

DECIZIA nr. 4 din 12.01.2021 privind soluționarea
contestației formulată de **ABC SRL**, cu sediul în ... București,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR_REG_.....2020

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2020, înregistrată sub nr. MBR_REG_.....2020 de către Administrația Sector X a Finanțelor Publice cu privire la contestația ABC SRL, transmisă prin email în data de2020 și înregistrată sub nr.2020 și în original cu adresa înregistrată sub nr. MBR_REG_....29.12.2020.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX a/29.09.2020, emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX b/29.09.2020 și comunicată sub semnătură în data de2020, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de D lei, din care este contestată TVA în sumă de **S lei**.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

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

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SRL pentru perioada 01.11.2016-30.09.2019 în vederea soluționării DNOR nr. ... prin care societatea a solicitat rambursarea TVA în sumă de ... lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-SX b/29.09.2020, iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX a/29.09.2020, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de D lei, ceea ce a condus la diminuarea TVA solicitată la rambursare cu această sumă.

În privința diferenței de TVA în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta este aferentă unor servicii de curtaj facturate de BAM Î.I., neacceptată la deducere întrucât nu reflectă o stare de fapt reală în privința prestării serviciilor.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de S lei, arătând următoarele:

Societatea îndeplinește condițiile de deducere a TVA pentru serviciile de curtaj facturate de BAM Î.I. conform art. 297 alin. (1) și (4) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, iar prin decizia ÎCCJ nr. 1281/20.03.2015 instanța a arătat că

deductibilitatea TVA nu poate fi condiționată de existența altor documente justificative, cu excepția facturii.

În ceea ce privește reținerile organelor de inspecție fiscală în legătură cu caracterul artificial al serviciilor de curtaj și necesitatea acestora, societatea susține că mandatul acordat domnului CL pentru reprezentarea BAM Î.I. datează din anul 2013 și este anterior relațiilor contractuale salariale sau de mandat dintre persoana respectivă și societate. Obiectul contractului de curtaj l-a reprezentat încheierea de contracte de arendă pentru suprafața totală de 118,56 ha în perioada 01.12.2016-30.11.2017 pentru un preț de F euro + TVA / ha, iar organele fiscale au o poziție discreționară prin nerecunoașterea serviciilor prestate de BAM Î.I., deși au recunoscut dreptul de deducere pentru transferul culturilor agricole de pe suprafața celor 118,56 ha care a făcut obiectul contractului de curtaj.

Contractele de arendă nu pot face obiectul unei cesiuni conform Codului civil, iar fără aportul BAM Î.I. nu se putea face transferul contractelor, chiar dacă materializarea lui a fost făcută prin mandatarul CL, iar factura prezentată reprezintă o dovadă suficientă pentru prestarea serviciilor de curtaj. De asemenea, constatările și concluziile organelor fiscale cum că factura nu reflectă o stare de fapt reală, sunt subiective și tendențioase.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru serviciile de curtaj trebuie avute în vedere și reglementările UE și jurisprudența CEJ din cauzele C-90/02 și C123-330/87, C-95/07 și C-282/2012, astfel că sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate pentru TVA aferentă în sumă de S lei.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru serviciile de curtaj facturate de o întreprindere individuală, în condițiile în care persoana mandatată pentru prestarea serviciilor este și salariatul și administratorul societății, iar la momentul încheierii contractului potențialii proprietari de terenuri care urmau să încheie contracte de arendă cu societatea erau deja identificați și cunoscuți de societate prin achiziționarea culturilor agricole înființate pe terenurile deținute de proprietarii respectivi.

În fapt, societatea ABC SRL a desfășurat în perioada verificată activități agricole constând în cultivarea cerealelor și a plantelor oleaginoase pe raza localităților ..., ..., ... și ... din județul B....

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a achiziționat de la BAM Î.I. – CUI 27814949 servicii de curtaj în baza contractului de curtaj nr. 1/01.12.2016 și a anexei nr. 1/01.12.2016 pentru o suprafață de 118,56 ha, precum și culturi înființate de la aceeași persoană în baza contractului nr. 2/01.12.2016 pentru aceeași suprafață de 118,56 ha.

Obiectul contractului de curtaj îl reprezintă “curtierul urmează să acționeze pe seama beneficiarului ABC SRL pentru încheierea contractelor de arendă, aflate în zona de interes”. BAM Î.I. este reprezentată pentru semnarea contractului de către domnul CL, care este și administratorul societății începând cu data de 05.05.2016. Din consultarea bazei de date ANAF a rezultat că în anul 2016 principalii furnizori ai BAM Î.I. au fost societățile BTC SA și ATC SRL, care sunt persoane afiliate ale societății verificate ABC SRL. Societatea a prezentat și o

împuternicire din care reiese că domnul CL este împuternicit al BAM Î.I. în relația cu organele fiscale.

În condițiile în care prestatoarea BAM Î.I. a fost reprezentată în contractul de curtaj de domnul CL, care este și administratorul societății ABC SRL, organele de inspecție fiscală au apreciat că factura prin care s-au facturat serviciile de curtaj cu TVA în sumă de S lei nu reflectă o stare de fapt reală, nu produce efecte juridice din punct de vedere fiscal, operațiunea neavând conținut economic și fiind efectuată cu scopul de a obține un avantaj fiscal din punct de vedere al TVA pentru societate, motiv pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA în temeiul art. 297 alin. (4) lit. a) coroborat cu art. 281 alin. (1) și art. 282 alin. (1) din Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au menționat că potrivit pct. 57 din OMFP nr. 1.802/2014 și art. 14 alin. (2) din Codul de procedură fiscală aprecierea tranzacțiilor se face în funcție de conținutul lor economic, iar conform jurisprudenței CJUE din cauza C-18/13 Maks Pen EOOD – Bulgaria Directiva 2006/112/CE trebuie interpretată în sensul că se opune ca o persoană impozabilă să deducă TVA care figurează în facturile emise de furnizor atunci când, deși serviciul a fost prestat, se dovedește că acesta nu a fost prestat efectiv de respectivul furnizor sau de subcontractantul său, în special pentru că aceștia din urmă nu dispuneau de personalul, de mijloacele fixe și de activele necesare.

Simpla contractare a serviciilor de către ABC SRL nu este suficientă pentru a demonstra scopul achiziției întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției de la art. 299 din Codul fiscal - deținerea facturii ca document justificativ, ceea ce ar lipsi de efecte juridice dispozițiile art. 297 alin. (4) teza întâia din Codul fiscal, care condiționează în mod evident rambursarea TVA aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite prin lege. Acest lucru reiese și din considerentele ÎCCJ din deciziile nr. 1325/2012, nr. 1261/12.03.2014 și nr. 398/16.02.2016 și din jurisprudența CJUE în materie de TVA, potrivit căreia principiul neutralității TVA nu este unul absolut și nu poate fi aplicabil unor tranzacții artificiale, el acționând doar atunci când persoanele impozabile cumpărătoare achiziționează în mod efectiv bunuri și servicii.

În concluzie, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății ABC SRL dreptul de deducere a TVA în sumă de S lei pentru serviciile de curtaj facturate de BAM Î.I.

Prin contestația formulată societatea susține că pentru deducerea TVA este suficientă deținerea facturii conform jurisprudenței și principiul neutralității TVA și că serviciile de curtaj au fost prestate deoarece fără aportul de BAM Î.I. nu s-ar fi realizat transferul contractelor de arendă către societate, chiar dacă acest aport a fost depus prin intermediul domnului CL, care este și administratorul și salariatul societății.

În drept, potrivit art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, și anume:

”Art. 281. - (7) **Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive**, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise** situații de lucrări, **rapoarte de lucru, alte documente similare pe**

baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari”.

”Art. 297. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”.

”Art. 299. - (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. 319**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”.

”Art. 319. - (20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, **denumirea serviciilor prestate**, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”.

”Art. 321. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu”.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, sunt aplicabile și prevederile pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 conform cărora:

”67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(5) *Taxa este deductibilă la beneficiar atunci când intervine exigibilitatea taxei pentru livrarea/prestarea realizată de furnizor/prestator, conform prevederilor art. 297 alin. (1) din Codul fiscal, cu excepțiile prevăzute la art. 297 alin. (2) și (3) din Codul fiscal”.*

Având în vedere că societatea contestatoare invocă și jurisprudența europeană în privința exercitării dreptului de deducere a TVA se reține că aceeași jurisprudență recunoaște în funcționarea sistemului comun de TVA distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CJUE în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza 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**, iar 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 nereale.

Totodată, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția 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 efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o**

identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplică achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În același timp, având în vedere că societatea susține că factura reprezintă în sine "o dovadă suficientă pentru prestarea serviciilor de curtaj" se reține și jurisprudența CJUE din Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, C-516/14, din care reiese că **este obligatoriu să se precizeze în facturi volumul și natura serviciilor prestate** (pct. 26 din hotărâre), iar detalii de genul „servicii juridice prestate de la o anumită dată până în prezent” sau „servicii juridice prestate până în prezent” nu îndeplinesc a priori condițiile impuse de art. 226 pct. 6 din Directiva 2006/112/CE (pct. 28 din hotărâre), precum și **data la care s-a efectuat sau s-a încheiat prestarea de servicii** conform art. 226 pct. 7 din Directiva 2006/112/CE (pct. 29 din hotărâre), **obiectivul fiind acela de a permite administrațiilor fiscale să controleze** plata taxei datorate și **existența dreptului de deducere a TVA-ului**, precum și a momentului când are loc faptul generator al taxei, cu stabilirea dispozițiilor aplicabile ratione temporis operațiunii la care se referă factura (pct. 27 și pct. 30 din hotărâre). Deși autoritatea fiscală nu se poate limita la examinarea facturii înseși (pct. 44 din hotărâre), Curtea a subliniat că **persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are și obligația de a demonstra că întrunește condițiile** pentru a beneficia de acest drept, iar **autoritatea fiscală poate solicita** chiar persoanei impozabile **dovezile pe care le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată** (pct. 46 din hotărâre).

În speță, societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de S,43 lei din factura nr. 201F11/30.12.2016 emisă de BAM Î.I. , din care rezultă următoarele informații (exhaustiv):

- denumirea produselor/serviciilor: prestări de servicii curtaj;
- cantitatea: 118,56;
- preț unitar: L lei;
- valoarea V lei;
- TVA: S lei.

Din simplă prezentare a conținutului facturii reiese neîndoielnic că aceasta nu poate să reprezinte în sine, singură, document justificativ în ceea ce privește justificarea dreptului de deducere a TVA în sensul jurisprudenței CJUE din cauza C-516/14 anterior amintită, informațiile prezentate neconținând minimul de detalii din care să rezulte conținutul serviciilor de curtaj considerate a fi prestate, data la care au fost prestate aceste servicii și cum anume s-a stabilit volumul/valoarea serviciilor.

Prin urmare, este neîntemeiată susținerea societății contestatoare în sensul că deținerea facturii este suficientă pentru demonstrarea dreptului de deducere, astfel că **prezentarea de documente suplimentare pentru justificarea prestării serviciilor pentru care și-a dedus TVA nu este o**

”favoare” făcută organelor de inspecție fiscală, ci o obligație legală a societății recunoscută de jurisprudența europeană altminteri invocată.

La dosarul cauzei se află contractul de curtaj nr. 1/01.12.2016 încheiat între BAM Î.I. reprezentată prin domnul CL în calitate de curtier și societatea ABC SRL în calitate de beneficiar, prin care părțile au convenit următoarele:

- premisele contractului: curtierul declară că poate ajuta beneficiarul în identificarea de proprietari persoane fizice sau juridice, care doresc semnarea de contracte de arendă pentru o suprafață minimă de 2.285,00 hectare de teren pe reza localităților *comuna V... (V..., sat I..., sat E...), comuna B... (localitatea G...), comuna R... (localitatea V...), județul C..., denumită zonă de interes*;

- suprafețele vor fi descrise în anexe la prezentul contract odată cu predarea acestora;

- curtierul *va depune toate diligențele pentru a intermedia* (perioada 01.12.2016-30.11.2017) *semnarea contractelor de arendă pentru beneficiar*, prin încheierea de noi contracte de arendă între acesta din urmă și proprietari;

- locația suprafețelor de teren aflate în zona de interes, cu identificarea fiecărui proprietar al fiecărei suprafețe de teren este prezentată pe anexele atașate la prezentul contract „ca imediat ce aceste suprafețe vor fi identificate și predate”;

- obiectul contractului: *curtierul urmează să acționeze pe seama beneficiarului pentru încheierea contractelor de arendă, aflate în zona de interes*, între acesta din urmă și proprietarii terenurilor, în sensul semnării de noi contracte de arendă cu privire la suprafețele de teren aflate în zona de interes și identificate conform anexelor ce vor fi încheiate, la care se adaugă alte noi suprafețe găsite de curtier și predate spre a fi arendate de către beneficiar;

- pentru claritate, în schimbul unui comision, *curtierul depune toate diligențele pentru ca beneficiarul să încheie contracte de arendă cu toți proprietarii de terenuri aflate în zona de interes în suprafață de 118.56 hectare (+/- 10%)*;

- în cadrul perioadei 01.12.2016-30.11.2017 curtierul va intermedia semnarea contractelor de arendă între beneficiar și proprietari, iar la data de 29.10.2017 se efectuează inventarul hectarelor preluate în arendă de către beneficiar și, eventual, al celor rămase nepreluate (pct. 2.3.2);

- corespunzător, *până la data de 31.12.2016 curtierul ve emite o factură pentru suprafața de teren aflată în zona de interes și preluată de către beneficiar* (conform inventarului de la pct. 2.3.2) care va cuprinde suprafețe preluate prin contract. Factura va cuprinde un comision de F euro per hectar;

- inventarierea și respectiv emiterea facturii către beneficiar se va efectua până la data de 31.12.2016 și plata acesteia se va efectua în cinci rate anuale egale.

Referitor la **domnul CL**, din procura specială autentificată sub nr. 1670/19.07.2013 aflată la dosar reiese că acesta are calitatea de **mandatar al întreprinderii individuale BAM Î.I.**, putând încheia în numele titularului BAM și pentru titular orice modificări, mențiuni, cereri, declarații, obiecțiuni la registrul comerțului, alte autorități competente și organe de control, operațiuni bancare la orice bancă situată pe teritoriul României și la Trezorerie, **să urmărească executarea contractelor comerciale cu terți** furnizori și **beneficiari**, să încaseze orice sume de bani și să efectueze plăți etc. În același timp, **domnul CL este angajat al societății ABC SRL (șef de fermă) din data de 01.04.2014 și administrator al aceleiași societăți din data de 05.05.2016, iar prin contestația formulată societatea recunoaște expres că materializarea**

„transferului”, în fapt rezilierea contractelor de arendă încheiate de BAM Î.I. cu proprietarii de terenuri și încheierea de noi contracte de arendă cu societatea, “a fost făcută printr-un mandatar CL”.

Totodată, contractul este însoțit de anexa 1 din 01.12.2016 la contractul de curtaj nr. 1/0.12.2016 conținând 4 file cu antetul societății ABC SRL prin care curtierul s-a angajat să intermedieze ***semnarea contractelor de arendă pentru 184 de poziții/suprafețe însumând 118,56 hectare*** deținute de diverse persoane fizice pe raza **comunei O..., județul B....**

Din piesele dosarului reiese că **pentru cele 118,56 hectare a mai fost încheiat și contractul nr. 2/01.12.2016 pentru vânzare culturi deja înființate de la BAM Î.I.**, pentru care s-a emis factura nr. 201F10/30.12.2016 (12 ha lucernă Gea, 18 ha grâu Bora, 28,26 ha ogoare și 60,30 ha rapiță), pentru care organele de inspecție fiscală au recunoscut dreptul de deducere a TVA aferentă tranzacției.

De asemenea, prin contestația formulată societatea ABC SRL arată că, în materie de arendare, contractele nu pot fi cesionate, motiv pentru care contractele de arendă trebuie reziliate de comun acord între vechiul arendaș și proprietari și încheiate alte contracte de arendă între noul arendaș și proprietari.

Concluzionând asupra celor anterior prezentate, organul de soluționare a contestației constată că prin contractul de curtaj nr. 1/01.12.2016 persoana impozabilă BAM Î.I. *s-a angajat să presteze servicii de curtaj, adică de intermediere în sensul găsirii de proprietari de terenuri dintr-o anumită zonă, denumită zonă de interes (situată în județul Caraș-Severin) interesați în încheierea de contracte de arendă cu societatea beneficiară ABC SRL în schimbul unui comision de F euro/hectar + TVA. Serviciile urmau a fi prestate de mandatarul persoanei impozabile CL, care la data contractului era și salariatul și administratorul beneficiarului, societatea ABC SRL.*

În baza contractului au fost facturate servicii de curtaj pentru terenuri în suprafață de 118,56 hectare *situate în afara zonei de interes, respectiv în comuna O..., jud, B..., terenuri care erau deja exploatare de BAM Î.I. în baza propriilor contracte de arendă cu proprietarii, culturile deja înființate pe terenurile respective fiind vândute societății beneficiare ABC SRL.*

Rezultă, așadar, că **societatea contestatoare nu dovedește că TVA înscrisă în facturile pentru care se solicită deducerea este aferentă unor servicii prestate în mod efectiv în folosul operațiunilor sale taxabile**, din moment ce ***persoana care se pretinde că a prestat serviciile în calitate de mandatar al prestatorului (domnul CL) era la momentul prestării serviciilor și administratorul societății beneficiare, calitate în care oricum era obligat să facă toate operațiunile necesare pentru aducerea la îndeplinire a obiectului de activitate al societății al cărei administrator era, în conformitate cu prevederile art. 70 alin. (1) din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inclusiv găsierea de proprietari de terenuri dispuși să încheie contracte de arendă cu propria-i societate administrată.***

Mai mult, *în aceeași zi în care a fost încheiat contractul de curtaj și anexa la contractul de curtaj prin care au fost nominalizați proprietarii cu suprafețele de teren aferente – 01.12.2016 – a fost încheiat și contractul de vânzare a culturilor înființate de aceeași persoană impozabilă BAM Î.I. pe aceleași suprafețe de teren, ceea ce atestă cu puterea evidenței că proprietarii de terenuri dispuși să*

încheie contracte de arendă cu societatea beneficiară erau deja identificați și cunoscuți societății întrucât în caz contrar culturile înființate nu ar mai fi fost achiziționate spre a fi exploatate de societate, **astfel că pretinsa "găsire" ("curtaj") a contractanților proprietari de terenuri, mai exact prestarea serviciilor de curtaj, este nejustificată din punct de vedere factual.**

Reiese că sunt întemeiate constatările organelor de inspecție fiscală în sensul că facturarea serviciilor de curtaj de către persoana impozabilă BAM Î.I. nu reflectă o stare de fapt reală în sensul prestării serviciilor de către această persoană, tranzacția având caracter artificial și, în consecință, nu produce efecte fiscale în sensul deducerii TVA facturate.

În privința pretensei poziții discreționare a organelor de inspecție prin tratamentul fiscal diferit aplicat celor două tranzacții încheiate cu BAM Î.I., organul de soluționare a contestației reține faptul că, în timp ce transferul/vânzarea culturilor se referă la culturi înființate și existente fizic în vegetație pe terenuri (lucernă, grâu, rapiță) la momentul transferului, care mai apoi au fost exploatate de societate prin recoltare, cu consecința înregistrării de operațiuni taxabile urmare livrării producției obținute, identificarea potențialilor proprietari dispuși să încheie contracte de arendă cu societatea, care ar fi trebuit să constituie obiectul serviciilor de curtaj, nu a fost realizată în fapt de persoana impozabilă care a facturat serviciile.

În ceea ce privește jurisprudența națională și europeană invocată, se reține că, așa cum s-a arătat în precedent și după cum au reținut și organele de inspecție fiscală, simpla deținere a unei facturi *nu este și suficientă pentru demonstrarea existenței dreptului de deducere în raport de natura serviciilor și de circumstanțele concrete ale cauzei întrucât, în caz contrar, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției de formă de la art. 299 din Codul fiscal, respectiv deținerea facturii ca document justificativ, în detrimentul îndeplinirii condiției de fond, esențiale, aceea ca achizițiile să fie concrete, efective și să fie utilizate în folosul operațiunilor taxabile.*

Organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența CJUE invocată generic de contestatoare și receptată și de jurisprudența internă **nu poate fi aplicată în abstract, ignorând circumstanțele concrete ale fiecărei spețe**, ci, dimpotrivă, trebuie aplicată ținând cont de aceste circumstanțe. **Niciunde în jurisprudență nu s-a recunoscut dreptul persoanelor impozabile la deducerea taxei în lipsa dovedirii condiției de fond, primordiale, aceea ca achizițiile de bunuri și servicii să fie efective**, deoarece numai astfel de achiziții pot concura la realizarea de operațiuni cu drept de deducere.

De asemenea, chiar din decizia ÎCCJ nr. 1281/20.03.2015 invocată în susținerea contestației și disponibilă pe site-ul instanței supreme reiese că principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA aferentă intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de persoanele impozabile.

Or, dimpotrivă, așa cum reiese din cele reținute în precedent, însăși condiția de fond nu este îndeplinită în cazul serviciilor de curtaj facturate de BAM Î.I., societatea contestatoare ABC SRL neaducând argumente și dovezi de natură a combate constatările și concluziile organelor de inspecție fiscală în privința nedovedirii prestării serviciilor facturate. Susținerea societății în sensul că factura

reprezintă documentul justificativ "suficient" pentru deducere este în mod evident *pro causa*, din moment ce **analiza punctuală, a facturii în raport cu documentația existentă în dosarul cauzei, dovedește contrariul, adică tocmai faptul că serviciile de curtaj, adică de găsim de proprietari dispuși să încheie contracte de arendă cu societatea, nu au fost prestate de persoana care le-a facturat.**

De altfel, organele de inspecție fiscală au și precizat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală jurisprudența internă și europeană în sensul contrar celor susținute de societatea contestatoare, organul de soluționare reținând cu titlu de exemplu din considerentele deciziei ÎCCJ nr. 398/16.02.2016:

"Rezultă că pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 alin. (5) C. fisc.).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 49 C. proc. fisc., potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) C. fisc. nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare".

În concluzie, în raport de cele anterior prezentate, reiese că societatea nu a demonstrat că serviciile de curtaj i-au fost prestate efectiv pentru a putea fi considerate ca fiind utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care contestația societății urmează a fi respinsă ca neîntemeiată cu privire la deducerea TVA în sumă de S lei.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 281 alin. (7), art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-SX A/29.09.2020, emisă de Administrația Sector X a Finanțelor Publice în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-SX b/29.09.2020 pentru TVA în sumă de **S lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.