



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gh. Lazar nr. 9B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499334
Fax :+0256 499332
[e-mail:info.adm@dgpftmmfinante.ro](mailto:info.adm@dgpftmmfinante.ro)
nr. inreg. ANSPDCP 20012

DECIZIE nr. 1405/462/17.09.2015

privind contestația formulată de S.C. X S.RL.
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./08.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Inspecție Fiscală cu adresa nr. 4280/13.08.2015, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./08.2015 asupra contestației formulate de

S C. X S.RL.

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș sub nr./30.07.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr...../17.08.2015.

S.C. X S.RL. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere F-TM nr./12.06.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM/12.06.2015 solicitând anularea acestora pentru suma totală de xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentară cu accesoriiile aferente.

Suma totală contestată este de xxxxxxxx lei și reprezintă:

- xxxx lei TVA
- xxxxx lei dobânzi/majorări de întârziere
- xxxxlei penalități de întârziere

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei Av., la dosarul contestației fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 206 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta S.C. X S.RL. prin reprezentantul său legal, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr./12.06.2015, solicitând admiterea contestației și anularea actelor administrative contestate.

În cuprinsul contestației formulate petenta prezintă în mod sintetic constatările inspecției fiscale, față de argumentele organelor fiscale petenta având mai multe precizări, începând cu arătarea situației de fapt respectiv contextul faptic al controlului urmată de prezentarea în mod detaliat a motivelor de nelegalitate a actelor administrativ-fiscale, astfel:

1. Obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspectorii fiscali pornesc de la aprecierea acestora asupra oportunității economice a unor cheltuieli specifice ale petentei din punctul de vedere al profitabilității acestora, această abordare a dreptului de deducere al TVA nefiind, în opinia petentei, conformă cu principiul neutralității TVA, transpunând un raționament din materia impozitului pe profit în cea a TVA, în mod contrar jurisprudenței comunitare.

2. Prezintă contextul faptic al controlului, susținând că, din analiza oportunității economice a dezvoltării activității sale agricole a decis că este oportun să obțină venituri și profit, din însumarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente acesteia (incluzând subvențiile obținute ca urmare a cultivării corespunzătoare a terenurilor, cheltuielile și veniturile generate de contractul B, arenzile, precum și cheltuielile cu serviciile de verificare și consultanță ale d-lui M.D) lasând în seama specialiștilor de la B lucrările efective și valorificarea produselor agricole către destinatarii finali.

Plecând de la aceste decizii de strategie economică, reprezentantul legal al petentei susține că, verificarea caracterului necesar al unor cheltuieli, fie ca erau aferente arenzilor sau producției efective, se impunea numai prin raportare la întreaga activitate, neputând fi apreciate numai cu privire la o anumită porțiune de teren sau la un anumit serviciu.

În plus, prin aceste decizii, petenta arată că, a urmărit crearea unui portofoliu de terenuri (prin încheierea de contracte de arenda) cât mai compact și cu productivitate ridicată, acest portofoliu având o valoare intrinsecă/ tranzactionabilă pe piața din domeniul agricol.

3. Apreciază că, în analiza efectuată de organele de control, acestea:

- s-au limitat la un control formal al activității petentei, apreciind necesitatea sau existența unor cheltuieli prin raportare exclusiv la propria concepție despre cum ar trebui desfășurată activitatea agricolă în județul Timiș, sancționând-o pentru eventualele pierderi punctuale suferite ca rezultat al activității și anume:

- costuri prea mari cu o parte din terenuri, costuri care nu au fost recuperate la finalul activității
- diminuarea TVA deductibila pentru motivul ca ar exista contracte încheiate între alte persoane juridice și fizice care ar reflecta existenta unor legaturi contractuale diverse între prestatorul de servicii si consultantul petentei, deși nici unul, nu sunt persoane afiliate petentei
- diminuarea TVA deductibila deoarece nu se consideră relevant rolul pe care îl are Dl. D în supravegherea activității firmei B, considerandu-se că petenta nu ar fi trebuit sa supravegheze deloc activitatea prestatorului său.
- se colectează TVA suplimentar aferent unei productii de rapita, deși aceasta productie nu a fost realizata, iar petenta a depus dovezile obtinute de la firma B și de la Dl. D care atestă ca aceasta productie nu a fost recoltata.

- nu au analizat realitatea juridica, economica și personala a petentei, astfel cum reiese aceasta din documentele care le-au fost puse la dispozitie, astfel că, concluziile inspectorilor fiscali dovedesc aplicarea unui raționament specific verificării prețurilor de transfer din domeniul impozitului pe profit și nesocotesc principiul neutralității TVA, deși persoanele verificate implicate nu sunt afiliate. Totodată susține o superficialitate a modului in care a fost desfașurata inspectia fiscala, ce a condus la o aplicare eronată a principiului prevalentei economicului asupra juridicului, prevazut de art. 11 C.pr.fisc.

În legătură cu serviciile de consultanța prestate de Dl. D aferente facturii nr. xx/25.07.2014

Reprezentantul legal al petentei prezintă raționamentul inspectorilor fiscali potrivit căruia, deoarece petenta a înregistrat pierdere pe o anumită parte din terenuri, serviciul de intermediere al respectivelor contracte de arenda nu poate fi considerat ca fiind destinat unor operatiuni taxabile, însă, susține că acesta este, in mod evident, viciat plecând de la o premisă eronată, în condițiile în care, principiul neutralității impune acceptarea caracterului deductibil al unor cheltuieli indiferent dacă operatiuniile taxabile sunt profitabile sau nu.

Astfel că, în cauză, trebuia analizată existența dreptului de deducere a TVA, respectiv a îndeplinirii condițiilor stipulate la art. 145 alin.2 din Cod Fiscal.

În acest sens, în aprecierea existentei unor operațiuni care pregătesc operațiunile taxabile, petenta motivează contestația invocând Cauza C-268/83 Rompelman precum și Cauza Skatteverket din 29 octombrie 2009 – C-29/08 a Curții de Justiție a Uniunii Europene, concluzionând că, toate cheltuielile efectuate pentru o operațiune taxabilă sunt considerate a avea o legatură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile, fără a fi necesară verificarea profitabilității activității în general sau al unei anumite operațiuni în special.

În speță, petenta arată că, identificarea contractelor de arenda și negocierea termenilor acestora sunt servicii in scopul realizarii activității agricole, care este

activitate taxabila din punct de vedere TVA, indiferent care este rezultatul acestei activități, astfel că, serviciile aferente facturii xx/25.07.2014 au fost prestate de DI. D în scopul identificării de terenuri agricole, a oportunităților de comasare precum și negocierea contractelor de arenda. Aplicând principiile deductibilității TVA, inspectorii fiscali ar fi trebuit să concluzioneze ca nu există nicio legătură între dreptul de a deduce TVA aferent unor operațiuni în amonte și profitabilitatea operațiunilor în aval cărora acestea le sunt destinate.

În legătură cu serviciile de identificare ale unui prestator de servicii - Factura nr. xx/25.07.2014

Prezintă argumentele reținute de organele de inspectie fiscală, în legătură cu repingerea dreptului de deducere a TVA aferentă facturii nr.xx/25.07.2014, care țin de legăturile contractuale existente între o altă societate afiliată a B.I SRL și o societate administrată de DI. D, raporturi contractuale prin care societatea D-lui D ar fi efectuat unele operațiuni agricole asupra terenurilor petentei, arătând că, aceștia nu au prezentat niciun document, data sau informație care să susțină aceste afirmații, mulțumindu-se doar să amintească unele raporturi contractuale dintre diverse alte societăți afiliate petentei (P.A SRL) sau B.I și o societate în care DI. D este administrator legal, fără a arăta și cu atât mai puțin demonstra care este situația în cazul specific al petentei, simpla afirmare a existenței unor fapte, fără a fi probate, și fără a fi calificate din punct de vedere fiscal nefiind suficienta pentru a elimina dreptul său de a deduce acest TVA.

Susține că, dreptul de deducere a TVA în acest caz ar putea fi înlăturat de către organele de control sau de către instanța de judecată doar în situația în care s-ar fi făcut dovada existenței vreunei fraude, invocând în acest sens cauza CJUE nr. C-153/11 - Klub OOD.

Or, în cauza, arată că, nu numai că nu s-a invocat de către organele de control existența vreunei fraude sau a unui abuz, dar acestea au constatat chiar că petenta a contractat o serie de servicii pentru a realiza proiectele concepute, și chiar o parte din operațiunile agreeate cu B.I SRL au fost într-un final contractate de aceștia de la o societate administrată de DI D, acest fapt nu atrage lipsa caracterului deductibil al cheltuielilor petentei.

Arată că, CJUE a decis că TVA trebuie determinată prin raportare la contraprestatia reală, subiectivă, determinată de contractanți, fără ca aceasta să poată fi estimată pe baza unor criterii obiective – C-40/09 Astra Zeneca, par.28, astfel, serviciile PFA D destinate identificării unui prestator de servicii, presupuneau o contraprestatie datorată la momentul încheierii unui contract cu prestatorul identificat, însă ele presupuneau o întreaga activitate de căutare și negociere realizate de DI. D.

Faptul că prestatorul identificat face parte dintr-un grup de firme cu care mai colaborează și alte societăți afiliate ale petentei, sau că DI. D, acționând în calitate de persoană fizică este administrator al unei societăți care prestează servicii agricole pentru diverși cocontractanți, nu pot reprezenta elemente obiective care să

conducă la o reapreciere a valorii contraprestației datorate D-lui D, în opinia petentei.

În legătură cu serviciile de supraveghere prestate de Dl. D conform Facturii nr. xx/ 07.2014, pornind de la principiul neutralității TVA care impune ca singura condiție de obținere a dreptului de deducere să fie cea a efectuării cheltuielilor în scopul unor operațiuni taxabile, petenta prezintă argumentele care au condus la necesitatea contractării serviciilor D-lui D și care țin de necesitatea urmăririi din punct de vedere calitativ a serviciilor prestate de firma BRISE.

Arată că, DI. D a urmărit activitatea firmei prestatoare B , semnând în numele petentei procesul-verbal de recoltare, devizele de lucrări și facturile emise de firma B. În plus, prin rapoartele transmise a verificat ca prestatorul respectă tehnologia indicată în contract.

Invocă Deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.1470/2012 și Decizia nr.1791/2012, susținând că, necesitatea serviciilor de consultantă, în situația în care o societate realizează o activitate pe care nu o realizează în mod obișnuit, și pentru care nu are angajat personal specializat, este evidentă. Chiar și după semnarea contractului BRISE, DI. D a urmărit realizarea conformă a lucrărilor agricole semnând actele în numele petentei și, în general, gestionând orice aspect legat de derularea contractului BRISE.

În legătură cu estimarea bazei de impunere aferente producției de rapiță de pe xxxx ha, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul ca firma B a transmis petentei o adresa prin care a aratat ca nu procedea la recoltarea producției de rapiță aferentă deoarece aceasta prezintă un randament foarte mic și costurile de recoltare nu ar mai putea fi acoperite. (ANEXA 5 la contestație).

Petenta arată că, potrivit Codului de Procedură Fiscală sunt stabilite un număr limitat de situații în care inspectorii fiscali ar fi îndreptățiți să procedeze la estimarea bazei de impunere, dar că nu se încadrează în niciuna dintre situațiile prevăzute de art. 67 Cod Procedura Fiscală.

Totodată în motivarea acestui capăt de cerere, petenta arată că:

- mecanismul contractului cu firma B impunea vânzarea tuturor cerealelor către aceștia, beneficiind de libertatea de a gestiona patrimonial conform intereselor sale, respectiv acela de a încheia un contract prin care petenta se obliga să plătească întreaga producție în schimbul serviciilor agricole primite, pentru a obține beneficii din subvențiile pe care le putea obține din partea autorităților statului. (invoca în acest sens Decizia 1791/2012 – ICCJ – Secția contencios administrativ și fiscal)

- livrarile de cereale nu sunt purtătoare de TVA, fiind conform art. 160 C.fisc. supuse regimului de taxare inversă, prin urmare, pentru presupusele beneficii pe care ar fi trebuit să le obțină, petenta nu ar fi avut dreptul să factureze cu TVA.

Pentru toate aceste motive, petenta solicită admiterea contestației și anularea actelor administrative atacate cu consecința admiterii cererilor de rambursare.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate, consemnată în Decizia de impunere atacată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara – A.J.F.P Timiș prin Activitatea de Inspecție Fiscală, au constatat următoarele:

Cu privire la operațiunile consemnate de Dl. D.M PFA în factura nr.xx/25.07.2014 reprezentând serviciile prestate de acesta conform contractului nr.xx/23.07.2013 constând în servicii de contractare de noi suprafețe de teren agricol, organele de inspecție fiscală au constatat că o parte din aceste terenuri nu au fost cultivate, iar cca. xxx ha cultivate, au creat pierderi semnificative pentru petentă fiind utilizate pentru un singur an agricol 2013-2014, conform contractului.

Pentru aceste motive organele de inspecție fiscală au stabilit că prețul convenit pentru serviciile prestate de D.M PFA conform contractului nr.xx/23.07.2013 s-ar încadra la xxxxxx euro + TVA (între 300 și 500 ha) în loc de xxxxxx euro cât a fost facturat, deoarece semnarea de către petentă a contractelor cu SC S SRL prin intermediul D.M PFA nu a fost realizată în scopul operațiunilor taxabile ale petentei deoarece aceste suprafețe de teren nu au adus petentei în totalitate beneficii.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că serviciile facturate de D.M PFA cu factura nr.xx/25.07.2014 în sumă de xxxxx lei (xxxxx lei /2) și TVA aferentă în sumă de xxxxxx lei (xxxxx/2) sunt nedeductibile fiscal, iar în conformitate cu prevederile art. 145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru TVA în sumă de xxxxx lei petenta nu are dreptul de deducere a TVA fiind respinsă la rambursare.

De asemenea, cu privire la operațiunile consemnate de DM PFA, în factura nr.xx/25.07.2014 reprezentând serviciile prestate de acesta conform contractului nr.xx/18.09.2013 constând în servicii de identificare a potențialilor prestatori de servicii agricole, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu se justifică, în condițiile în care, în urma verificărilor efectuate s-a demonstrat cu documente că prestatorul identificat de către D.M PFA este o societate comercială reprezentată legal de persoana sa, D.M.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, serviciile facturate de D.M PFA cu factura nr.xx/25.07.2014, în sumă de xxxxx lei cu TVA aferentă în sumă de xxxxx lei nu se justifică, astfel că, în conformitate cu prevederile art. 145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru TVA în sumă de xxxxx lei petenta nu are dreptul de deducere a TVA fiind respinsă la rambursare.

Cu privire la operațiunile consemnate în factura nr.xx/31.07.2014 emisă de D.M PFA, reprezentând servicii de consultanță agricolă conform contractului nr.xx/09.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu se justifică, stabilind că la pct.2.1.2 din contractul încheiat este fără obiect, având în vedere că riscurile producției au revenit prestatorului de servicii complexe în agricultură, SC

B.I SRL Constanța cu care petenta a încheiat contractul nr. xx/02.12.2013 având ca obiect cultivarea terenurilor agricole în suprafață de xxxxx ha.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că, serviciile de consultanță facturate de D,M PFA cu factura nr.xx/25.07.2014, în sumă de xxxxx lei cu TVA aferentă în sumă de xxxxxxxx lei nu se justifică, astfel că, în conformitate cu prevederile art. 145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru TVA în sumă de xxxxxxxx lei petenta nu are dreptul de deducere a TVA fiind respinsă la rambursare.

Totodată s-a constatat că, în anul agricol 2014, petenta a înregistrat producții medii ce se încadrează în producțiile medii transmise de DADR Timiș, dar nu a obținut producție la cultura de rapiță.

Deși, în nota explicativă dată de împuternicitul administratorului, D-na V.I s-a aratat că “ Din informațiile primite de la B.I SRL, prestatorul de servicii agricole în anul 2013-2014, producția la cultura de rapiță a fost foarte slabă, și luându-se în considerare natura contractului de prestări servicii complexe în agricultură, s-a considerat ca fiind neprofitabilă recoltarea acesteia” , petenta nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente cu care să susțină situația descrisă de prestator respectiv lipsa randamentului producției sau distrugerea culturii de rapiță.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că, SC B.I SRL nu facturează către petentă niciun fel de lucrare agricolă efectuată pe suprafața de xxxxx ha pentru cultura de rapiță, nefiind astfel demonstrată înființarea și întreținerea culturii de rapiță

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că operațiunea este de natura celei prevăzute de art. 126 alin. 1 lit. a, b,c și d din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, procedând la estimarea bazei de impunere conform art. 6, art. 14 alin.2 și art. 67 alin.1 și 2 din OG nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala

Astfel, în baza prevederilor art. 11 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificările ulterioare coroborat cu art. 6, art. 7 alin.2 din OG nr.92/2003 republicată, organele de inspecție au procedat la confruntarea producțiilor medii de rapiță la hectar, în anul agricol 2014, obținute pe raza comunei Pischia, precum și cu cea obținută în zona localităților învecinate Orțișoara, Variaș și Săcălaz, comunicate de Direcția de Agricultură și Dezvoltare Rurală, cu adresa nr...../02.2015, constatându-se o producție medie pe raza comunei Pischia de xxxxx kg/ha.

În urma analizării producției agricole realizate în cursul în anul 2014, echipa de inspecție fiscală a estimat o producție de rapiță de xxxx kg(xxxx ha x xxxxkg). Având în vedere prețul de piață practicat de marii comercianți de cereale de xxxlei/kg la rapiță, a rezultat o baza impozabila suplimentara de xxxxx lei (xxxx kg x xxxx lei/kg) la care s-a calculat cota standard de TVA de 24%, rezutând o TVA colectată suplimentar în sumă de xxxxxxxlei.

III. SC X SRL cu sediul în Timișoara, și ulterior schimbat în Loc. este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Timiș sub nr./2013, are cod unic de înregistrare RO, și are ca obiect principal de activitate „Administarea imobilelor pe bază de comision sau contract ” – cod CAEN 6832.

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere aferentă facturii nr.../25.07.2014 emisă de D.M PFA reprezentând servicii prestate de acesta conform contractului nr.xx/07.2013 constând în servicii de contractare de noi suprafețe de teren agricol care, în opinia inspecției fiscale, nu au putut fi justificate ca fiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile, se rețin următoarele:

În fapt, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxxx lei aferentă serviciilor de indentificare terenuri agricole în vederea arendării facturate de D.M PFA, în baza contractului de nr.xxx/07.2013.

În baza contractului nr.xx/23.07.2013, având ca obiect efectuarea de către prestatorul D.M PFA în favoarea beneficiarului SC P.A SRL a serviciilor de indentificare terenuri agricole în vederea arendării, identificarea de oportunități de comasare a terenurilor prin schimb și negocierea contractelor de schimb, au fost contractate terenuri agricole în suprafață de xxxx ha în vederea arendării, fiind reflectate în rapoartele de activitate lunare întocmite de prestatorul DM PFA pentru perioada august 2013 – martie 2014.

Prețul contractului a fost stabilit pe tranșe de terenuri agricole aduse în administrarea SC X SRL, astfel:

- între 100 - 300 ha: xxxx euro + TVA
- între 300 – 500 ha: xxxx euro + TVA
- între 500 – 700 ha: xxxx euro + TVA
- între 700 – 900 ha: xxxx euro + TVA
- peste 900 ha: xxxxx euro + TVA

Astfel, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă factura nr. xx/25.07.2014 în sumă de xxxxx lei cu TVA aferentă în sumă de xxxxxx lei ce reprezintă echivalentul a xxxxxx euro.

TVA în sumă de xxxx lei a fost solicitată la rambursare de către SC X SRL și provine din prestările de servicii facturate de DM PFA în baza facturii nr.xx/25.07.2014 emisă în baza contractului de prestări servicii nr.48/23.07.2013 încheiat între DM PFA în calitate de prestator și SC X SRL în calitate de beneficiar.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în urma verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că din totalul suprafețelor aduse în administrarea petentei de către DM PFA, de xxx ha, o suprafață de xxx ha este contractată de la SC S-R SRL din Moșnița Nouă, Jud.Timiș. În ceea ce

privește arendarea acestor terenuri de la SC S-R SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că, petenta a înregistrat pierdere pe aceste terenuri, astfel că, în opinia acestora, serviciul de intermediere al respectivelor contracte de arenda nu poate fi considerat ca fiind destinat unor operațiuni taxabile, fiind exclus scopul lucrativ al SC X SRL, respectiv obținerea de profit prevăzut la art. 1 alin.1 din Legea nr.31/1190 privind societățile comerciale, urmare încheierii acestor contracte.

În drept, potrivit art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146 și art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 134. – (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată”.

“Art. 134¹. – (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(12) Prestările de servicii care nu se regăsesc la alin. (7) - (10) se consideră efectuate la data finalizării prestării serviciului respectiv.”

“Art. 134². – (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator; [...].”

“Art. 145. – (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.

(1²) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de 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 sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134² alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) - (6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160.

(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 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; [...]**".

"Art. 147¹. – (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, **valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.**

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2)".

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. [...]**

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de

deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) împotriva Statului Belgian. În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești.

(10) Prevederile art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal referitoare la amânarea dreptului de deducere până în momentul în care taxa aferentă bunurilor/serviciilor este plătită furnizorului/prestatorului se aplică numai pentru taxa care ar fi deductibilă potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) - (4¹), art. 145¹, 147 și 147¹ din Codul fiscal. Persoanele impozabile care se află în situațiile prevăzute la art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal și achiziționează bunuri/servicii pentru care taxa nu este deductibilă conform art. 145 alin. (2) - (5), art. 145¹ și 147 din Codul fiscal nu vor reflecta ca taxă neexigibilă taxa nedeductibilă, indiferent dacă taxa aferentă este sau nu achitată.

(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”.

Referitor la posibilitatea legală a exercitării dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, se reține că aceasta este permisă, în circumstanțe anume determinate, *chiar și în situația în care o persoana impozabilă nu a fost încă înregistrată în scopuri de taxă*, cu condiția ca persoana în cauză să-și dovedească intenția de a desfășura o activitate economică ce presupune realizarea de operațiuni taxabile, iar investițiile pregătitoare sunt necesare inițierii acestei activități economice. *A fortiori, o persoană impozabilă deja înregistrată în scopuri de TVA, are dreptul la deducere în aceeași măsură în care intenția de a desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezultă că achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.*

În același sens pledează și dispozițiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 153. - (1) *Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează: [...]*".

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc că:

"În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, **activitatea economica se considera ca fiind începută din momentul în care o persoana intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice**".

Totodată, se reține faptul că reglementarea deducerii TVA aferenta achizițiilor destinate unei activități economice generatoare de operațiuni taxabile încă din momentul intenționării realizării unei astfel de activități este în conformitate cu legislația și jurisprudența comunitară în materie de TVA.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **doua condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi ca serviciile 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 serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.**

Totodată, justificarea exercitării dreptului de deducere **nu presupune obținerea efectivă de venituri din operațiuni taxabile**, activitatea economica fiind considerată ca începută încă din momentul în care persoana impozabila **intenționează** să desfășoare o astfel de activitate, ceea ce implică faptul ca persoana respectivă să prezinte **dovezi (obiective) care să-i susțină intenția** (subiectivă) de a desfășura activitatea cu drept de deducere, **care trebuie apreciate prin prisma angajării costurilor și investițiilor pregătitoare inerente inițierii activității.**

Se reține că prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții de intenția persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor

taxabile, aceasta având obligația să prezinte, la cererea organelor de inspecție fiscală, dovezi obiective care să-i susțină intenția declarată de a desfășura operațiuni taxabile în legătură cu respectivele achiziții de bunuri sau servicii.

Din punct de vedere semantic, "**intenția**" de a desfășura operațiuni taxabile, ce condiționează dreptul de deducere a TVA, implică existența unui decalaj temporal între momentul în care aceasta începe să poată fi evaluată în baza activităților pregătitoare necesare punerii ei în practică și momentul materializării propriu-zise a intenției, prin începerea obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

Reglementările fiscale în materie [art. 145 alin. (4) și art. 153 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 45 și pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] stabilesc că **dreptul de deducere se naște din momentul în care intenția poate fi evaluată** pe baza costurilor și/sau investițiilor pregătitoare necesare inițierii activității economice, **deci anterior realizării de operațiuni taxabile**, coroborate, bineînțeles, cu alocarea achizițiilor în acest scop și cu obligația deținerii de facturi corect și complet întocmite.

Din acest punct de vedere, condițiile și formalitățile ce se cer a fi îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevăzute la **art. 145-147** din Codul fiscal și se evaluează în raport de momentul exercitării acestui drept de către persoana impozabilă, inclusiv în ceea ce privește condiționarea exercitării acestui drept de momentul manifestării intenției în practică, prin angajarea costurilor și începerea investițiilor pregătitoare inerente realizării obiectului de activitate al persoanei impozabile.

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC X SRL nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de xxxx lei (xxxx/2) aferentă serviciilor de indentificare terenuri agricole în vederea arendării, prestate de D M PFA, în baza contractului de nr.xx/23.07.2013, cu motivarea că, deoarece petenta a înregistrat pierdere pe o anumită parte din terenuri, serviciul de intermediere al respectivelor contracte de arenda nu poate fi considerat ca fiind destinat unor operațiuni taxabile, astfel că, prețul convenit pentru serviciile prestate de către DM PFA conform contractului nr.xx/23.07.2013, s-ar încadra la xxxxx euro + TVA (între 300 și 500 ha) în loc de xxxxx euro cât a fost acceptat și achitat de petentă.

Această motivație a organelor de inspecție fiscală nu poate fi reținută în confirmarea stării de fapt consemnată în decizia de impunere contestată deoarece **legislația fiscală** în vigoare pe perioada verificată **nu condiționează justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA aferenta achizițiilor de momentul realizării propriu-zise a operațiunilor taxabile, ci de dovedirea intenției persoanei impozabile de a utiliza bunurile și serviciile achiziționate în folosul viitoarelor operațiuni taxabile.** În acest sens, se reține că organele de inspecție fiscală și-au fundamentat neacceptarea exercitării de către petentă a dreptului de deducere a TVA pentru o parte din serviciile achiziționate de aceasta (servicii indentificare terenuri agricole în vederea arendării facturate de DM PFA, în baza

contractului de nr.xx/23.07.2013) pe prevederile art. 1 alin.1 din Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale și art. 145 alin.2 lit.a din Codul fiscal, deși aceste prevederi **nu stabilesc exercitarea dreptului de deducere la momentul realizării de operațiuni taxabile**, astfel că măsura apare ca nefundamentată din punct de vedere al prevederilor legale.

Chiar dacă nu se face trimitere în mod expres la niciun text de la impozitul pe profit, rezulta ca organele fiscale au avut în vedere aceste prevederi, analizând posibilitatea exercitării de către petenta a dreptului de deducere a TVA aferent acestei operațiuni în amonte în funcție de profitabilitatea acesteia în aval, ajustând TVA în suma de xxxxxxxx lei aferentă serviciilor de indentificare terenuri agricole în vederea arendării facturate de DM PFA, corespunzătoare facturii nr.xxx/25.07.2014, în luna în care petenta înregistrează TVA deductibilă aferentă acestei facturi în evidența contabilă, fapt care nu are temei legal, dat fiind că prevederile de la Titlul II – Cod fiscal - *Impozitul pe profit* nu sunt aplicabile în cazul TVA- reglementat la Titlul VI – Cod Fiscal , iar așa cum s-a arătat în cele ce preced, legislația fiscală în vigoare pe perioada verificată nu condiționează justificarea deducerii taxei aferente achizițiilor de momentul realizării propriu-zise a operațiunilor taxabile, ci de dovedirea intenției persoanei impozabile de a utiliza bunurile și serviciile achiziționate în folosul viitoarelor operațiuni taxabile.

Așa cum a stabilit în nenumărate rânduri Direcția de Legislație în domeniul TVA, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în interpretarea prevederilor art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. Conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

În ceea ce privește justificarea deducerii taxei, în conformitate cu prevederile pct.46 alin.(1) din norme, aceasta ***“se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”***

Având în vedere prevederile invocate mai sus, reiese că pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite condițiile de fond prevăzute la art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv persoana impozabilă are obligația să dovedească că achizițiile sunt destinate utilizării pentru operațiuni cu drept de deducere, precum și condițiile formale prevăzute la art. 146 din Codul fiscal.

Învederăm că în cauza dedusă judecării se are în vedere jurisprudența Curții Europene de Justiție care este direct aplicabilă în sistemul român de drept așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. 81/1994 și Decizia 136/1994 că „interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional național”; spre exemplificare Cauza **C-257/11** din 29.11.2012 (SC Gran Via Moinești SRL), din al cărui cuprins cităm:

„20. *Trebuie să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 37 și jurisprudența citată).*

21. *În această privință, Curtea a apreciat în mai multe rânduri că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 38).*

22. *Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, perfecta neutralitate a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15, Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 25, Hotărârea Centralan Property, citată anterior, punctul 51, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 39).*

23. *Din cuprinsul articolului 168 din Directiva 2006/112 rezultă că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, este necesar, pe de o parte, ca persoana interesată să fie „persoană impozabilă” în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile și serviciile în cauză să fie utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile (a se vedea Hotărârea Centralan Property, citată anterior, punctul 52).*

(...)

26. *Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, noțiunea de activitate economică avută în vedere la articolul 9 alineatul (1) din Directiva*

2006/112 poate consta în mai multe acte consecutive, iar, printre aceste acte, activitățile pregătitoare, precum achiziționarea mijloacelor de exploatare și, prin urmare, cumpărarea unui bun imobil, trebuie considerate drept activități economice (a se vedea Hotărârea Rompelman, citată anterior, punctul 22, Hotărârea Lennartz, citată anterior, punctul 13, Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, Rec., p. I-857, punctul 15, precum și Hotărârea Fini H, citată anterior, punctele 21 și 22). Orice persoană care îndeplinește acte pregătitoare este, în consecință, considerată drept persoană impozabilă în sensul acestei dispoziții și are dreptul de a deduce TVA-ul (Hotărârea Fini H, citată anterior, punctul 22).

27. Pe de altă parte, cel care efectuează cheltuieli de investiții cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică, în sensul respectivului articol 9 alineatul (1), trebuie să fie considerat drept persoană impozabilă. Prin urmare, acționând într-o astfel de calitate, acesta are, în conformitate cu articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112, dreptul de a deduce imediat TVA-ul datorat sau achitat asupra cheltuielilor de investiții efectuate în considerarea operațiunilor pe care intenționează să le realizeze și care dau naștere dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea Rompelman, citată anterior, punctele 23 și 24, Hotărârea INZO, citată anterior, punctele 16 și 17, Hotărârea Ghent Coal Terminal, citată anterior, punctul 17, Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 47, precum și Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec., p. I-4321, punctul 34).

28. Rezultă de aici că achiziționarea bunurilor de către o persoană impozabilă care acționează în această calitate este cea care determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, aplicarea mecanismului de deducere. Utilizarea dată unui bun sau unui serviciu ori care este avută în vedere pentru acestea determină numai întinderea deducerii inițiale la care persoana impozabilă are dreptul în temeiul articolului 168 din Directiva 2006/112 și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare, care trebuie efectuate în condițiile prevăzute la articolul 184 și următoarele din aceeași directivă (a se vedea Hotărârea Lennartz, citată anterior, punctul 15, Hotărârea Ghent Coal Terminal, citată anterior, punctul 18, Hotărârea din 8 iunie 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Rec., p. I-4279, punctul 37, Hotărârea Breitsohl, citată anterior, punctul 35, Hotărârea Centralan Property, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 57, și Hotărârea din 19 iulie 2012, X, C-334/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 17).

29. În acest context, Curtea a decis că, în lipsa unor împrejurări frauduloase sau abuzive și sub rezerva unor eventuale regularizări în conformitate cu condițiile prevăzute la articolul 185 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar și atunci când activitatea economică avută în vedere nu a determinat operațiuni taxabile (a se vedea Hotărârea INZO, citată anterior, punctele 20 și 21, Hotărârea Ghent Coal

Terminal, citată anterior, punctele 19-23, Hotărârea Schloßstrasse, citată anterior, punctul 42, Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 22, și Hotărârea Fini H, citată anterior, punctul 22).”

În consecință, având în vedere prevederile art. 216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau partial 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”, se va desființa Decizia de impunere nr. F-TM 306/12.06.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM xxx/12.06.2015, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei aferentă prestărilor de servicii facturate de D.M PFA cu factura nr.xx/07.2014 emisă în baza contractului de prestări servicii nr.xx/23.07.2013 încheiat între D.M PFA în calitate de prestator și SC X SRL în calitate de beneficiar, în funcție de natura operațiunilor realizate de petentă și de dovezile prezentate de aceasta și în consecință efectuarea unei încadrări complete și motivate a constatărilor având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute din prezenta decizie.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere aferentă facturii nr.xxx/25.07.2014 emisă de D.M PFA reprezentând servicii prestate de acesta conform pct. 2.1.1 al contractului nr.xx/18.09.2013 constând în identificarea potențialilor prestatori de servicii agricole și negocierea în numele beneficiarului a contractelor de prestări servicii agricole care, în opinia inspecției fiscale, nu se justifică ca fiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale petentei, se rețin următoarele:

În fapt, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei aferentă serviciilor de identificare a potențialilor prestatori de servicii agricole și negocierea în numele beneficiarului a contractelor de prestări servicii agricole cu acestia, prestate de DM PFA, în baza contractului de prestări servicii nr.xx/18.09.2013.

În baza pct. 2.1.1. din contractul nr.xx/18.09.2013, având ca obiect efectuarea de către prestatorul D.M PFA în favoarea beneficiarului SC X SRL a serviciilor de identificare a potențialilor prestatori de servicii agricole și negocierea în numele beneficiarului a contractelor de prestări servicii agricole, a fost încheiat contractul de servicii complexe în agricultură nr.xx/02.12.2013, pentru anul agricol 2013 – 2014, cu prestatorul SC BI SRL din Constanța.

Pentru justificarea serviciilor prestate de DM PFA conform pct.2.1.1 din contract, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală, contractul de prestări

servicii complexe în agricultura nr. /02.12.2013 încheiat între SC BI SRL în calitate de prestator și petenta SC X SRL în calitate de beneficiar având ca obiect cultivarea terenurilor agricole în suprafață de xxxx ha.

Astfel, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă factura nr. xx/25.07.2014 în sumă de xxxxx lei cu TVA aferentă în sumă de xxxx lei, TVA în sumă de xxxx lei fiind solicitată la rambursare de către SC X SRL.

În drept, în ceea ce privește regimul deducerilor din punct de vedere al TVA, art.145 art.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

b) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Așa cum rezultă din analiza Deciziei de impunere nr. F-TM xxx/12.06.2015, organele fiscale au refuzat acordarea dreptului de deducere a taxei în sumă de xxxxx lei aferentă facturii nr. xxx/25.07.2014 emisă de D.M PFA, în baza contractului de nr.xx/18.09.2013, pe motivul că în urma controlului încrucișat efectuat la prestatorul SC BI SRL din Constanța identificat de către DM PFA, s-a constatat faptul că lucrările agricole au fost contractate mai departe cu SC BG SRL care la rândul ei a subcontractat serviciile agricole cu SC SP SRL, unde asociat și administrator este dl. DM. Organele de inspecție fiscală au concluzionat că deorece firma SC B G SRL a contractat serviciile agricole unei firme la care Dl. D.M este asociat și administrator, pct. 2.1.1 al contractului încheiat între acesta și petenta este fără obiect, lucrările agricole fiind executate finalmente de o firmă reprezentată de către persoana care trebuia să identifice prestatorul.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei atacate, rezultă că organele de inspecție fiscală au respins petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de xxxx lei aferentă facturii nr. xx/25.07.2014 emisă de DM PFA pe motivul existenței relației de afiliere dintre Dl. DM în calitate de PFA contactată de către petenta în vederea identificării potențialilor prestatori de servicii agricole și firma identificată de către acesta în calitate de prestator care a prestat efectiv serviciile agricole în beneficiul petentei.

Potrivit art. 7 alin. (1) pct. 21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăd:

„Definiții ale termenilor comuni

ART. 7

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele: cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;”

Din examinarea normelor legale mai sus citate, rezultă că prin semnificațiile definițiilor date termenilor comuni de la art. 7 alin. (1) din Codul fiscal s-au urmărit reglementarea la această normă legală, cu o excepție: Titlul VI din Codul fiscal.

Din lecturarea de către organul competent în soluționarea contestației a cuprinsului Codului fiscal, rezultă că la Titlul VI al acestuia este reglementată taxa pe valoarea adăugată. Prin urmare, în virtutea principiului general de drept „*exceptio est strictissimae interpretationis*”, cazul de afiliere constatat de către organele de inspecție fiscală între Dl. DM PFA ce a fost contactată de către petenta în vederea identificării potențialilor prestatori de servicii agricole și firma care a prestat efectiv serviciile agricole în beneficiul petentei, SC SP SRL, nu are relevanță sub aspectul TVA, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere aferent acestei categorii de impozit, reglementată la Titlul VI din Codul fiscal, ca o consecință a relației de afiliere dintre persoana fizică cu care petenta a încheiat contractul de prestări servicii și firma care a prestat efectiv serviciile agricole în beneficiul petentei.

În virtutea principiului general de drept „*Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*” nu a fost identificată în cuprinsul motivelor de drept invocate de către organele de inspecție fiscală în cuprinsul deciziei contestate, vreo normă legală care să permită respingerea dreptului de deducere a TVA pe motivul existenței relațiilor de afiliere dintre persoana fizică DM PFA cu care petenta a încheiat contractul de prestări servicii și firma care a prestat efectiv serviciile agricole în beneficiul petentei SC SP SRL, ele excedând raportului contractual dintre petentă cu PFA DM.

Așa cum a stabilit în nenumărate rânduri Direcția de Legislație în domeniul TVA, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în interpretarea prevederilor art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. Conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, 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, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

În ceea ce privește justificarea deducerii taxei, în conformitate cu prevederile pct.46 alin.(1) din norme, aceasta *“se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”*

Având în vedere prevederile invocate mai sus, rezultă că pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite condițiile de fond prevăzute la art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv persoana impozabilă are obligația să dovedească că achizițiile sunt destinate utilizării pentru operațiuni cu drept de deducere, precum și condițiile formale prevăzute la art. 146 din Codul fiscal.

În concluzie, în cauza supusa soluționării, organele fiscale nu au efectuat o analiza a respectării prevederilor legale incidente în materia exercitării dreptului de deducere a TVA, acestea limitându-se la a stabili ca deoarece a existat o relație de afiliere între persoana fizică cu care petenta a încheiat contractul de prestări servicii și firma care a prestat efectiv serviciile agricole în beneficiul petentei, pct. 2.1.1. din contractul nr.xx/18.09.2013, având ca obiect efectuarea de către prestatorul DM PFA în favoarea beneficiarului SC X SRL a serviciilor de identificare a potențialilor prestatori de servicii agricole și negocierea în numele beneficiarului a contractelor de prestari servicii agricole nu este justificata de petenta ca fiind aferenta utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Mai mult, în prezenta speță, organul fiscal nu a identificat sub nici o formă care sunt argumentele pe baza cărora a determinat intenția petentei de a fraudă fiscal prin ascunderea bazei impozabile.

Cât privește sarcina probei în materie procesual fiscală, se reține că sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale este reglementată de art. 65 Cod de Procedura Fiscală, care prevede următoarele:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.

Din dispozițiile art. 65 alin. 2 Cod de Procedura Fiscală rezultă, asadar, că organul fiscal are sarcina de a dovedi acele fapte care au stat la baza emiterii deciziei de impunere.

Din acest punct de vedere, se constată că organul fiscal are sarcina de a proba existența unui caz care să impună respingerea dreptului de deducere a TVA

înscris în factura nr. xx/25.07.2014 emisă de DM| PFA, în condițiile în care, așa cum s-a aratat în cele ce preced, relația de afiliere dintre persoana fizică DM PFA și firma care a prestat efectiv serviciile agricole în beneficiul petentei nu constituie un element obiect care să conducă la o reapreciere a valorii contraprestației datorate de petentă D-lui D activitatea D-lui D în calitate de asociat și administrator la alte societăți comerciale excedând raportului contractual dintre petenta și PFA D.M.

În consecință, având în vedere prevederile art. 216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau partial 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”, se va desființa Decizia de impunere nr. F-TM xxx/12.06.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM xxx/12.06.2015, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxxxx lei aferentă prestărilor de servicii facturate de D.M PFA cu factura nr.xx/25.07.2014 emisă în baza contractului de prestări servicii nr.xx/18.09.2013 încheiat între D.M PFA în calitate de prestator și SC X SRL în calitate de beneficiar, care au fost utilizate de petentă pentru realizarea obiectului său de activitate, în funcție de natura operațiunilor realizate de petentă și de dovezile prezentate de aceasta și în consecință efectuarea unei încadrări complete și motivate a constatărilor având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute din prezenta decizie.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxxxx lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere aferentă facturii nr.xx/31.07.2014 emisă de D.M PFA reprezentând servicii de consultanță agricolă prestate de acesta conform pct.2.1.2 al contractului nr.xx/18.09.2013 care, în opinia inspecției fiscale, nu se justifică a fi realizate în folosul operațiunilor taxabile ale petentei, se rețin următoarele:

În fapt, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferentă serviciilor de consultanță agricolă, prestate și facturate de D.M PFA, în baza contractului de nr.xx/18.09.2013.

Conform clauzei conținute la pct. 2.1.2 din contractul nr. xx din 09.2013, obiectul său îl reprezintă acordarea de către prestator, petentei, a unor „servicii de consultanță privind domeniul agricol, incluzând, dar fără a se limita, la urmărirea respectării unor standarde de calitate a lucrărilor agricole ce se vor efectua de către prestatorul/prestatorii de servicii agricole selectați în vederea menținerii și îmbunătățirii potențialului productiv al terenurilor agricole”.

Pentru justificarea serviciilor prestate de DM PFA conform pct.2.1.2 din contract, petenta a prezentat organelor de inspecție fiscală, atașat facturii de prestări servicii Procesul – verbal de negociere nr..../20.11.2013 Rapoartele de activitate pentru lunile decembrie 2013 – iulie 2014 emise de prestatorul DM PFA cuprinzând descrierea serviciilor prestate de către acesta.

De asemenea, contractul de servicii complexe în agricultură nr.xx/02.12.2013 încheiat de petentă în calitate de beneficiar cu SC BI SRL, în calitate de prestator de servicii - ca parte contractantă care „este dispusă să ofere servicii complete asumându-și în totalitate riscurile recoltei/exercițiului agricol aferent anului 2013-2014 „ (conform descrierii partilor contractante conținută de contractul nr.xx/2013) - a fost intermediat conform Procesului verbal de negociere nr.xxx/20.11.2013 de PFA D.M.

Cu privire la operațiunile consemnate de DM PFA, în factura nr.xx/31.07.2014 reprezentând servicii de consultanță agricolă conform contractului nr.xxx/18.09.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit că, deoarece riscurile producției au revenit prestatorului de servicii complexe în agricultură, SC BI SRL Constanța cu care petenta a încheiat contractul nr. xx/02.12.2013 având ca obiect cultivarea terenurilor agricole în suprafață de xxxx ha, aceste servicii de consultanță agricolă facturate de DM PFA, cu factura nr.xx/31.07.2014 nu se justifică, iar clauza contractuală de la pct.2.1.2 este fără obiect.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor legale citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor în condițiile în care acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

Așa cum s-a prezentat la situația de fapt, se reține că SC X SRL a încheiat un contract de prestări servicii nr.xx/18.09.2013 și actul adițional nr.x din 01.08.2014 cu PFA DM, având ca obiect la pct. 2.1.2 servicii de consultanță privind domeniul agricol și care constau în principal în „*urmărirea respectării unor standarde de calitate a lucrărilor agricole ce se vor efectua de către prestatorul de servicii agricole selectate în vederea menținerii și îmbunătățirii potențialului productiv al terenurilor agricole.*” ,

Potrivit contractului nr. 60/02.12.2013 existent în fotocopie la dosarul cauzei încheiat între SC BI SRL și petentă, prestatorul de servicii, SC BI SRL în realizarea obiectului acestui contract, „ *este dispus să ofere servicii complete asumându-și în totalitate riscurile recoltei/exercițiului agricol aferent anului 2013-2014* ” (conform descrierii partilor contractante conținută de contractul nr.xx/2013).

Conform aceluiași contract, prețul pentru serviciile agricole efectuate, servicii ce sunt menționate pe devizul final de lucrări întocmit și agreat de părți este reprezentat de produsele agricole rezultate de pe întreaga suprafața a exploatației, fiind făcută de către beneficiar exclusiv în produsele agricole rezultate de pe suprafața dată în exploatare prestatorului de servicii agricole, prin compensare.

Totodată la art. 16 „ *Dispoziții generale* ” din contract se prevede că toate înțelegerile scrise între părți care au ca subiect aspecte ce țin de executarea contractului, inclusiv anexele (protocol privind predarea terenurilor, devize estimative de lucrări, planul de culturi, procesele – verbale de recoltare pentru fiecare cultură în parte etc.) vor fi semnate de ambele părți, părțile contractante declarând că sunt abilitate și autorizate să încheie, semneze și execute contractul de prestari servicii.

Astfel, conform condițiilor conținute de clauzele stipulate în contractul încheiat cu firma BI SRL în calitate de prestator, petenta în calitate de beneficiar și-a asumat verificarea și urmărirea lucrărilor agricole realizate de acesta pe toata durata valabilității contractului prin semnarea bilaterală a tuturor anexelor ce țin de executarea contractului (protocol privind predarea terenurilor, devize estimative de lucrări, planul de culturi, procesele – verbale de recoltare pentru fiecare cultură în parte etc.)

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă petenta, în această perioadă, a avut sau nu angajat personal cu contract de muncă având atribuții și responsabilități în acest sens stabilite prin fișa postului și care să presteze astfel de servicii.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, natura serviciilor facturate în baza contractului nr.xx/2013 urmare căruia SC X SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de xxxx lei, respectiv TVA aferent unor servicii de consultanță în domeniul agricol care constau în urmărirea respectării unor standarde de calitate a lucrărilor agricole ce se vor efectua de către prestatorul de servicii agricole selectate în vederea menținerii și îmbunătățirii potențialului productiv al terenurilor agricole coroborat cu aceasta condiție conținută de clauzele stipulate în contractul nr.xx/2013 ce țin de semnarea bilaterală a tuturor anexelor ce decurg din executarea contractului, atât de către petentă în calitate de beneficiar, cât și de către SC BI SRL în calitate de prestator, rezultă că o remunerație pentru astfel de activități poate fi angajată de către petentă, ca fiind necesară desfășurării activității, putând fi încadrată ca achiziție a cărei taxă pe

valoarea adăugată ar putea fi dedusă în sensul art.145 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu au analizat posibilitatea legală a dreptului de deducere a TVA pretinsă de petentă, în raport de obiectul celor două contracte (nr.xx/2013 și nr.xx/2013) și de obligațiile părților, având în vedere că și-au motivat constatările coroborând pct.2.1.2 din contractul nr.xx/2013 cu descrierea uneia din părțile contractante, respectiv prestatorul SC BI SRL din contractul nr.60/2013.

Potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispozițiile legiuitorului se interpretează în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul operațiunilor taxabile, criteriul fundamental al deductibilității TVA.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, respectiv rapoartele de activitate aferente lunilor decembrie 2013 – iulie 2014, reiese că Dl. DM a urmărit realizarea lucrărilor agricole de către firma prestatoare BI SRL aceste rapoarte cuprinzând descrierea serviciilor prestate pe fiecare lună în parte.

În contestația formulată reprezentantul legal al petentei susține că, necesitatea contractării serviciilor D-lui D a ținut de necesitatea urmăririi din punct de vedere calitativ a serviciilor prestate de firma B, astfel că, Dl. D a urmărit activitatea firmei BI SRL în calitate de prestator al petentei, semnând în numele petentei procesul-verbal de recoltare, devizele de lucrări și facturile emise de firma B, aspecte care nu au fost verificate de organele de inspecție fiscală.

Examinând aceste susțineri ale petentei din contestația formulată se constată că organele de inspecție fiscală, la stabilirea stării de fapt în legătură cu acest capăt de cerere nu au identificat, în legătură cu obligațiile petentei din contractul nr.xx/02.12.2013, ca decurgând din obiectul contractului, modul de realizare de către petentă a obligațiilor de la lit. h al art. 7, sau persoana care a semnat pentru petentă în calitate de beneficiar – procesul verbal de recoltare pentru fiecare cultură în parte.

În consecință, având în vedere prevederile art. 216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau partial 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”, se va desființa Decizia de impunere nr. F-TM xx/15.01.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de A.I.F din cadrul A.J.F.P Timiș în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR xx/15.01.2015, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferenta prestațiilor de servicii facturate de DM PFA cu factura nr. xx/31.07.2014 emisă în baza contractului de prestări

servicii nr.xx/18.09.2013 încheiat între DM PFA în calitate de prestator și SC X SRL în calitate de beneficiar, în funcție de natura operațiunilor realizate de petentă și de dovezile prezentate de aceasta și în consecință efectuarea unei încadrări complete și motivate a constatărilor având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute în prezenta decizie.

La reverificare organele de inspecție fiscală vor stabili dacă petenta îndeplinește toate condițiile **de fond și de formă** pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu dispozițiile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în condițiile în care la fila 8 din contestația formulată petenta a precizat că DI. D a urmarit activitatea firmei B, semnând în numele petentei procesul-verbal de recoltare, devizele de lucrări și facturile emise de firma B, aspecte care nu au fost verificate de organele de inspecție fiscală.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de xxxxx lei aferentă producției de rapiță care, în opinia inspecției fiscale, a fost obținută de petentă pe suprafața de xxxx ha cultivată, se rețin următoarele:

În fapt, în anul agricol 2014, petenta a înregistrat producții medii ce se încadrează în producțiile medii transmise de DADR Timiș, dar nu a obținut producție la cultura de rapiță, pe suprafața de xxxxxx ha cultivată de către firma SC BI SRL.

Stabilirea diferențelor de obligații reprezentând taxă pe valoarea adăugată suplimentară s-a datorat faptului că, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea producției de rapiță, în condițiile în care petenta nu a obținut producție de rapiță.

Măsura aplicării procedurii de estimare, efectuată în baza art. 67 din O.G. nr. 92/2003 și a Ordinului nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impozitare a fost luată ca urmare a existenței neconcordanțelor dintre producțiile medii de rapiță la hectar, în anul agricol 2014, obținute pe raza comunei Pischia precum și cea obținută în zona localităților învecinate Orțișoara, Variaș și Scalaz, comunicate de către Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală și cele constatate ca fiind neobținute de petentă în timpul verificării efectuate.

În drept, referitor la rolul activ și dreptul de apreciere al organului fiscal, O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

“ Art.6

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. (...)

Art.7

Rolul activ (...)

(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea în conformitate cu art. 105 alin.(1) din acelaşi act normativ

“(1) Inspekţia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

În Normele Metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscal aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 la pct.102.1. şi 107.1 se precizează :

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative şi evidenţele financiar-contabile şi fiscale care constituie mijloace de probă şi sunt relevante pentru stabilirea drepturilor şi obligaţiilor fiscale.”

În ceea ce priveşte stabilirea prin estimare a bazei de impunere aceasta îşi află sediul materiei în dispoziţiile art.67 din Codul de procedura fiscală unde se precizează:

“ ART. 67

Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabileşte baza de impunere şi obligaţia fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă şi mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situaţia fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situaţii cum ar fi:

a) în situaţia prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) în situaţiile în care organele de inspekţie fiscală constată că evidenţele contabile sau fiscale ori declaraţiile fiscale sau documentele şi informaţiile prezentate în cursul inspekţiei fiscale sunt incorecte, incomplete, precum şi în situaţia în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziţia organelor de inspekţie fiscală.

(3) În situaţiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptăţite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situaţiei de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală.

(5) Cuantumul obligaţiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepţia celor stabilite în cadrul unei inspekţii fiscale.”

Situațiile în care, se estimează bazele de impunere potrivit art.67 alin (2) din Codul de procedura fiscală pot fi:

„a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.”

De asemenea, conform prevederilor pct. 65.1 și pct. 65.2 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informații le deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Așadar, estimarea bazelor de impunere se face în situația prevăzută la art.83 alin(4), respectiv stabilirea din oficiu a obligației fiscale se face pe de o parte prin estimarea bazei de impunere în cazul contribuabililor care nu și-au îndeplinit obligația de a depune declarații fiscale, iar pe de altă parte în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Privind modalitatea de estimare a bazelor de impunere, prin art.67 alin(3) și (4) din Codul de procedura fiscală, se prevede că,

„(3) În situațiile în care potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Conform prevederilor O.M.F.P. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

“ART. 1

(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 2

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) metoda marjei;

d) metoda produsului/serviciului și volumului;

e) metoda patrimoniului net.

ART. 3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

ART. 4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;

b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;

- c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;*
- d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;*
- e) să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;*
- f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.*

(2) Selectarea metodei de stabilire prin estimare va fi efectuată de echipa de inspecție fiscală.

(3) Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală.

(4) Nota de fundamentare va conține:

- a) constatarea stării de fapt a activității supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate;*
- b) elementele identificate care vor sta la baza selectării metodei de estimare a bazei de impunere, respectiv a veniturilor sau cheltuielilor;*
- c) metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere.*

ART. 5

Organele de inspecție fiscală vor menționa în raportul de inspecție fiscală metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.”

Conform prevederilor legale citate mai sus, se reține că pentru estimarea unei baze de impunere organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere elementele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare informațiile referitoare la activitatea din perioada verificată și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere și că estimarea se efectuează în situațiile prevăzute de lege, folosindu-se una dintre metodele stabilite de legiuitor pentru această estimare.

În cazul ce face obiectul prezentei contestații s-a reținut că organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pe considerentul că, în perioada verificată, petenta nu a obținut producții de rapiță la hectar fapt ce a fost în contradicție cu producțiile medii de rapiță la hectar, în anul agricol 2014, obținute pe raza comunei Pischia precum și cea obținută în zona localităților învecinate Orțișoara, Variaș și Scalaz, comunicate de către Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală, iar pentru estimarea bazei de impunere a fost efectuat un calcul prin estimare fiind folosită metoda produsului/serviciului și a volumului conform Ordinului 3389/2011.

Astfel, deoarece petenta nu a obținut producție de rapiță, organele de inspecție au procedat la estimarea producției de rapiță în baza art.11 alin.1 coroborat cu art. 67 alin.1 și 2 din Legea nr.571/2003, baza de impozitare aferentă producției de rapiță considerată ca fiind obținută de petentă fiind stabilită la prețul

de piață practicat de marii comercianți de cereale pentru rapiță (xxx lei) rezultând astfel o TVA colectată suplimentar în sumă de xxxx lei.

Potrivit art. 126 alin.1 din Legea nr. 571/2003 „În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata se cuprind operatiunile care îndeplinesc cumulativ urmatoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor realizată de o persoana impozabila, astfel cum este definite la art. 127

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitațile economice prevazute la art. 127 alin.2".

Din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezultă că în ceea ce o privește pe petentă, s-a constatat vreo operațiune de natura celei prevazute la art. 126 alin.1 din Codul fiscal cu privire la producția de rapiță, în perioada supusă taxarii prin decizia atacata, organul de inspectie fiscala, concluzionand in mod eronat ca in situatia în care a existat o diferență de producție, aceasta poate fi asimilata cu o livrare cu plata ce intra in sfera de aplicare a TVA.

Astfel organele fiscale au procedat la estimarea venitului impozabil al reclamantei pornind de la premisa ca reclamanta ar fi trebuit să obtina productii de rapiță, iar aceasta premisă a fost fundamentata pe faptul ca alte societati de profil au declarat productii de rapiță si, implicit, venituri impozabile.

Or, in prezenta speta, organul fiscal nu a identificat sub nici o forma care sunt argumentele pe baza carora a determinat neglijența reclamantei sau o intentie a acesteia de a frauda fiscul prin ascunderea bazei impozabile.

Cat priveste sarcina probei in materie procesual fiscala, instanta retine ca sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale este reglementata de art. 65 Cod de Procedura Fiscala, care prevede urmatoarele:

„(1)Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declaratiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal

(2)Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.

Din dispozitiile art. 65 alin. 2 Cod de Procedura Fiscala rezulta, asadar, ca organul fiscal are sarcina de a dovedi acele fapte care au stat la baza emiterii deciziei de impunere.

Din acest punct de vedere, se constata ca organul fiscal are sarcina de a proba existenta unui caz care sa impuna estimarea din oficiu a venitului impozabil, precum si de a proba acele fapte care au stat la baza estimarii.

În raport cu aceste consideratii teoretice, rezultă ca organele fiscale nu au probat in speta nici neglijența și nici intentia de fraudare a fiscului de catre reclamanta.

Legislatia fiscala romana contemporana faptelor in litigiu nu impune petentei o limita minima a productiei declarate, astfel încât nu se poate presupune

existența unei diminuări intenționate a bazei impozabile, cu atât mai mult cu cât organele fiscale nu au adus nici o probă din care să rezulte valorificarea de către reclamanta a unei producții agricole la rapiță.

Dificultatea administrării unor probe privind mărimea efectivă a producției agricole a petentei nu poate fi repercutată asupra acesteia pe considerentul că organele fiscale nu ar avea posibilitatea de a proba o astfel de producție decât prin comparație cu activitatea altor societăți de profil.

În ceea ce privește producția de rapiță aferentă culturii a xxxxx ha, petenta afirmă că, SC BI SRL nu a procedat la recoltarea producției de rapiță deoarece aceasta prezenta un randament mai mic, iar costurile de recoltare nu ar mai fi fost acoperite, prezentând în acest sens adresa nr.xx/05.06.2015 întocmită de SC BI SRL.

Analizând adresa nr.xx/05.06.2015, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, reiese faptul că prestatorul SC BI SRL a luat hotărârea să nu mai recolteze cultura de rapiță de pe suprafața de xxxx ha datorită faptului că aceasta cultura de rapiță a fost foarte slabă și recoltarea ei ar fi costat mai mult decât banii obținuți din valorificarea ei. Totodată se arată că, având în vedere natura contractului nu s-au facturat către petentă serviciile prestate pentru această cultură.

În cazul ce face obiectul prezentei contestații s-a reținut că estimarea producției agricole realizată de către petentă s-a efectuat exclusiv pe baza datelor și informațiilor furnizate de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală și obținută în anul agricol analizat, pe raza localității Pischia precum și cea obținută în zona localităților învecinate Orțișoara, Variaș și Scalaz. Se constată că organele de inspecție fiscală nu au deținut date și informații de la alte entități verificate cu activitate similară, respectiv nu au identificat și nu au luat în calcul toate circumstanțele edificatoare, nemotivând faptul că au realizat estimarea producției agricole obținute de petentă la nivelul producției medii la hectar calculate de Direcția Agricolă, fără a deține informații complete în ceea ce privește contribuabilii care desfășoară activități similare, respectiv cum sunt organizați și cum funcționează, în ce condiții de dotare cu utilaje și instalații, ce tehnologii folosesc pentru organizare și înființare a culturilor, pe ce fel de suprafețe, ce soiuri de semințe au folosit, ce tipuri de îngrășăminte au utilizat, au beneficiat de personal de specialitate, pe ce terenuri au înființat culturile (cultivate sau necultivate în anii precedenți, cultivate cu aceleași culturi sau cu alt tip de culturi etc.), care sunt condițiile de irigare și nu în ultimul rând cele privind precipitațiile și/sau calamitățile naturale în perioada supusă analizei.

În raport cu aceste constatări organul competent în soluționarea contestației constată că, informațiile din actul administrativ fiscal atacat nu răspund la unele obiective prevăzute în dispoziții legale, ce trebuiau avute în vedere în cazul evaluării prin estimare a bazei de impunere și anume:

- în ce au constat deficiențele care au condus la imposibilitatea organelor de inspecție fiscală de a determina mărimea bazei de impunere și care au fost datele și documentele care au avut relevanță pentru estimare, având în vedere obligația

identificării acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale (conform celor dispuse la art.67, alin.(1) al O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare);

- având în vedere că inspecția fiscală are în vedere, potrivit art.105 din actul normativ mai sus citat, examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, care a fost contribuția petentei la respectarea obligației de a colabora la constatarea stării de fapt fiscale, prin prezentarea la locul de desfășurare a inspecției fiscale a tuturor documentelor, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. (conf. art.106 al O.G. nr. 92 din decembrie 2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare).

- având în vedere că art.65.1. din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală stabilește situațiile în care se procedează la estimarea bazelor de impunere, raportul de inspecție fiscală nu clarifică aceste situații care pot fi nedepunerea declarațiilor fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere, refuzul de a colabora la stabilirea stării de fapt fiscale, lipsa evidenței contabile sau fiscale;

- dacă au fost avute în vedere dispozițiile art.65.2. din actul normativ mai sus citat, cu privire la obligația organului fiscal de a identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, și ce informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului - care sunt relevante pentru impunere - au fost avute în vedere, iar, în lipsa acestora, care au fost datele și informațiile deținute despre contribuabilii cu activități similare.

Astfel că, organul competent în soluționarea contestației, nu se poate pronunța asupra bazei impozabile suplimentare stabilită de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care actul de control nu conține constatări complete referitoare la elementele care au condus la estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producția de rapita obținută de petentă în anul agricol 2014.

În consecință se va desființa Decizia de impunere F-TM nr.xxx/12.06.2015 cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de xxxx lei aferentă estimării producției de rapită din anul agricol 2014, urmând ca organele de inspecție fiscală prin altă echipă care a încheiat actul de control să reanalizeze situația de fapt fiscală respectiv să stabilească dacă se impune efectuarea estimării conform prevederilor art.67 alin (1) și (2) din Codul de procedură fiscală, în funcție de natura operațiunilor realizate de petentă și de dovezile prezentate de aceasta procedând la identificarea și luarea în calcul a tuturor circumstanțelor edificatoare și în consecință să procedeze la efectuarea unei încadrări complete și motivate a constatărilor având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute din prezenta decizie.

La reverificare se vor avea în vedere și susținerile contestatarului din contestația formulată.

Referitor la dobanzile/majorările de întârziere în sumă de xxxx lei si penalitatile de intarziere in suma de lei aferente taxei pe valoarea adaugată stabilită suplimentar in suma totala de xxxxx lei, calculată în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-TM nr. xxx/12.06.2015 se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul reprezentând TVA stabilit suplimentar, Decizia de impunere F-TM nr. xxx/12.06.2015 va fi desființată rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobanzile/majorările si penalitatile de întârziere, calculate în sarcina petentei reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-TM nr. xxx/12.06.2015 va fi desființată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor art. 134, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146 si art. 147¹, art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 45, pct. 66 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, O.M.F.P. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, pct. 65.1 și pct. 65.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 6, art. 7, art. 67, art. 105, art. 109, art. 216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. 33957/04.09.2015, se

DECIDE

- desființarea Deciziei de impunere F-TM nr. xxx/12.06.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de A.J.F.P Timiș - Activitatea de Inspecție Fiscală Timis în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM xxx/12.06.2015 pentru suma totală de xxxxx lei reprezentând:

- xxxxxx lei TVA
- xxxxx lei dobânzi/majorări de întârziere
- xxxxx lei penalități de întârziere

urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze starea de fapt ținând seama de normele legale în vigoare și de cele reținute în prezenta.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timiș in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.