe valoarea adăugată:

Suma negativă de TVA declarată lei;

Suma negativă a TVA stabilită la control lei;

TVA respinsă la control lei.

Suma de lei respinsă la control s-a datorat faptului că societatea a efectuat prestări servicii morărit către persoane fizice care achită contravaloarea prestărilor în natură (uium) calculând în mod eronat TVA în cotă de 9% și nu în cotă de 24% până la 31.12.2015 și 20% începând cu 01.01.2016. Astfel că în fiecare lună în care au fost efectuate aceste operațiuni, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea diferenței de TVA și fiind prezentate în anexa nr.4 la prezentul raport.

Societatea a încălcat prevederile art.137, alin.1, lit.a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare [...]. Deasemenea societatea a încălcat prevederile art. 140, alin.(1) din Legea 571/2003 [...]."

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.R.L. din, a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată pe perioada 01 aprilie 2015 - 29 februarie 2016, în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare aferent lunii februarie 2016.

Față de TVA în sumă de lei solicitată la rambursare, la inspecția fiscală s-a stabilit suplimentar TVA în sumă de lei, respinsă la rambursare și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de lei.

TVA stabilită suplimentar în sumă de lei reprezintă TVA colectată suplimentar pentru veniturile din prestări servicii de morărit, achitate în natură (uium), pentru care societatea a aplicat cota redusă de 9%, în loc de cota standard de 24% până la 31.12.2015, respectiv 20% începând cu 01.01.2016.

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.

Societatea comercială susține că în perioada aprilie 2015 - februarie 2016 a achiziționat de la persoane fizice grâu de panificație pe care l-a procesat în moara proprie și pentru care a livrat făină și tărâță acestora. Grâul recepționat de la persoanele fizice a fost evidențiat în gestiunea societății prin întocmirea unei facturi de achiziție, considerând că se află în situația unei livrări de bunuri și nu în situația unei prestări de servicii, așa cum au considerat organele de inspecție fiscală. Se susține că în mod eronat și abuziv pentru această livrare de bunuri (grâu comun), supusă cotei reduse de TVA de 9%, la inspecția fiscală s-a aplicat cota de TVA de 24% până la 31.12.2015 și 20% începând cu 01.01.2016.

În drept, **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până la 31.12.2015), prevede:

"Art. 129. - Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128 [...].

Art. 130. - Schimbul de bunuri sau servicii

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată. [...]

Art. 137. - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...].

Art. 140. - Cotele

(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse. [...]."

- **Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2016, prevede:

"Art. 271. - Prestarea de servicii

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

Art. 272. - Schimbul de bunuri sau servicii

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată. [...]

Art. 286. - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...].

Art. 291. - Cotele

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016; [...]."

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform prevederilor legale ale art. 129 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, respectiv art.271 din Legea nr. 227/2015, mai sus citate, se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128, respectiv art.270 din Codul fiscal (constituie o livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar).

De asemenea, în cazul schimbului de bunuri și servicii, conform prevederilor art. 130 din Legea nr. 571/2003, respectiv art.272 din Legea nr. 227/2015, se consideră că fiecare persoană a efectuat o livrare sau o prestare cu plată, fiecare operațiune din cadrul schimbului fiind tratată separat în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte.

Condiția referitoare la plată implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută, iar operațiunea este impozabilă în condițiile în care aceasta aduce un avantaj clientului, contrapartida obținută fiind aferentă avantajului primit, iar condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul ia forma unor bunuri sau servicii.

Din coroborarea celor expuse mai sus, se reține faptul că primirea de produse agricole, în schimbul prestărilor de servicii de morărit, constituie un schimb care implică o prestare de servicii (prestarea serviciilor de morărit), pentru o livrare de bunuri (produsele agricole remise drept plată), în care fiecare persoană impozabilă a efectuat o livrare de bunuri sau o prestare de serviciu cu plată.

Societatea contestatară și fiecare persoană beneficiară sunt considerate persoane impozabile distincte, care efectuează o livrare de bunuri și o prestare de servicii cu plată: societatea efectuează prestări de servicii de morărit în schimbul unei livrări de produse, iar persoanele fizice realizează o livrare de bunuri a cărei plată se realizează printr-o prestare de servicii.

Referitor la persoana obligată la emiterea unei facturi, art. 155 alin. (5) lit.a) din Legea nr.571/2003, respectiv art.319 alin.(6) lit.a) din Legea nr. 227/2015, precizează:

"Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate; [...]."

Societatea contestatară susține că a emis pentru cantitățile de cereale primite, o "*factură de achiziție*".

Însă, așa cum rezultă și din prevederile legale mai sus citate, obligatia emiterii unei facturi revine persoanelor impozabile care efectuează o livrare sau o prestare de servicii.

Rezultă așadar că susținerea societății contestatate privind faptul că a emis facturi pentru achizițiile de cereale, nu este reală.

Totodată, prestările de servicii de morărit au fost evidențiate în mod corect în contabilitatea societății prin evidențierea veniturilor stabilite, conform facturilor emise, în contul 704 "*Venituri din prestării servicii*".

Întrucât, conform prevederilor art. 140 din Legea nr. 571/2003, respectiv art. 291 din Legea nr. 227/2015, prestările de servicii de morărit nu sunt de natura celor menționate de cadrul legal la care se face aplicarea cotelor reduse de TVA, rezultă că pentru aceste prestări de servicii se aplică cota standard de taxă de 24% până la data de 31.12.2015, respectiv cota standard de 20% începând cu data de 01.01.2016.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că aferent veniturilor realizate din prestarea de servicii de morărit către diverse persoane fizice, societatea contestatară avea obligația să colecteze TVA prin aplicarea cotei standard (24% până la 31.12.2015, respectiv 20% începând cu 01.01.2016) și nu prin aplicarea cotei reduse (9%) așa cum eronat a procedat aceasta, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.R.L. 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 de lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

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