



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Solu
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apoldor nr.17
Sector 5 , .X.,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax :+021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

***DECIZIA nr. 310 / 2015
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL, din localitatea .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din
cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A_SLP 176/29.01.2015***

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, prin adresa nr..X./27.01.2015, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **A_SLP 176/29.01.2015**, asupra contestației formulată de **SC .X. SRL**, cu sediul social în .X., Str..X., județul .X., având cod unic de înregistrare .X., înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J13/.X., reprezentată convențional prin avocat .X., conform împuternicirii avocațiale seria B nr..X./2015, anexată în original la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./20.11.2014 , emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./20.11.2014, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, decizie prin care, urmare soluționării decontului de TVA nr..X./ 25.03.2014 cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, a fost aprobată la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a respins la rambursare și a fost stabilită

suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, și are ca obiect taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

SC .X. SRL figurează, la data depunerii contestației, la poziția nr.X din Anexa 1 „*Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015*” aprobată prin OPANAF nr.3661/2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-MC .X./20.11.2014, respectiv 08.12.2014, așa cum rezultă din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei, și de data expedierii contestației prin poștă, respectiv 08.01.2015, așa cum rezultă din ștampila Oficiului Poștal .X. X aplicată pe plicul anexat la dosarul cauzei în original, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili sub nr..X./12.01.2015.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92 /2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de SC .X. SRL.

I. SC .X. SRL contestă obligațiile fiscale stabilite suplimentar în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./20.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./20.11.2014, solicitând admiterea contestației pentru următoarele motive:

1. Referitor la respingerea la rambursare a TVA în sumă de **.X. lei**, pe motiv că nu a fost prezentată evidența contabilă analitică și sintetică, registrele obligatorii întocmite pentru luna decembrie 2013, societatea precizează că a înregistrat operațiunile economico-financiare și a întocmit documentele financiar contabile prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor.

Societatea susține că a fost în imposibilitatea faptică de a prezenta documentele solicitate de organele de inspecție fiscală, deoarece aplicația .X. a suferit mai multe avarii înregistrându-se erori în generarea situațiilor contabile, iar demersurile întreprinse în vederea remedierii situației, atât către prestatorul .X. în vederea recuperării datelor de pe serverele .X., cât și firmei specializate .X., au rămas fără rezultate pozitive.

Inspecția fiscală a fost suspendată pe perioada 26.06.2014 -18.09.2014, în vederea prezentării documentelor justificative și evidenței contabile aferente perioadei decembrie 2013 – februarie 2014 fiind emisă în acest sens Dispoziția de măsuri nr..X./25.06.2014, iar societatea a fost sancționată contravențional.

Societatea precizează că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală evidența analitică și sintetică, precum și registrele obligatorii întocmite pentru luna decembrie, și a făcut eforturi susținute în vederea prezentării de fișe de cont, întocmite extra-sistem pentru furnizorii.X. etc, operațiune ce respectă prevederile OMFP nr.3512/2008. Aceste demersuri reies și din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./20.11.2014.

Față de cele prezentate, societatea consideră că organul de inspecție fiscală a avut la dispoziție documentele necesare în vederea stabilirii sumei cuvenite la rambursare aferentă lunii decembrie 2013, iar întrucât au alocat perioadei decembrie 2013, perioada 06.05.2014 – 25.06.2014, după reluarea inspecției fiscale, acestea nu au mai analizat și documentele puse la dispoziție de societate.

2. Societatea consideră că măsura dispusă prin Dispoziția nr..X./25.06.2014 a fost îndeplinită întrucât a pus la dispoziția organului de inspecție fiscală documentele justificative și evidența contabilă sintetică aferente perioadei decembrie 2013 în perioada 06.05.2014 – 25.06.2014, iar ulterior în perioada 18.09.2014 – 18.11.2014 documentele justificative și evidența contabilă aferente perioadei ianuarie – februarie 2014.

3. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, aferentă perioadei ianuarie 2014, și TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, aferentă perioadei februarie 2014, societatea precizează următoarele:

a) Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** aferentă perioadei ianuarie 2014 și TVA în sumă de **.X. lei** aferentă lunii februarie 2014, stabilită suplimentar ca urmare a lipsei documentelor justificative din care să rezulte realitatea și oportunitatea serviciilor de transport auto și fluvial efectuate de prestatorul de servicii SC .X. SRL, conform contractelor nr..X./12.01.2011 și nr..X./01.07.2013.

Societatea susține că emiterea de facturi multiple a fost justificată de incidentul petrecut în desfășurarea operațiunii convoiului .X., ANR .X., respectiv în data de 27.12.2013 convoiul care a plecat de la .X. a eșuat din cauza cotelor scăzute ale Dunării. Pentru a se preveni deprecierea cerealelor, au fost efectuate operațiuni de dezesuare și operațiuni de transbordare de pe slepul .X. pentru ușurare. După finalizarea acestor operațiuni, marfa nu a mai fost retransbordată pe slepul .X., acesta reîntorcându-se la .X. pentru a încărca altă marfă.

Societatea susține că în mod eronat organul de inspecție fiscală a apreciat faptul că facturile MXYZ cu nr..X./06.01.2014, nr..X./14.01.2014 și nr..X./28.01.2014 au fost emise pentru același transport, deoarece acestea vizează operațiuni distincte față de transportul sus menționat.

Referitor la lipsa documentelor justificative, societatea precizează că anexele facturilor pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar în sumă de **.X. lei**, conțin datele necesare pentru justificarea prestației de transport auto: marfa transportată, cantitatea, punctul de încărcare, punctul de descărcare și tariful aplicat pe tonă transportată, și deține CMR-uri, tichete de cântar (unde a fost cazul), avize de însoțire a mărfii, anexate contestației.

Totodată, societatea susține că având în vedere că organul de inspecție fiscală nu argumentează încălcarea prevederilor art.146 din Codul fiscal rezultă că a respectat aceste prevederi întrucât deține facturi prin care justifică taxa pe valoarea adăugată.

Societatea precizează că serviciile de transport auto și fluvial reprezintă unul din costurile operaționale principale în comerțul cu cereale, fiind puse la dispoziția organului de inspecție fiscală documente justificative constând în facturi, anexe la facturi, CMR-uri, care nu au fost considerate satisfăcătoare, acestea invocând prevederile art.21 lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004, care nu sunt incidente taxei pe valoarea adăugată.

b) Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** aferentă perioadei ianuarie 2014 și TVA în sumă de **.X. lei** aferentă lunii februarie 2014, stabilită suplimentar

ca urmare a lipsei documentelor justificative privind prestarea de servicii de recepție, depozitare, cântărire, livrare de cereale efectuate de prestatorul de servicii SC .X. SA, conform contractului nr..X./05.06.2013, societatea depune în susținere documente justificative aferente operațiunilor desfășurate în luna februarie și precizează că are încheiat contract de prestări servicii cu SC .X. pentru punctele aflate în județul .X.: .X., în care SC .X. a recepționat, depozitat și livrat cerealele pentru care au fost întocmite facturile de prestări servicii.

Totodată, societatea susține că având în vedere că organul de inspecție fiscală nu argumentează încălcarea prevederilor art.146 din Codul fiscal rezultă că a respectat aceste prevederi întrucât deține facturi prin care justifică taxa pe valoarea adăugată.

Societatea precizează că serviciile de recepție, depozitare, cântărire, livrarea cerealelor, reprezintă unul din costurile operaționale principale în comerțul cu cereale pentru care au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală documente justificative, respectiv: facturi, contracte, acte adiționale, anexe la facturi, care nu au fost considerate satisfăcătoare, acestea invocând prevederile art.21 lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 care nu sunt incidente taxei pe valoarea adăugată.

c) Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** stabilită suplimentar, societatea menționează că proiectul privind clădirea de birouri din b-dul .X., nr..X., .X., a fost elaborat pentru construirea unei clădiri moderne cu scopul de a fi închiriată parțial sau total. Așa cum rezultă din memoriul tehnic de arhitectură, obiectul investiției îl reprezintă supraetajarea pe structura ușoară a clădirii existente, în scopul completării funcționale cu sala de sport și de mese, în vederea obținerii de beneficii economice viitoare, cum ar fi închirierea.

În acest sens, societatea a depus adresa nr..X./16.12.2014 reprezentând Notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, aceasta considerând că are drept de deducere a TVA aferentă operațiunilor de construcție, transformare sau modernizare.

d) Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** stabilită suplimentar aferentă facturii nr..X./06.01.2014, reprezentând contravaloarea prestației de promovare a produselor din catalogul anual, societatea susține că încălcarea prevederilor art.146 coroborat cu art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 este eronat menționată de organele de inspecție

fiscală, întrucât deține o factură care cuprinde toate informațiile prevăzute de art.155 din Codul fiscal și a obținut beneficii economice livrând marfa, semințe floarea soarelui alego, neoma, mas87, p64le25, Tristan, la clienții enumerați în anexa la factură.

e) Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** aferentă perioadei ianuarie 2014 și TVA în sumă de **.X. lei** aferentă lunii februarie 2014, stabilită suplimentar ca urmare a lipsei documentelor justificative privind prestarea de servicii de manipulare barje în Portul .X., efectuate de prestatorul de servicii SC.X. SRL în baza contractului nr..X./08.01.2013 și actului adițional nr.X/09.01.2013, societatea susține că având în vedere că organul fiscal nu argumentează încălcarea prevederilor art.146 din Codul fiscal rezultă că a respectat aceste prevederi întrucât deține facturi prin care justifică taxa pe valoarea adăugată.

Societatea precizează că serviciile prestate de operatorii portuari privind manipularea produselor, reprezintă unul din costurile operaționale principale în comerțul cu cereale pentru care au fost puse la dispoziția organului de inspecție fiscală documente justificative (contracte, acte adiționale, facturi, anexe la facturi) care nu au fost considerate satisfăcătoare, acestea invocând prevederile art.21 lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004, care nu sunt incidente taxei pe valoarea adăugată.

f) Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** stabilită suplimentar, aferentă facturilor reprezentând contravaloarea prestației de bonus comision achiziție cereale, organele de inspecție fiscală au considerat că documentele justificative prezentate nu sunt satisfăcătoare.

Societatea susține că încălcarea prevederilor art.146 coroborat cu art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 este eronat menționată de organele de inspecție fiscală, întrucât deține o factură care cuprinde toate informațiile prevăzute la art.155 din Codul fiscal.

g) Referitor la TVA în sumă de **.X. lei**, aferentă serviciilor de arat, discuit, pregătit combinatori, fertilizat, semănat și alte lucrări agricole, efectuate de prestatorul de servicii SC .X. SRL, conform contractului nr..X./15.10.2013, stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală ca urmare a lipsei din documentul justificativ - anexa la factura aferentă serviciului de fertilizat .X. ha - a unor informații considerate esențiale, societatea susține că având în vedere că organul fiscal nu argumentează

încălcarea prevederilor art.146 din Codul fiscal rezultă că a respectat aceste prevederi întrucât deține facturi prin care justifică taxa pe valoarea adăugată.

Societatea precizează că organul fiscal a considerat nesatisfăcătoare documentele justificative prezentate, afirmând că potrivit contractului și a actului adițional, a negociat pentru fiecare serviciu, tarif per hectar, punând la dispoziția organului de inspecție fiscală toate suprafețele supuse prestării de serviciu.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.21 lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 care nu sunt incidente taxei pe valoarea adăugată.

h) Referitor la TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**, aferentă prestării de servicii de organizare și gestionare a activității specifice societății în zonele .X., .X., efectuate de prestatorul de servicii .X. SRL în baza contractului nr..X./01.10.2012, societatea susține că având în vedere că organul fiscal nu argumentează încălcarea prevederilor art.146 din Codul fiscal rezultă că a respectat aceste prevederi întrucât deține facturi prin care justifică taxa pe valoarea adăugată.

Societatea precizează că organul de inspecție fiscală a considerat nesatisfăcătoare documentele justificative prezentate, invocând prevederile art.21 lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004, care nu sunt incidente taxei pe valoarea adăugată.

II. Urmare inspecției fiscale parțiale privind taxa pe valoarea adăugată efectuată la SC .X. SRL, care a avut drept obiectiv soluționarea cu control anticipat a decontului cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare aferent perioadei 01.12.2013-28.02.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F- MC .X./20.11.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC .X./20.11.2014 contestată, în care au fost consemnate următoarele constatări:

1.Cu ocazia inspecției fiscale, societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative și evidența contabilă a operațiunilor derulate în perioada decembrie 2013 - februarie 2014.

Astfel, la data de 24.06.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat notă explicativă asociatului unic dl. .X., prin care acesta a justificat că neprezentarea documentelor solicitate verbal și prin adresele

nr..X./27.05.2014 și nr..X./16.06.2014 s-a datorat generării de erori de către aplicația utilizată pentru evidența contabilă.

La data de 25.06.2014, organele de inspecție fiscală au transmis societății Dispoziția de măsuri nr..X. prin care s-a dispus punerea la dispoziție în termen de 30 zile a documentelor justificative și evidența contabilă pentru perioada decembrie 2013 - februarie 2014. Inspecția fiscală a fost suspendată pe această perioadă, fiind comunicată contribuabilului cu adresa nr..X./ 26.06.2014.

Inspecția fiscală parțială a fost reluată în data de 18.09.2014 și comunicată contribuabilului cu adresa nr..X./17.09.2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat, din verificarea jurnalului de cumpărări, jurnalului de vânzări, balanței de verificare și decontului de TVA aferente lunii decembrie 2013, următoarele:

- TVA deductibilă conform decont = .X.
- TVA colectată conform decont = .X.
- soldul sumei negative de TVA decont = .X.

- TVA deductibilă jurnal de cumpărări = .X.
- TVA colectată jurnal de vânzări = .X.

- TVA deductibilă din balanța de verificare decembrie 2013 = .X.
- TVA colectată din balanța de verificare decembrie 2013 = .X.
- soldul sumei negative de TVA din balanța de verificare = .X.

Având în vedere neconcordanțele referitoare la taxa pe valoarea adăugată dintre balanța de verificare, jurnalele de cumpărări și vânzări și decontul de TVA nr..X./22.01.2014 aferent lunii decembrie 2013, organele de inspecție fiscală au solicitat documente din evidența contabilă, respectiv jurnale, fișe de cont (4426 „TVA deductibilă”, 4427 „TVA colectată”, 4428 „TVA neexigibilă”, 4423 „TVA de plată”, 4424 „TVA de recuperat”), fișe analitice furnizori, clienți și alte posturi din bilanț.

Societatea nu a prezentat aceste documente, deși prin Dispoziția de măsuri nr..X./25.06.2014 avea obligația să prezinte documentele justificative.

Ca urmare a neconcordanțelor și neprezentării evidenței contabile aferente lunii decembrie 2013, organele de inspecție fiscală nu au putut verifica modul de înregistrare a taxei pe valoarea adăugată deductibilă și colectată aferentă achizițiilor și livrărilor de bunuri și servicii, cât și modul de aplicare a prevederilor art.145¹ alin.(1) din Codul fiscal și pct.45¹ alin.(1)

din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la achizițiile de combustibil, autoturisme în leasing financiar.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.156 din Codul fiscal și pct.79 alin.(5) și (6) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la întocmirea, păstrarea evidenței operațiunilor astfel încât să cuprindă toate informațiile, documentele și conturile necesare justificării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2013.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.6 art.20, art.21 și art.26 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la refacerea evidenței contabile și întocmirea registrelor de contabilitate obligatorii.

Potrivit explicațiilor date de asociatul unic al societății prin nota explicativă nr..X./18.11.2014, neprezentarea evidenței contabile aferente lunii decembrie 2013, s-a datorat nefinalizării reconstrucției acesteia pe noul sistem informatic utilizat, iar măsurile dispuse prin Dispoziția de măsuri nr..X./25.06.2014 au fost duse la îndeplinire parțial prin reconstrucția pe noul sistem a evidenței contabile aferente lunilor ianuarie-februarie 2014, datorită volumului mare de documente.

Astfel, având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au respins la rambursare TVA în sumă de **.X. lei** aferentă lunii decembrie 2013.

2. Din verificarea documentelor puse la dispoziție de societate, aferente lunii ianuarie 2014, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a solicitat la rambursarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, rezultând o diferență solicitată în plus față de evidența contabilă în sumă de **.X. lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

a. Societatea a încheiat cu SC .X. SRL contractele nr..X./12.01.2011 și nr..X./01.07.2013, având ca obiect expediție de cereale cu transport auto, respectiv expediție de cereale și îngrășăminte pe barje fluviale, unde la art.13, respectiv art.13.2 și 13.7, se prevede că prestatorul are obligația emiterii facturilor de transport în care se vor menționa toate datele privind mărfurile transportate și respectarea regulamentelor transportului auto și fluvial.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei** aferentă facturilor emise de prestator în luna ianuarie 2014 și în sumă de **.X. lei** aferentă facturilor emise de prestator în luna februarie 2014, fără ca acestea să fie însoțite de documente justificative din care să rezulte realitatea și oportunitatea serviciilor, respectiv să conțină date privind marfa, cantitatea, destinația și CMR-uri. Au fost emise facturi multiple pentru același transport, au fost refacturate cheltuieli portuare și agenturare fără a fi prevăzute în contract (ex.factura nr..**X.**/14.01.2014 reprezentând transport fluvial era cuprinsă și în facturile nr..**X.**/28.01.2014, nr..**X.**/28.01.2014 și nr..**X.**/29.01.2014; servicii agenturare erau refacturate cu facturile nr..**X.**/29.01.2014 și nr..**X.**/26.02.2014). În ceea ce privește transportul auto societatea nu a prezentat CMR-uri, tichete de cântar, avize de expediție, iar comisionul aplicat a fost de 3% sau 5% fără să se specifice în ce condiții se acordă fiecare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-au respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 și art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

b. Societatea a încheiat cu SC **.X. SA**, în calitate de prestator, contractul nr..**X.**/05.06.2013 având ca obiect recepția, depozitarea, cântărirea, livrarea produselor. Prestatorul avea obligația efectuării de operațiuni de descărcare auto, tren, barja, a cerealelor, cât și depozitarea și încărcarea acestora în mijloacele de transport în vederea livrării.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă facturilor emise de prestator în luna ianuarie 2014 și în sumă de **.X. lei** aferentă facturilor emise în luna februarie 2014, fără ca acestea să fie însoțite de documente justificative din care să rezulte prestația, respectiv documente din care să rezulte mijlocul de transport, destinația, perioada de depozitare, modul de calcul al depozitării, regimul de transbordare din ce/în ce mijloace de transport etc, încălcând prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 și art.21 alin. (4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

c. Societatea a încheiat cu SC **.X. SRL** contractul nr..**X.**/10.01.2014 având ca obiect întocmirea proiectului în vederea obținerii autorizației de

construire pentru clădire birouri Bdul .X. nr..X. .X., prețul fiind de .X. euro. Prestatorul a întocmit, în faza preliminară, memoriul tehnic de arhitectură „supraetajare pe structura ușoară a clădirii existente în scopul completării funcționale cu sala de sport și vestiare”, pe amplasamentul din B-dul .X. nr..X., pentru care a emis factura nr..X./27.01.2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, contrar prevederilor art.149 alin.(1) lit.d) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de prestator, contractul nr.X/20.04.2009 având ca obiect activități de intermediere, comisionare și management în afaceri. Conform art.3.1, prestatorul are obligația întocmirii documentației necesare în vederea negocierii și încheierii de contracte de vânzare cumpărare și să asigure consultații de specialitate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă facturii nr..X./06.01.2014, reprezentând „promovare a produselor din catalogul anual” la diverși clienți și în sumă de **.X. lei** aferentă facturilor emise în luna februarie 2014, reprezentând „bonus comision” achiziție cereale, fără să dețină documente justificative și fără să fie prevăzută acordarea de bonusuri prin contract, încălcând astfel prevederile art.146 și art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

e. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă facturii nr..X./30.01.2014 și în sumă de **.X. lei** aferentă facturii .X./28.02.2014, emise de SC .X. SRL, reprezentând prestări servicii conform contract nr..X./2007, fără însă să prezinte contractul de prestări servicii și documentele justificative din care să rezulte că serviciile facturate au fost realizate efectiv, încălcând prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

f. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă facturii nr..X./29.01.2014 emisă de SC .X., reprezentând mobilier de bucătărie,

încălcând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

g. Societatea a încheiat cu SC .X. SRL contractul nr..X./08.01.2013 și Actul adițional nr.X/09.01.2013 având ca obiect prestări servicii manipulare barje în portul .X., prețul fiind de .X.eur/lună.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă facturii nr..X./31.01.2014 și în sumă de **.X. lei** aferentă facturii nr..X./21.02.2014, reprezentând prestări efectuate în lunile ianuarie și februarie 2014, fără a fi menționate cantitățile manipulate, produsul, denumirea barjelor, perioada în care a fost operată fiecare barjă și fără a se anexa documentele întocmite pentru fiecare barjă, încălcând astfel prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

h. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** în luna ianuarie 2014 și în sumă de **.X. lei** în luna februarie 2014, reprezentând 50% din dreptul de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu combustibilul pentru mijloacele de transport rutier prevăzute la art.145¹ alin.(1), art.146 din Codul fiscal și pct 45¹ din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

i. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încheiat cu SC .X. SRL contractul nr..X./15.10.2013 având ca obiect prestări servicii arat, discuit, pregătit combinator, fertilizat, semănat și alte lucrări agricole, în baza căruia prestatorul a emis factura nr..X./28.02.2014 pentru lucrări de fertilizat .X. ha.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, fără să prezinte documente justificative din care să rezulte ce îngrășăminte s-au utilizat, cantitatea, utilajele folosite, ce cantitate de combustibil s-a utilizat, având în vedere că, potrivit contractului, acestea se suportă de beneficiar, fiind astfel încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 și art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

j. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încheiat cu SC .X. SRL contractul nr..X./01.10.2012 având ca obiect organizarea și gestionarea activității în zonele .X., .X., prețul fiind de .X. eur/lună. Conform contractului prestatorul avea obligația implementării strategiilor de dezvoltare, reprezentarea beneficiarului în relațiile cu terții, urmărirea operațiunilor de comerț cu cereale și îngrășăminte, mărirea portofoliului clienților, găsirea de zone pentru extinderea capacității de depozitare etc., iar beneficiarul să solicite rapoarte periodice pentru îndeplinirea obiectivelor și politicilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă facturii nr..X./10.02.2014, având ca anexă un raport de activitate din care a rezultat că în luna ianuarie 2014 a identificat o locație pentru amenajarea în viitor a unei capacități de depozitare în .X., fără să specifice în ce a constatat această prestație și dacă s-au realizat toate obiectivele prevăzute în contract, încălcând astfel prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 și art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

k. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a livrat pesticide către doi parteneri din Bulgaria, fără să prezinte documente justificative din care să rezulte că produsele au fost transportate în alt stat membru conform prevederilor art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că acestea au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **.X. lei**.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală a procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii ianuarie 2014 ținând cont și de diferența solicitată în plus față de evidența contabilă în sumă de **.X. lei**, stabilind astfel TVA de plată suplimentară în sumă de **.X. lei**, iar aferent lunii februarie 2014 au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei,

precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusa solutionarii este daca Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra temeiniciei respingerii la rambursare a taxei pe valoarea adaugata in cuantumul mentionat mai sus in conditiile in care din inscristurile existente la dosarul cauzei si din demersurile efectuate de organul de solutionare a contestatiei nu rezulta cu claritate faptul ca la stabilirea acestei diferente au fost avute in vedere de organele de inspectie fiscala toate documentele primare valabil intocmite, prezentate de societate in cursul procedurii.

În fapt, urmare solicitării la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, prin Decontul de TVA nr..X./25.03.2014 aferent perioadei 01.12.2013-28.02.2014, organele de inspecție fiscală au efectuat inspecție fiscală parțială cu control anticipat.

Pe parcursul inspecției fiscale, societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative și evidența contabilă a operațiunilor derulate în perioada decembrie 2013 - februarie 2014.

Astfel, la data de 24.06.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat notă explicativă asociatului unic dl. .X., prin care acesta a justificat că, neprezentarea documentelor solicitate verbal și prin adresele nr..X./27.05.2014 și nr..X./16.06.2014, s-a datorat generării de erori de către aplicația utilizată pentru evidența contabilă.

La data de 25.06.2014, organele de inspecție fiscală au transmis societății Dispoziția de măsuri nr..X. prin care s-a dispus punerea la dispoziție în termen de 30 zile a documentelor justificative și refacerea evidenței contabile pentru perioada decembrie 2013 - februarie 2014. Inspecția fiscală a fost suspendată pe perioada 26.06.2014 - 18.09.2014.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat neconcordanțe referitoare la taxa pe valoarea adăugată dintre bilanța de verificare, jurnalele de cumpărări și vânzări și decontul de TVA nr..X./22.01.2014 aferent lunii decembrie 2013, motiv pentru care au solicitat documente din evidența contabilă, respectiv fișe de cont (4426 „TVA deductibilă”, 4427 „TVA colectată”, 4428 „TVA neexigibilă”, 4423 „TVA de plată”, 4424 „TVA de recuperat”), fișe analitice furnizori, clienți și alte posturi din bilanț.

Societatea nu a prezentat aceste documente, deși prin Dispoziția de măsuri nr..X./25.06.2014 avea obligația să prezinte documentele justificative.

Ca urmare a neconcordanțelor și neprezentării evidenței contabile aferente lunii decembrie 2013, organele de inspecție fiscală au menționat prin raportul de inspecție fiscală ca nu au putut verifica modul de înregistrare a taxei pe valoarea adăugată deductibilă și colectată aferentă achizițiilor și livrărilor de bunuri și servicii.

Având în vedere că societatea nu a respectat prevederile art.156 din Codul fiscal și pct.79 alin.(5) și (6) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la întocmirea, păstrarea evidenței operațiunilor astfel încât să cuprindă toate informațiile, documentele și conturile necesare justificării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă lunii decembrie 2013, cât și prevederile art.6 art.20, art.21 și art.26 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la refacerea evidenței contabile și întocmirii registrelor de contabilitate obligatorii, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA în sumă de .X. lei.

Fata de constatările organelor de inspecție fiscală, **SC .X. SRL** precizează ca « a pus la dispoziție organelor fiscale evidența analitică și sintetică, precum și registrele obligatorii întocmite [...] documentele puse la dispoziție de societate, după reluarea inspecției fiscale, nu au mai fost analizate de către organul fiscal.[...] »

În drept, potrivit art. 97 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale:

“În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele metode de control:

a) controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;

b) controlul electronic, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.”

De asemenea, potrivit art. 67 alin. 1, alin. 2, alin. 3 și alin. 4 din actul normativ invocat mai sus:

“(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar 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.

(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.”

Având în vedere prevederile legale expuse mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că în realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate utiliza metoda de control pe care o considera cea mai adecvată pentru stabilirea corectă a bazei de impunere în sensul art. 94 din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, în anumite situații, organele de inspecție fiscală pot stabili prin estimare baza de impunere.

Sintetizând cele consemnate în situația de fapt a prezentei cauze, se reține că societatea a solicitat la rambursare taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei decembrie 2013 - februarie 2014, fără însă să prezinte organelor de inspecție fiscală, cu ocazia efectuării inspecției fiscale, documente justificative și evidența contabilă a operațiunilor derulate în această perioadă, documente ce au fost solicitate atât verbal cât și prin adresele nr..X./27.05.2014 și nr..X./16.06.2014.

Având în vedere faptul că asociatul unic al societății a invocat în justificarea acestui fapt, erori generate de aplicația informatică utilizată pentru evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția de măsuri nr..X./25.06.2014, pentru punerea la dispoziție în termen de 30 de zile, a documentelor justificative.

Astfel, ținând cont și de solicitarea societății de prelungire a termenului de suspendare, exprimată prin adresa nr..X./ 11.08.2014, anexată în copie la

dosarul cauzei, inspecția fiscală a fost suspendată pe perioada 26.06.2014 - 18.09.2014.

Întrucât, din verificarea decontului de TVA aferent lunii decembrie 2013, a bilanțelor de verificare și a jurnalelor de vânzări și cumpărări, au rezultat neconcordanțe în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată înscrisă, se reține că echipa de inspecție fiscală a solicitat prezentarea de documente pentru justificarea acestora, fără însă ca societatea să le prezinte.

Potrivit Notei explicative nr..X. din data de 18.11.2014, asociatul unic precizează că evidența contabilă aferentă lunii decembrie 2013 nu a putut fi prezentată datorită nefinalizării reconstrucției acesteia pe noul sistem informatic utilizat, precum și faptul că dispoziția de măsuri a fost parțial îndeplinită prin reconstrucția pe noul sistem a evidenței contabile aferente lunilor ianuarie și februarie 2014.

Având în vedere cele prezentate mai sus coroborate cu prevederile legale reținute ca temei de drept în prezenta decizie, organul de soluționare a contestației reține din documentele anexate la dosarul cauzei faptul că organele de inspecție fiscală nu au procedat la stabilirea prin estimare a bazei de impunere deși au constatat că evidența contabilă sau fiscală ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete sau că nu există, ci s-au limitat la a constata că există neconcordanțe între balanța de verificare, jurnalele cumpărări și vânzări și decontul privind taxa pe valoarea adăugată.

Fata de aceasta constatare și având în vedere argumentul contestației potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au mai analizat documentele puse la dispoziție de societate, după reluarea inspecției fiscale, în virtutea rolului activ, organul de soluționare a contestației prin adresa nr. A_SLP X/11.08.2015 a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în mod expres, să precizeze « dacă la stabilirea sumei respinsă la rambursare în cuantum de .X. lei organele de inspecție fiscală s-au raportat la toate documentele primare prezentate de societate până la finalizarea inspecției fiscale ».

Prin adresa nr. .X. AIF/24.08.2015 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A_SLP .X./26.08.2015, organele de inspecție fiscală au reiterat cele expuse în raportul de inspecție fiscală, fără a preciza neechivoc că taxa pe valoarea adăugată a fost respinsă la rambursare prin raportare la toate documentele primare prezentate de societate până la finalizarea inspecției fiscale.

Așadar, sub imperiul celor reținute mai sus, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.6, art.7 alin.(2), art.14 alin.(2) și art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- 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;

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz;

- situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic;

- organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul contestației, precum și normele legale aplicabile în materie, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din OG nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2906/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./20.11.2014, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./20.11.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este învestită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de diverși furnizori reprezentând achiziții de servicii, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL, în perioada ianuarie - februarie 2014, și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, reprezentând prestări de servicii, pentru care societatea are încheiate contracte.

Din analiza documentelor anexate la facturi, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu cuprind informații/date de natură a identifica serviciile facturate și/sau nu sunt în concordanță cu obiectul contractului încheiat.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată precizează:

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

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, 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.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de diverși prestatori, întrucât documentele prezentate de societate, respectiv facturi, anexe la facturi și contracte, nu au fost de natură să facă dovada utilizării achizițiilor de servicii în folosul operațiunilor taxabile.

Totodată, se reține că, în ceea ce privește operațiunile în cauză, societatea nu a depus în susținerea contestației documente suplimentare față de cele prezentate organelor de inspecție fiscală.

Astfel, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că:

a) SC .X. SRL a emis X facturi, în perioada ianuarie – februarie 2014, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând „*prestări servicii conform contract din 20.04.2009*”, respectiv contractul nr.X/20.04.2009.

În contractul mai sus menționat se prevede ca obiect „*activități de intermediere, comisionare și management în afaceri*”, pentru care prestatorul, conform pct.4.1. avea obligația întocmirii documentației necesare, să negocieze și să încheie contracte de vânzare cumpărare și să asigure consultații de specialitate.

Factura nr. .X./06.01.2014 are anexată o situație privind „*promovarea produselor din catalogul anual*” la diverși clienți, factura nr.X/03.02.2014 are anexată o situație cu clienții cărora au fost livrate diverse cantități de azotat de amoniu și uree, iar facturile nr..X./10.02.2014 și nr..X./12.02.2014 reprezentând „*bonus comision conform anexă [...]*”, au ca anexă situații „*bonus achiziție cereale*”, fără niciun alt document justificativ care să facă dovada prestării în folosul operațiunilor sale taxabile a operațiunilor facturate, respectiv din care să rezulte în concret că serviciile facturate sunt în concordanță cu obiectul contractului încheiat, cum ar fi prezentarea activităților de intermediere efectuate etc.

Mai mult, operațiunile înscrise în anexa la factura nr..X./06.01.2014, respectiv „*promovarea produselor din catalogul anual*” nu fac obiectul contractului.

Totodată, la pct.3.1 din contractul nr.X/20.04.2009 este prevăzut că „*Plata se va efectua la prezentarea în original a facturii fiscale și a documentelor însoțitoare conform grilei de comision stabilită și acceptată de cele X părți [...]*” or, din anexele la facturi nu rezultă care este grila de comision, calculul acestuia, ce activități a desfășurat concret.

b) SC .X. SRL a emis X facturi, în perioada ianuarie – februarie 2014, în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând „*prestări servicii conform contract nr.X/05.01.2013*”.

În contractul mai sus menționat se prevede ca obiect executarea de prestări servicii pentru marfuri-cereale, semințe oleaginoase etc., constând în primirea, cântărirea, manipularea, transbordarea, expediere/reexpedierea de

mărfuri, operarea transporturilor terestre, primirea, prelucrarea și transmiterea documentelor privind derularea mărfurilor.

La pct.3, obligațiile prestatorului, se stipulează că acesta recepționează și livrează mărfurile, prin cântărirea camioanelor plin/gol pe cântarul electronic, cantitate încărcată pe fiecare unitate fluvial va fi determinată prin documnete de predare a mărfii contrasemnate de surveyor-i etc.

Facturile au atașate câte un document denumit „Anexa factura .X./31.01.2014”, respectiv „Anexa factura .X./21.02.2014” în care este înscris „prestări servicii manipulare barje în portul .X.” cu prețul de .X.eur/lună, fără niciun alt document justificativ care să facă dovada prestării în folosul operațiunilor sale taxabile a operațiunilor facturate, respectiv situații sau orice alte documente în funcție de specificul operațiunii din care să rezulte cantitățile manipulate, produsul, denumirea barjelor, perioada în care a fost operată fiecare barjă etc.

c) SC .X. SRL a emis factura nr..X./10.02.2014 în valoare de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei, reprezentând “*prestări servicii ianuarie 2014 conform contract nr..X./01.10.2012*”.

În contractul mai sus menționat se prevede ca obiect organizarea și gestionarea activității în zonele .X., .X., prețul fiind de .X. eur/lună.

Potrivit pct.5.1. din contract, prestatorul are obligația implementării strategiilor și politicilor de dezvoltare, reprezentarea beneficiarului în relațiile cu terții, urmărirea operațiunilor de comerț cu cereale și îngrășăminte, mărirea portofoliului clienților, găsirea de zone pentru extinderea capacității de depozitare etc., iar potrivit pct.5.2. beneficiarul are obligația să solicite rapoarte periodice privind cota de piață a beneficiarului, previziuni și date despre concurență etc.

Factura nr..X./10.02.2014 are atașat un raport de activitate din care rezultă că SC .X. SRL a identificat locații pentru dezvoltarea sistemului logistic SC .X. SRL – construirea de capacități depozitare cereale, s-a semnat contractul de concesiune nr..X. /10.01.2014 cu Primăria orașului .X. pentru o suprafață de .X. mp cu acces direct la linia CF și că se vor demara negocieri cu diverși furnizori de echipamente în vederea amenajării bazei de recepție. Din analiza raportului de activitate:

- nu rezultă în concret care sunt locațiile identificate pentru dezvoltarea sistemului logistic al SC .X. SRL;

- nu a fost anexat contractul de concesiune menționat din analiza căruia să rezulte că SC .X. SRL este beneficiara acestui contract, respectiv are calitatea de concesionar;

- mențiunea privind „ în perioada viitoare vor începe negocieri cu diverși furnizori de echipamente [...]” nu reprezintă o prestare de servicii efectuată în luna ianuarie, așa cum s-a facturat.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că, existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că în condițiile în care facturile sunt emise pentru “*prestări de servicii conform contract [...]*”, pentru identificarea serviciilor efectiv prestate, anexele la facturi trebuie să cuprindă informații clare, complete, în concordanță cu obiectul contractului încheiat și cu specificul activității, or documentele anexate la facturi conțin informații lapidare, fără elemente concrete de identificare a modalităților de efectuare a acestor servicii, fără să fie însoțite de situații de lucrări, rapoarte de lucru sau orice alte materiale corespunzătoare – documente cu caracter specific în funcție de natura fiecărui serviciu *prestat*.

Astfel, în speță se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție, care prin Decizia nr.1325/2012 a statuat că “*persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.*

[...]efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate.”

Prin urmare, se reține că, potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achiziției în scopul obținerii de

venituri, respectiv de operațiuni taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

Astfel, având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, documente din care să rezulte că serviciile facturate au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia *încălcarea art.146 este eronat menționată de către organele de inspecție fiscală, societatea deținând o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155*, se reține că aceasta nu este de natură să infirme constatările și impunerea organelor de inspecție fiscală, întrucât, așa cum s-a reținut în cuprinsul prezentei decizii, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, contribuabilul trebuie să îndeplinească cumulativ condițiile legale - de fond și de formă-, deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabil.

Având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu depune documente din care să rezulte o situație contrară celei constatate de organele de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./20.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./20.11.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de prestări servicii emise de SC .X. SRL și SC .X. SA în condițiile în care documentele depuse de societate în susținerea cauzei nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, SC .X. SRL, în perioada ianuarie - februarie 2014, și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, în baza contractelor nr..X./12.01.2011 și nr..X./01.07.2013 având ca obiect expediție de cereale cu transport auto, respectiv expediție de cereale și îngrășăminte pe barje fluviale.

Totodată, în aceeași perioadă, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SA în baza contractului nr..X./05.06.2013 având ca obiect recepția, depozitarea și cântărirea produselor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de SC .X. SRL nu au fost însoțite de documente justificative din care să rezulte că serviciile facturate au fost prestate, respectiv documente care să conțină date privind marfa, cantitatea, destinația și CMR-uri. Au fost emise mai multe facturi pentru același transport, au fost refacturate cheltuieli portuare și agenturare fără a fi prevăzute în contract. În ceea ce privește transportul auto societatea nu a prezentat CMR-uri, tichete de cântar, avize de expediție, iar comisionul aplicat a fost de 3% sau 5% fără să se specifice în ce condiții se acordă fiecare.

În ceea ce privește facturile emise de SC .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu sunt însoțite de documente justificative din care să rezulte că serviciile facturate au fost prestate, respectiv documente din care să rezulte mijlocul de transport, destinația, perioada de depozitare, modul de calcul al depozitării, regimul de transbordare din ce/în ce mijloace de transport etc.

Având în vedere cele constatate, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 din Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2) lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate și explicitate la Cap.III, pct.2 din prezenta decizie.

Din interpretarea textelor de lege mai sus menționate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de SC .X. SRL și SC .X. SA întrucât aceasta nu a prezentat documente din care să rezulte informații de natură să facă dovada prestării serviciilor facturate.

Se reține că, prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.A-SLP .X./04.02.2015, contestatara a depus o serie de documente în susținerea cauzei, astfel:

- în ceea ce privește facturile emise SC .X. SRL în lunile ianuarie și februarie 2014, cu Opis nr.3 și nr.4 a depus note de cântărire, scrisori de transport, tichete de cântar, anexe la facturi, cerntralizator transport, avize de însoțire a mărfii etc.;

- în ceea ce privește facturile emise SC .X. SA în lunile ianuarie și februarie 2014, cu Opis nr.X a depus borderouri, situații privind calcul prestări servicii, scrisori de transport, sealing report”, “tally sheet”, “packing list”, cargo manifest, fișe de magazie etc.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

a) SC .X. SRL a emis facturile: nr. .X./04/28.02.2014, reprezentând *“c/val transport conform contract nr..X./12.01.2011”*, facturile: nr..X./14.01.2014, nr..X./28.01.2014, nr..X./28.01.2014 și nr..X./28.01.2014, reprezentând *“c/val transport fluvial [...]”*, și facturile nr..X./29.01.2014 și nr..X./26.02.2014, reprezentând *„refacturare servicii agenturare și decont cheltuieli portuare [...]”*.

Pentru transportul „tip auto”, SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de prestator, contractul de transport nr..X./12.01.2011, având ca obiect *“expediție cereale pe auto”*, respectiv, potrivit pct.5, cereale și îngrășăminte.

Potrivit pct.9 -Punct de încărcare și pct.10- Punct de descărcare „se va stabili în prealabil la fiecare transport”, iar potrivit pct.11 – Tarif transport „se va stabili la fiecare transport 3% pentru coordonare transport, 5% pentru coordonare transport”

La pct.13 – Termeni speciali, se prevede că *„pentru fiecare transport prestatorul va emite o factură a transportului, în care vor fi menționate toate datele privind mărfurile transportate”*, precum și *„ SC .X. SRL va înainta comanda în scris, prin fax, cu 24 ore înainte de efectuarea transportului, necesarul de mijloace auto”*.

Pentru transportul „tip fluvial”, SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de prestator, contractul de transport nr..X./01.07.2013, având ca obiect *“expediție cereale și îngrășăminte pe barje fluviale”*, respectiv, potrivit pct.5, cereale și îngrășăminte.

Potrivit pct.9 -Punct de încărcare și pct.10- Punct de descărcare „se va stabili în prealabil la fiecare transport”, iar potrivit pct.11 – Tarif transport „se va stabili la fiecare transport 3% pentru coordonare transport, 9% pentru coordonare transport”

La pct.13 – Termeni speciali, se prevede că *„prestatorul este obligat să asigure și să pună la dispoziția SC .X. SRL la data și orele solicitate, mijloacele fluviale necesare pentru efectuarea transporturilor de mărfuri, în*

stare tehnică perfectă. În cazul unor defecțiuni tehnice sau accidente prestatorul trebuie să asigure depanarea imediată sau înlocuirea mijlocului de transport defect cu un altul din aceeași categorie.”, „pentru fiecare transport prestatorul va emite o factură a transportului, în care vor fi menționate toate datele privind mărfurile transportate”, precum și „ SC .X. SRL va înainta comanda în scris, prin fax, cu 24 ore înainte de efectuarea transportului, necesarul mijloacelor fluviale”.

Astfel, se reține că cele două contracte de transport încheiate reprezintă contracte cadru, care nu conțin informații detaliate cu privire la specificul fiecărui transport în parte, respectiv la cantitățile, punctele și datele de încărcare/descărcare etc., fapt pentru care s-a prevăzut transmiterea de către beneficiar a comenzilor privind necesarul de mijloace de transport, prin fax, cu 24 ore înainte de efectuarea transportului, precum și obligativitatea emiterii de către prestator a facturilor de transport în care vor fi menționate toate datele privind mărfurile transportate.

Urmare analizei prin sondaj a documentelor depuse de societate în susținere, se rețin următoarele:

1) în ceea ce privește factura nr..X./07.02.2014, emisă în baza contractului nr..X./12.01.2011, respectiv pentru transport auto, are atașată o situație tabelară în care sunt înscrise: data, nr.auto, nr.aviz, produs, cantitate încărcată/descărcată, denumire punct încărcare/ descărcare, tarif, valoare și TVA.

Din analiza acestei situații tabelare rezultă un număr de X poziții, reprezentând transport, atât intern cât și intracomunitar (Italia) cu diverse mijloace de transport, efectuate în perioada ianuarie 2013 (poziția X) – ianuarie 2014, precum și stornări ale unor transporturi din luna august 2013.

Totodată, se reține că la această factură societatea a atașat avize de expediție, CMR-uri, tichete de cântar etc. care nu acoperă toate pozițiile din situația tabelară, iar pentru pozițiile care apar stornate nu este anexat niciun document justificativ. De asemenea, sunt anexate CMR-uri în care la rubrica expeditor și destinatar sunt menționate ale societății decât SC .X. SRL, iar o mare parte din aceste CMR-uri sunt ilizibile.

În plus, având în vedere datele înscrise în situația tabelară rezultă că factura nr..X./07.02.2014 reprezintă o factură centralizatoare, ce a fost emisă pentru transporturi efectuate în perioada ianuarie 2013-ianuarie 2014, în condițiile în care facturile centralizatoare, potrivit prevederilor art.155 alin.

(16) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se emit pentru operațiuni pentru care a luat naștere faptul generator de taxă într-o perioadă ce nu depășește o lună calendaristică și toate documentele emise la data livrării de bunuri/prestării de servicii să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.

Mai mult, la factură nu este anexată nicio comandă, așa cum este prevăzut în contractul cadru, în vederea corelării documentelor de livrare cu operațiunile facturate.

2) în ceea ce privește transportul fluvial se reține că societatea anexează o parte din documente atât pentru factura nr..X./14.01.2014, reprezentând „*c/val transport fluvial cu nava .X. pe ruta .X.-.X. [...]*”, cât și pentru factura nr..X./28.01.2014, reprezentând „*c/val transport fluvial cu nava .X., ANR .X. pe ruta .X.-.X. 23.01.2014*”, respectiv: scrisorile de trăsură nr.X și nr.X, documentele T2L emise de Biroul vamal .X..

Mai mult, la factura nr..X./28.01.2014 este anexată comanda „*X./15.01.2014*”, iar documentele de transport, de asemenea anexate la factură, respectiv scrisorile de trăsură nr.X și nr.X sunt emise în data de 24.12.2013 (documentele de transport pentru barja .X., respectiv cantitatea de .X. to din avizul de însoțire a mărfii nr..X./24.12.2013 și pentru barja ANR .X., respectiv cantitatea de .X. to din avizul de însoțire a mărfii nr..X./24.12.2013, sunt din decembrie 2013)

3) în ceea ce privește factura nr..X./29.01.2014, reprezentând „*refacturare servicii agenturare și decont cheltuieli portuare .X. decembrie 2013*” are anexat factura nr..X./31.12.2013 emisă de SC .X. SRL, reprezentând „*servicii în cont client m/v .X. decembrie 2013*”, „*comision agent (X Eur)*” și „*comision încărcare (X Eur)*” și un decont emis de SC .X. SRL cu denumirea serviciilor, fără să se prezinte ale documente justificative din care să rezulte că beneficiarul serviciilor de agenturare refacturate este SC .X. SRL și nu alți agenți economici.

Mai mult, în contractul cadru nr..X./07.01.2014 nu sunt prevăzute distinct aceste servicii, ci doar “*expediție cereale și îngrășăminte pe barje fluviale*”, cu tarif de transport „3% pentru coordonare transport, 9% pentru coordonare transport”.

b) SC .X. SA a emis facturile: nr..X./15.01.2014, reprezentând “*prestări servicii încărcare, depozitare, cântărire, transbordare, încărcare în*

overtime porumb”; nr..X./17.02.2014, reprezentând “*prestări servicii descărcare barjă îngrășăminte*” și “*prestări servicii descărcare tren îngrășăminte*”; nr..X./28.02.2014, reprezentând “*prestări servicii livrare porumb februarie*”; nr..X./28.02.2014 reprezentând “*prestări servicii livrare floarea soarelui, februarie*” și nr..X./28.02.2014 reprezentând “*prestări servicii depozitare fl.soarelui, februarie*”.

SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC .X. SA, în calitate de prestator, contractul nr..X./05.06.2013, având ca obiect “*recepția (cântărirea, descărcarea din mijlocul de transport în siloz sau magazie, analize de calitate, întocmirea documentelor de recepție), depozitarea (cu păstrarea calității care include eventualele aerări, gazări, recirculări) și livrarea (încărcarea în mijlocul de transport, cântărirea, analize de calitate, întocmirea documentelor de livrare și transport) cantităților de produs, proprietatea beneficiarului, depus în bazele de recepție ale prestatorului și prestări servicii portuare (încărcare/descărcare, cântărire, depozitare, transbord direct și indirect)*”, cu Anexele 1 și 2 unde sunt prevăzute la “Art.2 *Tarifele convenite pentru operațiunile necesare de executat [...]*”.

Urmare analizei prin sondaj a documentelor depuse la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

1) factura nr..X./15.01.2014, reprezentând “*prestări servicii încărcare, depozitare, cântărire, transbordare, încărcare în overtime porumb*” este însoțită de anexa “*Desfășurare operațiuni efectuate privind încărcare, depozitare, cântărire, transbordare și încărcare în overtime*” și de borderourile nr..X., .X. și .X., în care sunt menționate operațiuni “*overtime*”, care nu sunt prevăzute în cadrul contractului și Anexei nr.1 la contract.

Nu sunt anexate alte documente din care să rezulte cantitatea efectiv încărcată, cântărită, transbordată, respectiv tichete de cântar, draft survey, avize de însoțire a mărfii, conform prevederilor art.2 alin.a) din Anexa nr.1 la contractul nr..X./05.06.2013: “*recepție și livrare (cântărire, descărcare/încărcare din/în mijlocul de transport siloz sau magazie, analize de calitate, întocmirea documentelor de recepție, livrare și transport) [...]*”.

Din tabelele anexate privind depozitarea rezultă alte sume față de cele din anexa la factură, respectiv la .X. to, în tabel este trecută suma de .X. lei față de .X. lei din anexa la factură, iar la .X. to în tabel este trecută suma de .X. lei față de .X. lei din anexa la factură.

2) factura nr..X./17.02.2014, reprezentând “*prestări servicii descărcare barjă îngrășăminte*” și “*prestări servicii descărcare tren îngrășăminte*” este însoțită de:

- anexa “*Calcul prestări servicii la data de 17.02.2014*”, în care este înscrisă și cantitatea de .X. tone UREE, care are anexat avizul de însoțire a mărfii nr..X./10.12.2013, unde la furnizor și destinatar este menționată o altă societate, respectiv SC .X. SA, precum și ale documnete “*Sealing report*”, “*Tally report*”, “*Tally sheet*” în care nu sunt înscrise niciun fel de mențiuni cu privire la SC .X. SRL, iar scrisoarea de trasură este ilizibilă, putându-se identifica doar ștampile.

Având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată. Astfel, se reține că, existența unui contract de prestări servicii încheiat între părți și deținerea unei facturi nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că în condițiile în care facturile au fost emise în baza unor contracte cadru, aferente mai multor operațiuni, pentru identificarea serviciilor efectiv prestate, anexele la facturi trebuie să cuprindă informații clare, complete, în concordanță cu obiectul contractului încheiat și cu specificul activității, or, deși societatea a depus în susținere un volum impresionant de documente, din analiza acestora au rezultat neconcordanțe, lipsă de documente justificative pentru o parte din operațiunile facturate centralizat, în unele cazuri acestea fiind dublate, documnte emise pe numele altor societăți etc.

Astfel, în speță se rețin considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție, care prin Decizia nr.1325/2012 a statuat că “*persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.*”

[...]efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate.”

Prin urmare, se reține că, potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achiziției în scopul obținerii de venituri, respectiv de operațiuni taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

Astfel, având în vedere cele precizate mai sus, organul de soluționare a contestației reține faptul că documentele pe care societatea a înțeles să le depună în susținere nu sunt de natură să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Referitor la afirmațiile societății potrivit cărora *“emiterea de facturi multiple este justificată de incidentul petrecut în desfășurarea operațiunii convoiului .X., ANR .X.”* care a eșuat iar marfa a fost transbordată pe alte ambarcațiuni, iar *“organul fiscal în mod eronat a apreciat faptul că facturile nr..X./06.01.2014, nr..X./14.01.2014 și factura nr..X./28.01.2014 sunt emise pentru același transport, deoarece acestea vizează operațiuni distincte față de transportul descris mai sus”*, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, din analiza documentelor anexate facturilor nr..X./14.01.2014 și nr..X./28.01.2014 emise de SC .X. SRL a rezultat că acestea sunt justificate cu aceleași documente, respectiv transportul cu barja .X. din data de 24.12.2013 a .X. to semițe floarea soarelui având anexate: scrisoarea de trasură nr.X, AE nr..X./24.12.2013, declarație furnizor nr.OT X/23.12.2013, cargo manifest nr.X, draft survey, și transportul cu barja ANR .X. din data 24.12.2013 a .X. to semițe floarea soarelui având anexate: scrisoarea de trasură nr.X, AE nr..X./24.12.2013, cargo manifest nr.X, draft survey, declarație furnizor nr.OT .X./23.12.2013. Așa cum s-a reținut și prin prezenta, pentru transportul descris mai sus, comanda de transport anexată facturii nr..X./28.01.2014 are dată din 15.01.2014.

Mai mult, potrivit pct.13.1 din contractul de transport nr..X./01.07.2013, *„În cazul unor defecțiuni tehnice sau accidente prestatorul trebuie să asigure depanarea imediată sau înlocuirea mijlocului de transport defect cu un altul din aceeași categorie”*, iar din documentele anexate nu rezultă că incidentul

petrecut, respectiv eșuarea barjei, s-a datorat din vina beneficiarului transportului, respectiv SC .X. SRL, astfel încât să se justifice facturarea de două ori a transportului pentru aceeași marfă.

Totodată, așa cum rezultă din adresa nr.X AIF/17.03.2015, organele de inspecție fiscală au constatat, conform jurnalului de bord, că o parte a mărfii a fost preluată de barja .X., respectiv .X. to, AE nr..X./19.01.2014, transport facturat cu alte facturi, respectiv factura nr..X./28.01.2014 și factura nr..X./29.01.2014.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, în temeiul art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./20.11.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./20.11.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care prin contestație societatea nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, organele de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal și art.10 din OMFP nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL deși contestă și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, compusă din:

- TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr..X./30.01.2014 și nr..X./28.02.2014 emise de SC .X. SRL, reprezentând prestări servicii conform contract nr..X./2007,

-TVA în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr. .X./29.01.2014 emisă de SC SC.X., reprezentând achiziție mobilier bucătărie,

- TVA în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu combustibilul pentru mijloacele de transport rutier prevăzute la art.145¹ alin.(1) din Codul fiscal,

- TVA în sumă de .X. lei reprezentând sumă solicitată în plus la rambursare în luna ianuarie 2014,

- TVA în sumă de .X. lei aferentă livrărilor de pesticide către.X. din Bulgaria,

nu prezintă argumente de fapt și de drept sau documente în susținerea acestuia, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei

cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *”Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr..X./2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *”motivarea contestației*

în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că SC .X. SRL deși înțelege să conteste taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea și întrucât, „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*” conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL** împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./20.11.2014 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în conformitate cu art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

5. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor facturate de SC .X. SRL pe considerentul că societatea nu a prezentat documente justificative care să ateste prestarea efectivă a serviciilor contractate, în condițiile în care din instrumentarea speței rezultă o altă situație de fapt.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna februarie 2014, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii emise de SC .X. SRL reprezentând „*fertilizat, transport și manipulat conform contract nr..X./15.10.2013*”.

Întrucât, în timpul inspecției fiscale, societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte ce îngrășăminte s-au utilizat, cantitatea, utilajele folosite, ce cantitate de combustibil s-a utilizat, având în vedere că potrivit contractului acestea trebuiau suportate de beneficiar, documente care să demonstreze prestarea efectivă a serviciilor contractate, în temeiul prevederilor art.145 alin.(2) pct.a) și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea prin contestația formulată, precizează că potrivit contractului și a actului adițional a negociat pentru fiecare serviciu tarif per hectar și a pus la dispoziția organului de control documente din care rezultă ce suprafețe de teren au fost supuse fertilizării.

În drept, art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată precizează:

“(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.

Iar potrivit art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere 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 emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate la situația de fapt, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală și susținerile societății contestată, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

Prin Contractul de prestări servicii nr.X din 15.10.2013, încheiat între SC .X. SRL, în calitate de prestator, și SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, s-a stipulat:

„Art.2 Obiectul contractului

2.1 Obiectul prezentului contract îl constituie prestarea, executarea de servicii cum ar fi: arat, discuit, pregătit, combinator, fertilizat, semănat și alte lucrări agricole prevăzute în anexele la contract,,

Art.3 Termenul contractului

3.1. Prezentul contract se încheie pe un an de zile de la data de 15.10.2013 până în data de 15.10.2014.

Art.4 Prețul

4.1. Valoarea prezentului contract este prevăzută în anexele semnate și ștampilate de ambele părți, ce reprezintă voința părților și sunt parte integrantă a prezentului contract, în care vor fi detaliate toate lucrările agricole pe care Prestatorul le va face pentru Beneficiar;

4.2 Plate se va face cu ordin de plată, în contul prestatorului, în termen de 30 zile de la predarea în original a facturii fiscale și a documentelor însoțitoare conform lucrărilor agricole trecute în anexa stabilită și acceptată de către cele două părți[...];

Art.5.1 Prestatorul se obligă[...]

b)Prestatorul se obligă să treacă în anexă solele/parcelele pe care va executa lucrările agricole, localitatea în raza căreia s-au executat aceste lucrări, suprafața exactă pe care s-a executat lucrările precum și un proces verbal de finalizare a lucrărilor, care trebuie semnat de reprezentantul beneficiarului[...].”

Prin Actul adițional nr.2 încheiat la Contractul de prestări servicii nr.X din 15.10.2013 s-a stipulat tipul de lucrare: fertilizat (transport și manipulat), la preț fără TVA de X lei/ha, iar la notă: „lucrări efectuate cu motorina executantului”.

SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL factura nr..X./28.02.2014 în sumă de .X., din care TVA în sumă de .X. lei, reprezentând lucrări de fertilizare (transport și manipulat conform contract nr..X./15.10.2013) pentru suprafața de .X. ha, la prețul fără TVA de X lei.

Conform „Anexei nr. 1 la factura nr..X./28.02.2014 conform contract nr..X./15.10.2013” sunt specificate solele, suprafețele în Ha fertilizate cu „UREE” pentru culturile de grâu de pe raza localităților .X..

„Procesul verbal de recepție definitivă a lucrărilor agricole efectuate”, anexat la factură, a fost încheiat la data de 01.03.2014, fiind semnat și ștampilat atât de prestator cât și de beneficiar, respectiv de SC .X. SRL prin reprezentanții .X. și ing..X..

Prin urmare, se reține că în factură este precizat serviciul prestat, respectiv fertilizare, numărul de hectare pentru care au fost prestate (.X. ha), prețul pe hectar (X lei), iar potrivit documentelor analizate rezultă că părțile au stabilit ca tarifarea să se facă la hectar, tariful pe hectar fiind expres

prevăzut în actul adițional și factură, anexa 1 la factură reprezentând, în fapt, raportul de lucru ce a fost întocmit în scopul de a atesta efectuarea lucrărilor facturate.

Având în vedere faptul că, în timpul inspecției fiscale, contestatara nu a înțeles să prezinte organelor de inspecție fiscală documentele prin care să facă dovada că serviciile au fost prestate, iar în susținerea contestației aceasta a depus probe care conduc spre concluzia că serviciile ar fi fost prestate însă organul de inspecție fiscală nu s-a pronunțat asupra acestora, în sensul îndeplinirii a condițiilor de formă și fond pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în temeiul art.216 alin.(3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-MC .X./20.11.2014** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală (printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat) să procedeze la o nouă verificare a acelorași operațiuni pentru același tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și să emită, dacă este cazul, o nouă decizie de impunere pentru eventualele diferențe de taxă pe valoarea adăugată stabilite.

6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat înscrisă în factura nr..X./27.01.2014, emisă de SC .X. SRL, având ca obiect întocmirea unui proiect în vederea obținerii autorizației de construire, pe considerentul că societatea nu a aplicat prevederile art.149 alin.(1) lit.d) și alin.(4) din Codul fiscal, în condițiile în care din instrumentarea speței nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat intenția societății și dacă acest proiect reprezintă sau nu un serviciu principal legat direct de un bun imobil.

În fapt, SC .X. SRL a încheiat cu SC .X. SRL contractul nr..X./10.01.2014 având ca obiect întocmirea proiectului în vederea obținerii autorizației de construire pentru clădire birouri B-dul. .X. nr..X. .X., prețul fiind de .X. euro. Prestatorul a întocmit, în faza preliminară, memoriul tehnic de arhitectură „supraetajare pe structura ușoară a clădirii existente în scopul completării funcționale cu sala de sport și vestiare”, pe amplasamentul din B-dul .X. nr..X., pentru care a emis factura nr..X./27.01.2014.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, contrar prevederilor art.149 alin.(1) lit.d) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, societatea precizează că proiectul a fost elaborat pentru construirea unei clădiri ce urma să fie închiriată parțial sau total, sens în care, acesta precizează că *a depus adresa nr..X./16.12.2014 Notificare privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal.*

În drept, potrivit art.149 alin.(1) lit.d) și alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital, în vigoare în perioada verificată precizează:

“(1) În sensul prezentului articol:

d) taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital.

(4) Ajustarea taxei deductibile prevăzute la alin. (1) lit. d) se efectuează:

a) în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă:

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 145¹;

2. pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei;

3. pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială;”

Potrivit prevederilor legale citate, taxa deductibilă în cazul bunurilor de capital reprezintă taxa achitată sau datorată, aferentă oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusiv taxa achitată sau datorată, aferentă reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferentă achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital, ajustarea acestora se efectuează în situația în care bunul de capital este folosit de persoana impozabilă fie integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice, fie pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, fie pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală și anexa nr.11 la raport, detaliate la Cap.II din prezenta decizie și preluate în situația de fapt, precum și cele precizate de societate prin contestația formulată, se reține că operațiunile impuse în speță sunt serviciile facturate de SC .X. SRL cu factura nr..X./27.01.2014, anexată în copie la dosar, reprezentând „servicii conform contract nr..X./10.01.2014, 2.X. EURO + TVA, TRANȘA I ”.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că între SC .X. SRL, în calitate de prestator și SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, a fost încheiat contractul de prestări servicii nr..X./10.01.2014, având ca obiect potrivit art.2 „Întocmirea proiectului în vederea obținerii autorizației de construcție pentru: Proiect clădire de birouri, Bd. .X., nr..X., jud..X.”. La pct.3.1 din contract se stipulează „*Prezentul contract va intra în vigoare la data semnării și parafării de către ambele părți și are o durată de 7 luni, până la data de 10.08.2014, data până la care documentația va fi predată Beneficiarului, încheindu-se în acest sens un proces verbal de predare-primire, semnat și ștampilat de ambele părți contractante*”, iar la pct.4.1 se stipulează „*Prețul lucrării realizate de Prestator este de .X. Euro +TVA, plata fiind eșalonată astfel: -prima tranșă, în valoare de 2.X. EURO +TVA, va fi achitată de către Beneficiar în termen de 10 zile calendaristice de la comunicarea facturii de către Prestator[...]*” .

Totodată, se reține că societatea a depus documentul intitulat Memoriul tehnic de arhitectură, faza D.T.A.C., având ca date de identificare:

„PROIECT: Supraetajare pe structură ușoară a clădirii existente, în scopul completării funcționale cu sala de sport și vestiare”

AMPLASAMENT: b-dul. .X. nr..X., Municipiul .X., Jud..X., CF X-C1

BENEFICIAR: SC .X. SRL

.X., mun..X., jud..X., CUI .X.

PROIECTANT: SC .X. SRL

Mun..X. – Str. .X., Sector 1 .X.”,

și borderou de piese scrise și desenate cuprinzând:

„Piese scrise:1.Cerere tip și 2. Memoriu tehnic de arhitectură

Piese desenate: AO1.1 Plan de încadrare în zonă și AO1.2 Plan de situație”.

De asemenea, se reține că societatea, deși prin contestație precizează că a depus Notificarea privind opțiunea de taxare a operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal cu nr..X./16.12.2014, nu înțelege să o anexeze, și având în vedere data emiterii acesteia rezultă că organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea de a analiza acest document.

Totuși, din constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./20.11.2014, nu rezultă analizarea de către acestea a intenției societății de a realiza operațiuni taxabile, respectiv acestea s-au limitat la stabilirea suplimentar de TVA aferentă serviciilor prestate de SC .X. SRL în baza contractului nr..X./10.01.2014, fără însă să analizeze operațiunea în speță. Astfel, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze dacă elaborarea proiectului în vederea obținerii autorizației de construcție, reprezintă sau nu un serviciu principal legat direct de un bun imobil și care urmează regimul fiscal al acestuia, astfel cum este stipulat la pct.14 alin.(2) lit.a) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pe cale de consecință destinația bunului imobil.

Se reține că potrivit pct.14 alin.(2) lit.a) și alin.(3) lit.a) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(2) Serviciile efectuate în legătură directă cu un bun imobil includ acele servicii care au o legătură suficient de directă cu respectivele bunuri imobile și au locul prestării la locul unde este situat bunul imobil conform prevederilor art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile cuprind, printre altele, operațiuni precum:

a) elaborarea de planuri pentru o construcție sau o parte a unei construcții care sunt alocate unei anumite parcele de teren, indiferent dacă construcția este ridicată ori nu;

(3) Nu se consideră servicii legate de bunul imobil în sensul art. 133 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal operațiuni precum:

a) elaborarea de planuri/schițe pentru o construcție sau o parte a unei construcții care nu sunt alocate unei anumite parcele de teren;”

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, documentele depuse de contestatară și având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui echipei de inspecție fiscală, se impune analizarea de către aceasta a operațiunilor în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, echipa de inspecție fiscală având obligația ca, în virtutea rolului activ conferit de Codul de procedură fiscală, să verifice starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, documentele depuse de societate în susținerea cauzei, în temeiul art.216 alin.(3) și alin. (3[^]1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-MC .X./20.11.2014** emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,**

urmând ca organele de inspecție fiscală (printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat) să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni pentru același tip de obligație fiscală în funcție de situația de fapt ce va fi constatată, să efectueze încadrarea corectă a acestora având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și să emită, dacă este cazul, o nouă decizie de impunere pentru eventualele diferențe de taxă pe valoarea adăugată stabilite.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în temeiul prevederilor art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b), pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./20.11.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată,

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./20.11.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-MC .X./20.11.2014 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni pentru același tip de

obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie pot fi atacată la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL
X