



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17, Sector 5,
București, CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 132 / 08.05.2014
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SA, înregistrată la Direcția generală de soluționare a
contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare
Fiscală sub nr. 920062/16.01.2014

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./15.01.2014, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. **X/16.01.2014**, asupra contestației formulată de **SC .X. SA**, cu sediul în X, având cod unic de înregistrare RO X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. X.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- **.X. lei** penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-MC .X./10.12.2013, respectiv 12.12.2013, potrivit mențiunii olografe aplicată pe adresa nr..X./12.12.2013 de înaintare a titlului de creanță menționat mai sus și de data înregistrării contestației la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, respectiv 09.01.2014, așa cum rezultă din ștampila acestei instituții aplicată pe contestație.

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 formulată de SC .X. SA.

I. SC .X. SA contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili prin Decizia de impunere nr.F- MC .X./10.12.2013, precizând că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, au respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei și au stabilit accesorii în sumă totală de .X. lei și solicită exonerarea de la plata acestor sume pentru următoarele motive:

1.Referitor la nelegalitatea recalculării TVA colectată de către organele de inspecție fiscală, ca urmare a facturării cu întârziere a producției agricole livrate către .X. și impunerea de accesorii aferente în sumă de .X.lei, societatea susține că, în baza contractului de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vânzare cumpărare a producției anului agricol 2009 – 2010 nr..X./07.08.2009, a emis facturi aferente vânzării producției de cereale (rapiță, grâu, floarea soarelui, porumb) obținută în anul 2010, ulterior livrării acesteia la silozurile beneficiarului.

Referitor la invocarea art.6 din contractul nr..X./07.08.2009 de către organele de inspecție fiscală prin care facturarea trebuia să aibe loc la data predării efective a cerealelor către beneficiar, imediat recoltării, societatea susține că prevederea din contract indică doar locul unde va fi transportată (“livrată”) marfa “la silozurile cumpărătorului” și nu momentul în care are loc transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

Astfel, conform art.128 alin.(1) și art.134¹ alin.(1) din Codul fiscal, conceptul de livrare de bunuri presupune transferul din punct de vedere juridic al dreptului de proprietate asupra bunurilor și nu indică o simplă acțiune de transport al unor bunuri între comercianți.

Totodată, societatea susține că art.6 din contract stabilește temporal și spațial unde .X. trebuie să transporte marfa imediat recoltării, fără a concluziona asupra momentului transferului dreptului de proprietate asupra producției de cereale.

Potrivit art.4 din contract, producția obținută de către .X. trebuie să îndeplinească parametrii minimi de calitate prevăzuți în contract iar “calitatea finală se va determina la locul de recepție al mărfii, în silozurile cumpărătorului”, respectiv cumpărătorul va prelua dreptul de proprietate doar dacă și în momentul în care producția recoltată de societate îndeplinește acești parametrii minimi de calitate, societatea considerând nejustificată interpretarea confuză a organelor de inspecție fiscală a art.6 din contract.

De asemenea, societatea precizează că din art.11 la contract reiese că .X. suportă riscurile de a aduce producția recoltată la calitatea dorită de cumpărător ulterior depozitării în siloz, întrucât de la momentul recoltei și până la momentul facturării, .X. prestează servicii în beneficiul societății, iar prin contract se explicitează faptul că livrarea bunurilor, respectiv transferul de proprietate, va avea loc ulterior activităților realizate de beneficiar.

Societatea menționează că, având în vedere prevederile contractuale, interpretarea acestora se impune a fi realizată în sensul agreat între părți în momentul semnării contractului, obiectul raportului juridic de vânzare-cumpărare fiind constituit de marfa aflată în parametrii de calitate indicați la art.4 din contract și nu recolta, societatea predând, la momentul recoltării, un bun care nu corespunde cu cel contractat, astfel nefăcându-se transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul vânzării.

Totodată, .X. prestează servicii de recepție, condiționare, aerare, gradare și depozitare în vederea aducerii producției agricole la standardele de calitate agreate, pe care le facturează societății și deci, nu dispune de acestea ca și proprietar și nu beneficiază de recoltă.

Societatea susține că transferul dreptului de proprietate între vânzător și cumpărător și vânzarea efectivă a producției de cereale aferentă anului agricol 2009 – 2010 nu a avut loc la momentul recoltării și finalizării transportului în silozurile .X., așa cum au stabilit organele de control, ci după realizarea de către beneficiar a activităților necesare aducerii produselor la calitatea contractată, a stabilizării acestora în vederea păstrării în condiții optime a mărfii și a acceptării

acesteia, respectiv la data facturării recoltei, societatea scoțând din gestiune producția agricolă la momentul facturării.

Prin urmare, societatea precizează că a colectat corect TVA la data facturării, astfel: pentru rapiță la 30.09.2010, grâu la 23.11.2010; floarea soarelui la 04.04.2011 și porumb la 31.12.2010, 31.01.2011, 28.02.2011, în consecință nu datorează accesorii în sumă de .X. lei ca urmare recalculării TVA aferentă vânzării producției agricole a anului 2009 – 2010.

2.Referitor la nelegalitatea refuzului de a acorda societății dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de servicii producție agricolă pentru anul 2010 de la .X., servicii necesare pentru a atinge parametrii calitativi necesari pentru a face obiectul vânzării propriuzise, în raport de dispozițiile contractuale, societatea precizează că a achiziționat de la .X. “servicii recoltă conform contract”, facturate de prestator ulterior recoltării și transportului la silozurile .X. a producției agricole, înregistrând TVA deductibilă aferentă facturilor pe care a înscris-o în jurnalul de cumpărări și în decontul de taxă aferent lunilor decembrie 2010, februarie 2011 și martie 2011.

Totodată, societatea menționează că organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste servicii nu au justificare legală întrucât această operațiune nu era în sarcina .X. după ce a livrat produsele agricole, nefiind efectuată în folosul realizării de operațiuni agricole taxabile, neadmițând la deducere TVA în sumă de .X.lei.

Societatea susține că, așa cum a precizat la pct.1, conform art.4 și art.11 din contractul încheiat cu .X., vânzarea efectivă a producției agricole aferentă anului agricol 2009-2010 nu a avut loc în momentul recoltării fiecărei culturi, ci după realizarea de către .X. a activităților necesare aducerii produselor la calitatea contractată, a stabilizării acestora în vederea păstrării în condiții optime a mărfii și a acceptării acesteia, respectiv operațiuni de recepție, condiționare, aerare, gradare, uscare și depozitare, ulterior recoltării producției agricole și transportului acesteia la silozurile cumpărătorului, însă anterior transferului dreptului de proprietate.

Astfel, societatea precizează că are dreptul de a deduce TVA aferentă acestor servicii, întrucât acestea au fost prestate anterior livrării producției agricole, fiind destinate utilizării în folosul desfășurării de operațiuni taxabile în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Totodată, societatea susține că atât timp cât .X. a emis facturi cu TVA, iar taxa a fost plătită la stat, prin exercitarea dreptului de deducere de către .X. nu a existat niciun prejudiciu la nivelul bugetului

de stat, taxa fiind neutră, în aceste condiții orice limitare a dreptului de deducere reprezintă o încălcare a principiului neutralității fiscale ce are drept consecință dubla impozitare a operațiunilor realizate de contribuabili (pe de o parte, taxarea operațiunilor economice realizate, iar pe de altă parte suportarea costului cu TVA neadmisă la deducere aferentă achizițiilor destinate acestor operațiuni).

De asemenea, societatea precizează că achizițiile de servicii sunt justificabile, iar în lipsa lor societatea ar fi putut să vândă recolta fără respectarea cerințelor minime de calitate, la un preț net inferior celui la care s-au vândut cerealele.

Prin urmare, societatea susține că are dreptul de deducere a TVA ca urmare a achiziției serviciilor prestate de .X. în sumă de .X.lei, în baza prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

3. Referitor la nelegalitatea refuzului de a acorda dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției a .X.tone de rapiță de la SC .X.SA, pe motiv că relația dintre cele trei societăți comerciale nu a avut conținut economic și că facturile emise între societăți au vizat doar obținerea unor împrumuturi financiare intra-firme, societatea susține că aceste facturi reprezintă facturi aferente unor achiziții de produse cerealiere cu recoltare și livrare ulterioară și nu finanțare.

Societatea precizează că, calificarea făcută de către organele de inspecție fiscală a raporturilor juridice dintre cele X societăți este eronată, în condițiile în care contractele încheiate de părți sunt întemeiate pe o cauză reală și licită, facturarea cu TVA a operațiunilor de punere în executare a contractelor respective făcându-se în temeiul dispozițiilor legale.

Astfel, SC .X. SA a încheiat cu SC .X. SA contractul nr..X./07.08.2009 cu scopul asigurării finanțării culturilor pentru Producătorul .X., Cumpărătorul .X. asigurându-și întreaga producție de pe suprafața cultivată de .X. și certitudinea unui volum consistent de marfă pentru satisfacerea obiectului său de activitate privind comerțul de cereale.

Societatea precizează că referitor la producția de rapiță, raporturile contractuale dintre SC .X. SA și SC .X. SA au o cauză reală, de natură pur economică, care implică transferul dreptului de proprietate în schimbul unui preț, iar emiterea facturilor nr.X./25.06.2010 și .X./31.08.2010 pentru suma totală de .X. lei și încasarea de TVA aferentă în sumă de .X.lei, corespunde unei operațiuni economice reale și perfect legale din punct de vedere juridic.

Totodată, societatea susține că raporturile juridice stabilite între SC .X. SA și SC .X.SA prin contractul nr..X./28.06.2010, respectiv între SC .X.SA și SC .X. SA prin contractul nr..X./1606.2010, se circumscriu unei operațiuni clasice de vânzare cu pact de răscumpărare.

Vânzarea bunurilor cu pact de răscumpărare ulterioară este o practică întâlnită în mediul de afaceri, preponderent în industria agricolă, pentru a rezolva necesități temporare de numerar în contextul în care orice act de comerț are drept scop primordial realizarea de profit alături de o motivație concretă de natură financiară, respectiv obținerea de lichidități care să fie cheltuite ulterior pentru nevoi curente sau de investiții.

Astfel, operațiunea de vânzare cu pact de răscumpărare s-a concretizat prin vânzarea mărfii de către SC .X. SA către SC .X.SA cu răscumpărarea acesteia de către SC .X. SA.

De asemenea, societatea susține că principalul efect al contractului încheiat între SC .X. SA și SC .X.SA este acela al transferului dreptului de proprietate asupra mărfii către Cumpărător, indiferent de locația mărfii, neexistând niciun text legal care să condiționeze transferul de proprietate de predarea propriu-zisă a acesteia, prin urmare transferul proprietății mărfii are loc fără predarea efectivă.

Societatea precizează că emiterea facturii nr..X./28.06.2010 în sumă de .X. lei și încasarea TVA aferentă vizează o operațiune cu conținut economic în condiții de deplină legalitate, iar emiterea de către SC .X.SA a facturii nr..X./30.06.2010 către SC .X. SA, pentru suma de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X.lei, confirmă opțiunea de răscumpărare, operand transferul de proprietate din patrimoniul SC .X.SA către SC .X. SA, fiind puse în executare integral drepturile și obligațiile părților prin convenția tripartită de vânzare cu pact de răscumpărare, astfel că nici teoretic și nici practic marfa nu trebuia să circule efectiv între părți.

Totodată, societatea menționează că operațiunile contabile sunt corespunzător înregistrate, neînregistrându-se un profit de pe urma încasărilor și deducerilor TVA în patrimoniul vreunei societăți implicate, cum nu s-a înregistrat vreun prejudiciu adus bugetului de stat.

Societatea susține că potrivit art.134 alin.(5) din Codul fiscal, indiferent dacă rapita a fost sau nu predată/livrată către .X./ .X., exigibilitatea taxei aferente acestei tranzacții a intervenit la data emiterii facturii nr..X./30.06.2010 de către SC .X.SA, înaintea livrării bunurilor către SC .X. SA, SC .X.SA având obligația colectării TVA, iar .X. putând să-și exercite dreptul de deducere.

Totodată, .X. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor de avans și livrări de bunuri conform art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) din Codul fiscal.

Astfel, având în vedere că deținea o factură conformă pentru achiziția de rapiță de la SC .X.SA, în scopul activității sale economice, societatea susține că avea dreptul să deducă TVA aferentă acestei facturi.

De asemenea, societatea precizează că atât timp cât SC .X.SA a emis factura aferentă livrării a .X.tone de rapiță cu TVA, iar taxa a fost plătită la bugetul de stat, prin exercitarea dreptului de deducere de către SC .X. SA, nu a existat niciun prejudiciu la nivelul bugetului de stat, taxa rămânând neutră, respectiv neutralitatea taxei impune deducerea TVA aferentă achizițiilor destinate realizării operațiunilor taxabile, iar limitarea dreptului de deducere reprezintă o încălcare a principiului neutralității ce are drept consecință dubla impunere.

Societatea invocă principiul proporționalității reținut de CEJ în cauza C-409/04 “Teleos vs.Commissioners of Customs and Excise” și în cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 “Garage Molenheine”, conform căruia măsurile stabilite prin legislația națională în materia fiscalității nu pot depăși ceea ce este proporțional în atingerea scopului urmărit, în evitarea fraudei și evaziunii fiscale.

Or, atât timp cât organele fiscale nu au stabilit existența unei fraude iar tranzacția nu a adus niciun prejudiciu la nivelul statului, măsura înlăturării deductibilității TVA este neproporțională cu scopul urmărit.

Mai mult, într-o speță similară, în urma unei inspecții fiscale efectuate la .X. care viza perioada 01.11.2006 - 31.12.2010, în urma soluționării contestației formulată de aceasta, organul de soluționare a admis contestația și a dispus reverificarea perioadei.

4. Referitor la nelegalitatea refuzului de a acorda societății dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de materiale de construcții și manopera necesare construcției unei platforme betonate pentru parcul auto și a construcției și reamenajării halei de parcare a utilajelor agricole, pe motiv că nu deținea la momentul construcției autorizații de construire, astfel că societatea nu putea face dovada că este beneficiarul acestor investiții și implicit că acestea au fost destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, organele de control au stabilit TVA în sumă totală de .X.lei.

Societatea susține că, potrivit prevederilor art.125¹ alin.(1) pct.1, art.145 alin.(2), art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal și pct.45 alin.(1) și pct.46 alin.(1) din Norme, pentru a deduce TVA înscrisă în facturile primite pentru achizițiile efectuate, avea obligația îndeplinirii condiției privind substanța operațiunii și condiția de formă.

Societatea precizează că și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai în baza exemplarelor originale ale facturilor emise de furnizori conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal și pct.46 alin.(1) din Norme, iar în ceea ce privește condițiile formale de exercitare a dreptului de deducere, menționează că toate facturile primite conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de art.155 din Codul fiscal.

În ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de substanță, respectiv achizițiile nu au fost efectuate în vederea desfășurării activității taxabile, societatea a aplicat principiile generale de deducere a TVA, iar “intenția” de a desfășura operațiuni taxabile, ce condiționează dreptul de deducere a TVA, implică existența unui decalaj temporal între momentul în care aceasta începe să poată fi evaluată în baza activităților pregătitoare necesare punerii ei în practică și momentul materializării propriu-zise a intenției, prin începerea obținerii efective de venituri din operațiuni taxabile.

Astfel, așa cum precizează și jurisprudența CJUE în cazurile C-37/95 Ghent Coal Terminal NV și C-110/94 INZO v. Belgian State, prin care art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă TVA plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiții și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile.

Având în vedere cele precizate, societatea susține că avea dreptul de deducere a TVA aferentă acestor investiții, mai mult, Codul fiscal nu condiționează exercitarea acestui drept de necesitatea deținerii unei autorizații de construire pentru achiziții efectuate în scopul realizării unor investiții privind construirea de imobilizări corporale.

Societatea subliniază că și-a continuat activitatea investițională și ulterior perioadei supuse controlului fiscal, obținând în noiembrie 2013 autorizația de construire a halei pentru parcare utilajelor agricole cu nr..X./15.11.2013, îndeplinând astfel toate demersurile

legale, iar pentru construcția platformei betonate pentru parcul auto, societatea a demarat procedura de obținere a autorizației de construire, fiind în faza de elaborare a proiectului de construcție, demonstrând intenția finalizării și utilizării investițiilor în cadrul operațiunilor taxabile.

Societatea susține că raționamentul organelor de control, privind cele două investiții, este lipsit de temei, în condițiile în care autorizația de construire reglementează exclusiv regimul tehnico-urbanistic al investiției, iar dreptul de proprietate asupra construcției se stabilește conform normelor de drept comun, în raport de persoana constructorului și a proprietarului terenului pe care se construiește, în acest caz una și aceeași persoană.

Totodată, societatea precizează că betonarea terenului proprietatea SC .X. SA de către ea însăși era în beneficiul societății care și-a îndeplinit toate obligațiile prevăzute de lege cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de materiale de construcții și manopera necesară construcției platformei betonate pentru parcul auto și a construcției și reamenajării halei de parcare a utilajelor agricole.

Pentru motivele invocate mai sus, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.12.2013, prin care organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, au respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei și au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei și exonerarea de la plata acestor sume.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F- MC .X./10.12.2013 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării: 01.05.2010 – 31.07.2013

1. Referitor la facturarea cu întârziere a producției agricole către SC .X. .X. SA, organele de inspecție fiscală au constatat că între societate și SC .X. .X. SA s-a încheiat contractul de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vânzare – cumpărare a producției anului agricol 2009-2010 nr..X./07.08.2009, unde la art.2 „Obiectul contractului” se prevede: ”Producătorul se obligă să inființeze culturi de cereale și plante oleaginoase pe suprafață totală de .X.ha, iar producția

marfă obținută de pe această suprafață să o vândă cumpărătorului”, iar la art.6 „Livrare” se prevede: „Producătorul va livra producția în momentul recoltării fiecăreia, la silozurile cumpărătorului[...]”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a obținut în cursul anului 2010, din producție proprie, următoarele cantități de cereale, pe care le-a înregistrat în fișele de cont 345 „Produse finite”, astfel: rapiță = .X.to; grâu = .X.to; floarea soarelui = .X.to și porumb = .X.to, pe care le-a livrat, la momentul recoltării, în silozurile aparținând SC .X. .X. SA conform prevederilor art.6 din contract, deoarece SC .X. SA nu deținea spații proprii de depozitare, și așa cum a rezultat din documentele de expediție, respectiv avize de însoțire a mărfii și din documentele de recepție întocmite de beneficiar, respectiv buletine de analiză și recepție.

Totodată, cantitatea din fiecare aviz de însoțire a mărfii întocmit de societate pentru livrările zilnice a fost stabilită prin cântărire la silozurile cumpărătorului și înscrisă în Buletinele de recepție ca anexe la avizele de însoțire a mărfii, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de respectare a prevederilor legale cu privire la facturarea către cumpărător a cantităților de cereale vândute și au constatat următoarele:

-pentru cantitatea de .X.to de rapiță, obținută și livrată în lunile iunie și iulie 2010, societatea a emis factura nr..30.09.2010 cu prețul unitar prevăzut în contract de .X.lei/to, în valoare totală de .X.lei, din care TVA în sumă de .X.lei;

-pentru cantitatea de .X.to de grâu, obținută și livrată în luna iulie 2010, societatea a emis factura nr..23.11.2010 cu prețul unitar prevăzut în contract de X lei/to, în valoare totală de .X.lei, din care TVA în sumă de .X.lei;

-pentru cantitatea de .X.to de floarea soarelui, obținută și livrată în perioada august-septembrie 2010, societatea a emis factura nr..04.04.2011 pentru cantitatea totală de .X.to cu prețul unitar prevăzut în contract de .X.lei/to, din care cantitatea de .X.to era obținută din producția proprie, iar diferența de .X.to provenea din achiziții de la terți;

-pentru cantitatea de .X.to de porumb, obținută și livrată în luna octombrie 2010, societatea a emis următoarele facturi cu prețul unitar prevăzut în contract de X lei/to:

-factura nr..31.12.2010 pentru cantitatea de .X.to, cu TVA în sumă de .X.lei;

-factura nr..3101.2011 pentru cantitatea de .X. to, cu TVA în sumă de .X.lei;

-factura nr..X. /28.02.2011 pentru cantitatea de .X. to, cu TVA în sumă de .X.lei.

Prin emiterea facturilor de vânzare a producției obținută la date ulterioare livrărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA nu a respectat prevederile art.155 alin.1, art.134 alin.1 și art.128 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data la care a avut loc predarea efectivă a bunurilor fiind cea înscrisă în avizele de expediție a mărfii, precum și în buletinele de recepție întocmite de cumpărător.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat principiul prevalenței economicului asupra juridicului, potrivit prevederilor pct.46 alin.(1)-(4) din Reglementarea contabilă conformă cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobată prin O.M.F.P. nr.3.055/2009, prin care forma juridică a documentelor emise de societate (facturi de vânzare) trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică, respectiv dacă există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, societatea trebuia să înregistreze în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată colectată, influențând cuantumul acesteia pe perioada de la data când trebuia colectată și până la data când societatea a înregistrat în evidență contabilă TVA colectată înscrisă în facturile de vânzare.

2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă de SC .X. SA, în baza facturilor emise de SC .X. .X. SA reprezentând contravaloare prestări servicii producție agricolă 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, înscriind în jurnalul de cumpărări și în deconturile de taxă aferente lunii decembrie 2010, februarie 2011 și martie 2011, următoarele facturi:

-factura nr..X./31.12.2010 în valoare de .X.lei, din care TVA în sumă de **.X.lei**;

-factura nr..X./28.02.2011 în valoare de .X.lei, din care TVA în sumă de **.X.lei**;

-factura nr..X./31.03.2011 în valoare de .X.lei, din care TVA în sumă de **.X.lei**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la baza emiterii acestor facturi a stat contractul de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vânzare-cumpărare a producției anului agricol

2009-2010 nr..X./07.08.2009, unde la art.11 se prevede ca și obligație că SC .X. SA „va achita cumpărătorului contravaloarea cheltuielilor efectuate de cumpărător în vederea aducerii produselor la calitatea contractată și a stabilizării acestora în vederea păstrării în condiții optime a mărfii și a depozitării acesteia până la data livrării (facturării)[...]”, facturile reprezentând operațiuni de recepție, condiționare, aerare, gradare, uscare și depozitare a producției de grâu, floarea soarelui, porumb și rapiță obținută de SC .X. SA.

Așa cum s-a precizat mai sus la pct.1, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a livrat producția agricolă obținută în anul 2010, la momentul recoltării în baza avizelor de expediție a mărfurilor, în silozurile aparținând SC .X. SA, întrucât aceasta nu deținea spații proprii de depozitare, societatea având obligația emiterii facturilor de vânzare către cumpărător conform prevederilor art.128 alin.3 și art.155 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cel mai târziu în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a fost efectuată livrarea, când a luat naștere faptul generator al taxei, facturi emise la date ulterioare celei la care era obligată conform prevederilor legale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, cheltuielile cu depozitarea produselor agricole facturate de SC .X. SA pentru care SC .X. SA a dedus TVA în sumă totală de .X.lei, nu au nicio justificare legală întrucât această operațiune nu era în sarcina furnizorului de cereale după ce a livrat produsele agricole, operațiunea în cauză nefiind destinată a fi efectuată în folosul realizării de operațiuni taxabile ale societății, conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei în mod nelegal.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./30.06.2010 emisă de SC .X.SA, în valoare de .X.lei, reprezentând x to „rapiță recolta 2010” la prețul unitar de .X. lei/to, din care TVA în sumă de .X. lei înregistrată în decontul de taxă aferent lunii iunie 2010.

Cantitatea de x to a fost înregistrată de societate, în baza „Notei de recepție și constatare de diferențe” nr..X./30.06.2010, în contul 371 „Mărfuri”, respectiv în fișa contului 3713 „Rapiță recolta 2010”, de unde s-a constatat că în aceeași dată (30.06.2010) cantitatea de x to rapiță figurează ca ieșită cu documentul nr..X./30.06.2010, organele de inspecție fiscală menționând că acest document reprezintă factura

emisă de SC .X. SA către SC .X. .X. SA, factură datată cu 25.06.2010 și nu cu 30.06.2010.

În vederea stabilirii realității tranzacției și clarificării stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise directorului economic al societății, prin adresele nr..X./01.06.2012, nr. .X./28.06.2012, nr..X./11.07.2012 și nr..X./30.07.2012, acesta răspunzând la întrebările formulate prin nota explicativă în data de 09.08.2012 (anexa nr.24 la RIF).

Organele de inspecție fiscală au constatat că între societate și SC .X.SA s-a încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr..X./16.06.2010, al cărui obiect îl constituie vânzarea, respectiv cumpărarea a X to rapiță recolta 2010, iar la cap. IV „Condiții de livrare și recepționare a mărfii”, pct.a „Recepția cantitativă și calitativă a mărfii se face loco vânzător cu delegați din ambele părți”. La data emiterii facturii nr..X./30.06.2010, SC .X.SA a întocmit adresa de transfer nr.X/30.06.2010 prin care „transferă cantitatea de .X.to rapiță din depozitul nostru în gestiunea .X., numit în continuare primitor”.

La întrebările formulate de către organele de inspecție fiscală referitoare la data când a avut loc predarea-primirea cantității de .X.to rapiță, mijloacele de transport, locul în care s-a efectuat descărcarea și depozitarea, directorul economic al societății a precizat că „marfa se află în depozitele .X. .X., nu a fost nevoie de mijloace de transport” și că „aflându-se în depozitele .X. .X., nu se justifică întrebarea legată de descărcare, bon de cântar, etc”, iar la întrebarea în ce gestiune s-a făcut intrarea acestei cantități și cine era gestionarul care a semnat recepționarea prin NIR nr..X./30.06.2010, acesta a răspuns că „intrarea s-a făcut în depozitele .X.”, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu și-au însușit aceste răspunsuri întrucât prin adresa de transfer nr.X/30.06.2010, SC .X.SA nu face nicio specificație referitoare la .X..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au solicitat, cu adresa nr.X/21.08.2012, efectuarea unui control încrucișat la SC .X.SA.

Din constatările Procesului verbal nr..X./21 .08.2013 încheiat la SC .X.SA au rezultat următoarele:

-la data de 30.06.2010 în depozitele societății, conform fișelor de magazie, exista în stoc rapiță în cantitate de X to în Silozul .X. și X to în Silozul X .X., de unde nu s-a efectuat nicio livrare către SC .X. SA;

-conform notei explicative dată de contabilul șef al SC .X.SA, a rezultat că SC .X.SA a achiziționat marfă de la SC .X. .X. SA cu factura nr..X./28.06.2010 în valoare de .X.lei, emisă în baza contractului nr..X./28.06.2010, unde la art.3 s-a stipulat că „cantitatea este depozitată în Silozul .X. pentru care SC .X. .X. SA în calitate de

depozitar a emis un Certificat de depozit tip .X. pentru .X.SA”, iar înregistrarea în contabilitate a facturii s-a făcut în contul 371-analitic X .X. și nu în contul 357 – mărfuri în custodie, deși în fișa de magazie nu a fost operată această intrare;

-nu s-au identificat documentele care să ateste modul cum a fost livrată rapița către SC .X. SA din Silozul .X..

Directorul econimc al SC .X. SA a prezentat modul de derulare a tranzacțiilor cu cantitatea de .X.to rapiță, astfel: SC .X. SA a emis factura de vânzare către SC .X. .X. SA în data de 25.06.2010 pentru cantitatea de .X.to prognozată a se obține din producție proprie, SC .X. .X. SA a emis factură de vânzare către SC .X.SA în data de 28.06.2010 pentru .X.to rapiță, iar SC .X.SA a emis factură către SC .X. SA în data de 30.06.2010 pentru aceeași cantitate de rapiță, menționând că nu a fost o ieșire efectivă de rapiță din locațiile de depozitare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au solicitat, cu adresa nr..X./21.08.2012, efectuarea unui control încrucișat la SC .X. .X. SA.

Din constatările Procesului verbal nr..X./15.11.2013 încheiat la SC .X. .X. SA au rezultat următoarele:

- SC .X. .X. SA a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./25.06.2010 emisă de SC .X. SA, în valoare de .X.lei, din care TVA în sumă de .X.lei, reprezentând .X.to rapiță la prețul unitar de 1.000 lei, iar la data de 31.08.2010 a înregistrat factura nr.X în sumă de .X.lei, din care TVA în sumă de .X.lei, reprezentând „Diferență preț rapiță factura nr..X./25.06.2010”, cantitatea de .X.to fiind înregistrată în contul 371 „Mărfuri”.

-nu există nici un transfer efectiv de rapiță aferent facturii nr..X./25.06.2010, întrucât nu există documente care să ateste intrarea efectivă a cantității de .X.to rapiță în silozurile .X. .X. SA, aceasta deținând Certificatul de depozit nr..X./25.06.2010 emis de SC .X. SA prin care „în calitate de depozitar al sus menționatei mărfi, certificam cu acest certificat de depozit că marfa, rapiță boabe în vrac, în cantitate de .X.to, se află în custodie în următoarele locații la următoarele adrese: Magazii în loc..X.”, societatea nu are înregistrată în contabilitate marfa ca fiind în custodie

- SC .X. .X. SA are înregistrat în contabilitate contractul nr. .X./28.06.2010 încheiat cu SC .X.SA, pentru care s-a emis factura nr..X./28.06.2010, așa cum s-a prezentat mai sus.

- SC .X. .X. SA, în calitate de depozitar, a emis către SC .X.SA Certificatul de depozit pentru semințe de consum FGR .X./28.06.2010, prin care a certificat existența în Silozul .X. ca și punct de recepție,

cantitatea de .X.Kg rapiță cu o umiditate de 9% și impurități/corpuri străine de 2%, cantitate înregistrată ca „tranzit”, respectiv cantitate facturată și nelivrată efectiv de SC .X. SA cu factura nr..X./25.06.2010.

- SC .X. .X. SA deținea în silozurile proprii în baza avizelor de însoțire a mărfii, la data emiterii facturii de vânzare a cantității de .X.to rapiță, respectiv în Silozul .X., cantitatea de .X.to livrată în perioada 24-30 iunie 2010, ulterior a mai înregistrat în perioada 01-03.07.2010 cantitatea de .X.to livrată de SC .X. SA din producție proprie și facturată în data de 30.09.2010 cu factura nr.X.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în fapt SC .X. .X. SA deținea efectiv în gestiune cantitatea de X to (.X.to + .X.to), reprezentând producția proprie a SC .X. SA, iar pentru cantitatea de .X.to rapiță „intrări tranzit” de la SC .X. SA cu factura nr..X./25.06.2010 și „ieșiri tranzit” către SC .X.SA cu factura nr..X./28.06.2010, echipa de control a constatat că nu a existat nicio achiziție și nicio livrare.

În ceea ce privește modul de achitare/încasare a acestor facturi, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- SC .X. .X. SA - a încasat de la SC .X.SA factura nr..X./28.06.2010 cu OP nr..X./29.06.2010 în sumă de .X.lei;

- a achitat către SC .X. SA factura nr..X./25.06.2010 cu OP nr..X./30.06.2010 în sumă de .X.lei, OP nr..X./30.06.2010 în sumă de .X.lei, OP nr..X./05.07.2010 în sumă de .X. lei și OP nr..X./05.07.2010 în sumă de .X.lei.

- SC .X. SA a „restituit avans” în data de 05.07.2010 către SC .X. .X. SA suma de .X.lei, iar în data de 06.07.2010 suma de .X. lei cu titlul „storno avans”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. SA a achitat către SC .X. SA, în contul facturii nr..X./30.06.2010, suma de .X. lei provenită din încasarea de la SC .X.SA, iar diferența a provenit din trageri credit astfel: .X. lei de la .X., .X. lei de la .X. și .X. lei de la .X.. Urmare acestor încasări SC .X. SA a restituit către SC .X. .X. SA suma de .X. lei (.X.+X.) cu specificația restituire avans în conturi deschise la alte banci aparținând SC .X. .X. SA.

Față de cele prezentate mai sus, precum și din constatările înscrise în cele două procese verbale de control încrucișat întocmite la SC .X.SA și SC .X. .X., organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacția comercială reprezentând vânzarea-cumpărarea cantității de .X. lei rapiță efectuată între cele trei societăți, nu a avut conținut economic, nefiind vorba de o marfă care a fost vândută sau care urma a

fi vândută, documentele de vânzare succesivă (facturi) au vizat doar împrumuturi financiare intra-firme, facturile nefiind documente justificative ale unor operațiuni taxabile, ci doar documente – garanție folosite până la stingerea datoriilor financiare reciproce între cele trei societăți comerciale.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a încălcat prevederile art.145 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei, în baza facturii emise de SC .X.SA, factură emisă fără a exista o livrare efectivă de marfă.

În același sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în cazul Contestației-255/02: Halifax – others.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru obiective de investiții construite fără autorizație de construire, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA a înregistrat în contul 231 „Imobilizării corporale în curs de execuție” platformă betonată parc auto și reamenajare hala 3 – hala stocare utilaje, astfel:

4.1 suma totală de .X.lei, din care TVA în sumă de **.X.lei**, reprezentând:
-platformă betonată parc auto în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de SC .X. SRL în perioada ianuarie 2011 – august 2011, reprezentând „montaj porți”, TVA aferentă în sumă de X lei;
-reamenajare hala 3 – hala stocare utilaje în sumă de .X.lei, în baza facturilor emise de SC .X. SRL și SC .X., în perioada ianuarie 2011 – august 2011, reprezentând lucrări reamenajare hala, structuri metalice, etc., TVA aferentă în sumă de .X.lei.

4.2 suma totală de .X.lei, din care TVA în sumă de **.X.lei**, reprezentând:
-platformă betonată parc auto în sumă de .X.lei, în baza facturilor emise de furnizori în perioada septembrie 2011 – noiembrie 2011, reprezentând lucrări, TVA aferentă în sumă de .X.lei;
-reamenajare hala 3 – hala stocare utilaje în sumă de .X.lei, în baza facturilor emise de furnizori, în perioada septembrie 2011 – noiembrie 2011, reprezentând lucrări construcții hala, TVA aferentă în sumă de .X.lei.

4.3 suma totală de .X.lei, din care TVA în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

-platformă betonată parc auto în sumă de .X.lei, în baza facturilor emise de SC .X. SRL în decembrie 2011, reprezentând „nivelare platformă betonată”, TVA aferentă în sumă de .X.lei;

-reamenajare hala 3 – hala stocare utilaje în sumă de .X.lei, în baza facturilor emise de SC .X., SC .X. SRL, SC .X., SC .X. , în perioada decembrie 2011, reprezentând execuție structură metalică, panouri .X., montaj acoperiș, TVA aferentă în sumă de .X. lei.

4.4 suma totală de .X. lei, reprezentând reamenajare hala 3 – hala stocare utilaje, în baza facturilor emise de SC .X. și SC .X. , în perioada ianuarie – martie 2012, reprezentând structuri metalice, diverse materiale de construcții, etc., TVA aferentă în sumă de **.X. lei**.

4.5 suma totală de .X. lei, din care TVA în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

-platformă betonată parc auto în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. , în perioada aprilie – iulie 2012, reprezentând betoane, lucrări construcții hala, pavaje, etc., TVA aferentă în sumă de .X. lei;

-reamenajare hala 3 – hala stocare utilaje în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de SC .X., în perioada aprilie – iulie 2012, reprezentând panouri .X., TVA aferentă în sumă de .X. lei.

4.6 suma totală de .X. lei, din care TVA în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

-platformă betonată parc auto în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, în perioada august – octombrie 2012, reprezentând lucrări platformă betonată, TVA aferentă în sumă de .X. lei;

-hala beton armat în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, în perioada august – octombrie 2012, reprezentând lucrări construcții hala, TVA aferentă în sumă de .X. lei.

4.7 suma totală de .X. lei, din care TVA în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

-platformă betonată parc auto în sumă de X lei, în perioada noiembrie 2012, TVA aferentă în sumă de X lei;

- hala beton armat în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, în perioada august – octombrie 2012, reprezentând lucrări construcții-amenajare hala, TVA aferentă în sumă de .X. lei.

4.8 suma totală de .X. lei, din care TVA în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

-platformă betonată parc auto în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, în perioada decembrie 2012 – ianuarie 2013, reprezentând materiale și lucrări platformă betonată, TVA aferentă în sumă de .X. lei;

-hala beton armat în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, în perioada decembrie 2012 – ianuarie 2013, reprezentând materiale și lucrări construcții amenajare hală, TVA aferentă în sumă de .X. lei.

4.9 suma totală de .X. lei, reprezentând reamenajare hala 3 – hala stocare utilaje, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, în perioada februarie – martie 2013, reprezentând betoane, matriale și lucrări de construcții, TVA aferentă în sumă de **.X. lei**.

4.10 suma totală de .X. lei, reprezentând reamenajare hala 3 – hala stocare utilaje, în baza facturilor emise de furnzori, în luna aprilie 2013, TVA aferentă în sumă de **.X. lei**.

4.11 suma totală de .X. lei, din care TVA în sumă de **.X. lei**, reprezentând:

-platformă betonată parc auto în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de furnizori, în luna mai 2013, TVA aferentă în sumă de .X. lei;

- reamenajare hala 3 – hala stocare utilaje în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de furnizori, în luna mai 2013, TVA aferentă în sumă de .X. lei.

4.12 suma totală de .X. lei, din care TVA în sumă de **.X.** , reprezentând:

-platformă betonată parc auto în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de furnizori, în perioada iunie - iulie 2013, TVA aferentă în sumă de .X. lei;

- reamenajare hala 3 – hala stocare utilaje în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de furnizori, în perioada iunie - iulie 2013, TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat TVA deductibilă în jurnalele de cumpărări și în deconturile de taxă aferente perioadelor în care aceste facturi au fost emise de furnizori.

Având în vedere prevederile art.1 alin.(1) cap.1, art.2 alin.(1) din Legea nr.50/1991 republicată, privind autorizarea lucrărilor de construcții, prin care autorizația de construire este documentul care atestă beneficiarul și destinația construcției, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.05.2010-30.08.2011, societatea nu a deținut, la momentul construcției celor două obiective de investiții, autorizații de construire, motiv pentru care nu au putut stabili dacă aceste obiective de investiții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile conform art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și astfel, nu au acceptat la deducere TVA în sumă totală de .X.lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au calculat pentru TVA de plată stabilită suplimentar în sumă totală de .X. lei, accesorii aferente în sumă de .X.lei, conform prevederilor art.120 și art.120¹ din Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1.Referitor la suma totală de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de livrare de produse cerealiere emise de SC .X. SA către SC .X. SA, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează obligații accesorii în cuantumul menționat mai sus calculate pentru perioada de la care ar fi trebuit emise facturi pentru livrările de bunuri conform prevederilor legale și până la data la care contestatara a emis facturile respective.

În fapt, SC .X. SA a obținut din producție proprie, în anul 2010, următoarele cantități de cereale: .X.to de rapiță, .X.to de grâu, .X.to de floarea soarelui și .X.to de porumb, pe care le-a livrat în silozurile SC .X. .X. SA în baza contractului de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vânzare – cumpărare a producției anului agricol 2009 – 2010 nr..X./07.08.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a livrat cerealele din momentul recoltării către silozurile SC .X. .X. SA, întrucât SC .X. SA nu deținea spații proprii de depozitare, fapt ce a rezultat din avizele de însoțire a mărfii întocmite de societate, cât și documentele de recepție întocmite de SC .X. .X. SA, respectiv buletine de analiză și recepție anexe la avizele de însoțire a mărfii prin care s-au stabilit cantitățile zilnice livrate la silozurile cumpărătorului.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SA nu a respectat prevederile art.155 alin.(1), art 134¹ alin.(1) și art.128 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât aceasta nu a facturat livrările de produse la data predării efective a producției, respectiv la data înscrisă în avizele de însoțire a mărfii și în buletinele de recepție întocmite de cumpărător, ci la o dată ulterioară.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată colectată influențând cuantumul acesteia pe perioada de la data când trebuia colectată și până la data înregistrării în evidența contabilă, calculând majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, aferente TVA.

În drept, potrivit prevederilor art. 134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 01.07.2010:

„Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

De asemenea, art.134² alin.(1) din același act normativ stipulează:

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că faptul generator al taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, se reține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii întevine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, potrivit art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. [...]”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că o persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013, se reține faptul că SC .X. SA, în calitate de producător și vânzător, a încheiat contractul de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vânzare – cumpărare a producției anului agricol 2009 – 2010 nr..X./07.08.2009 cu SC .X. .X. SA, în calitate de cumpărător, unde la art.2 “Obiectul contractului” este prevăzut: “*Producătorul se obligă să înființeze culturi de cereale și plante oleaginoase pe suprafața totală de .X.ha iar producția marfă obținută de pe această suprafață să o vândă cumpărătorului[...]”*, iar la art.6 “Livrare” se stipulează: “*Producătorul va livra producția în momentul recoltării fiecărei culturi la silozurile cumpărătorului în conformitate cu planul de livrare – recepție agreat împreună cu cumpărătorul înaintea demarării recoltării fiecărei culturi”* .

Astfel, se reține faptul că societatea a obținut în cursul anului 2010, din producție proprie, următoarele cantități de cereale: .X.to de rapiță, .X.to de grâu, .X.to de floarea soarelui și .X.to de porumb, pe care le-a livrat la momentul recoltării, conform contractului, în silozurile SC .X. .X. SA, așa cum a rezultat din avizele de însoțire a mărfii emise de SC .X. SA, precum și din documentele de recepție întocmite de SC .X. .X. SA, respectiv buletine de analiză și recepție anexe la avizele de însoțire a mărfii prin care s-au stabilit cantitățile zilnice livrate la silozurile cumpărătorului.

Totodată, din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că facturarea cantităților de cereale vândute de societate s-a făcut la date ulterioare livrării efective, astfel:

- pentru cantitatea de .X.to rapiță, obținută, livrată și recepționată de cumpărător în lunile iunie și iulie 2010, societatea a emis factura nr..X. în data de 30.09.2010,

- pentru cantitatea de .X.to grâu, obținută, livrată și recepționată de cumpărător în luna iulie 2010, societatea a emis factura nr..X. în data de 23.11.2010,

- pentru cantitatea de .X.to floarea soarelui, obținută, livrată și recepționată de cumpărător în perioada august - septembrie 2010, societatea a emis factura nr..X. în data de 04.04.2011,

- pentru cantitatea de .X.to porumb, obținută, livrată și recepționată de cumpărător în luna octombrie 2010, societatea a emis factura nr..X. în data de 31.12.2010, factura nr. 0000654 în data de 31.01.2011 și factura nr..X. în data de 28.02.2011.

Prin urmare, având în vedere faptul că marfa a fost livrată la momentul recoltării precum și prevederile legale mai sus precizate, se reține că societatea **avea obligația să emită facturi către cumpărător, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, respectiv cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare datei livrării bunurilor către beneficiar.**

Or, așa cum s-a reținut mai sus, data la care s-a efectuat predarea efectivă a produselor cerealiere a fost data înscrisă în avizele de însoțire a mărfii întocmite de SC .X. SA, în buletinele de analiză și recepție întocmite de SC .X. SA ca anexe la avizele de însoțire a mărfii și prin care s-au stabilit cantitățile de cereale livrate zilnic determinate prin cântărire la silozurile cumpărătorului.

Argumentul societății prin care *“art.6 din contract stabilește temporal și spațial unde .X. trebuie să transporte marfa imediat recoltării, fără a concluziona asupra momentului transferului dreptului de proprietate asupra producției de cereale”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât art.6 denumit “Livrare”, din Contractul de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vânzare – cumpărare a producției anului agricol 2009 – 2010 nr..X./07.08.2009, se referă la livrarea efectivă a producției de cereale obținută de societate și nu la locul unde trebuia depozitată marfa, respectiv *“Producătorul va livra producția [...]”*.

Argumentele societății prin care *“potrivit articolului 4 din contractul .X./07.08.2009, producția obținută de către .X. trebuie să*

*îndeplinească parametrii minimi de calitate prevăzuți în contract iar “calitatea finală se va determina la locul de recepție al mărfii, în silozurile cumpărătorului”. Din acest articol se poate concluziona că .X., în calitatea sa de cumpărător, va prelua dreptul de proprietate **doar dacă și în momentul** în care producția recoltată de .X. îndeplinește parametrii minimi de calitate agreeți de părți conform contractului”, iar “din articolul 11 reiese în mod neechivoc faptul că .X. suportă riscurile de a aduce producția recoltată la calitatea dorită de cumpărător ulterior depozitării în siloz, întrucât de la momentul recoltei și până la momentul facturării, .X. prestează servicii în beneficiul Societății, cu privire la aducerea producției la standardele de calitate necesare transferului dreptului de proprietate”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât la art.8 “Preț” din contractul de vânzare – cumpărare, s-a stabilit că “Producătorul se obligă să vândă iar cumpărătorul se obligă să cumpere producția la următoarele prețuri: [...]” fără ca prețul de vânzare stabilit pe fiecare produs să fie influențat de calitatea produselor, iar art.11 invocat, stabilește că societatea va trebui să achite cumpărătorului contravaloarea unor eventuale cheltuieli pentru aducerea produselor la calitatea contractată, dar aceste clauze contractuale nu condiționează în niciun fel momentul vânzării și implicit transferul dreptului de proprietate de efectuarea acestor cheltuieli.*

Mai mult, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte faptul că produsele cerealiere și plantele oleaginoase livrate nu îndeplineau parametrii minimi de calitate prevăzuți de art.4 din contractul mai sus menționat.

Se reține, de asemenea, că potrivit art.4 din contract “calitatea finală se va determina la locul de recepție al mărfii, în silozurile cumpărătorului”, or mărfurile au fost recepționate de SC .X. SA potrivit buletinelor de analiză și recepție întocmite de cumpărător.

Referitor la argumentul societății prin care “prevederile contractuale menționează explicit faptul că livrarea bunurilor, adică transferul proprietății acestora, va avea loc ulterior activităților necesare realizate de .X. adică la data facturării”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât din prevederile contractului de vânzare – cumpărare nr..X./07.08.2009 nu rezultă nicio clauză în acest sens. Mai mult, având în vedere că SC .X. SA nu a înregistrat marfa livrată către depozitele cumpărătorului ca fiind lăsată în custodie, rezultă că s-a realizat efectiv o livrare de produse pentru care societatea era obligată la emiterea facturilor de vânzare fără să fie influențată de vreo clauză contractuală.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, și faptul că societatea contestatară a emis facturile de vânzare de bunuri cu întârziere, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății, prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./10.12.2013 obligații accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 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. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./10.12.2013, pentru accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, potrivit principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente 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. SA beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC .X. SA reprezentând prestări de servicii, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă că aceste servicii nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă și a declarat, taxa pe valoare adăugată deductibilă în sumă totală de .X.lei, astfel: TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr. .X./31.12.2010, TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr. .X./28.02.2011 și TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr. .X./31.03.2011, emise de SC .X. SA, reprezentând “contravaloare prestări servicii recolta 2010 conform contract”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste operațiuni reprezintă operațiuni de recepție, condiționare, aerare, gradare, uscare și depozitare defalcate pe patru categorii de cereale obținute de SC .X. SA în anul agricol 2010, respectiv pe culturile de grâu, floarea soarelui, porumb și rapiță, conform art.11 din Contractul de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și

vânzare – cumpărare a producției anului agricol 2009 – 2010 nr..X./07.08.2009 încheiat cu SC .X. .X. SA.

Întrucât societatea a livrat cerealele din momentul recoltării către silozurile SC .X. .X. SA, deoarece nu deținea spații proprii de depozitare, fapt rezultat din avizele de însoțire a mărfii întocmite de societate cât și din documentele de recepție întocmite de SC .X. .X. SA, respectiv buletine de analiză și recepție anexe la avizele de însoțire a mărfii prin care s-au stabilit cantitățile zilnice livrate la silozurile cumpărătorului, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a livrat bunurile la data predării lor efective beneficiarului și astfel, societatea avea obligația emiterii facturilor de vânzare către cumpărător până cel târziu în cea de-a 15-a zi a lunii următoare datei livrării bunurilor către beneficiar.

Prin urmare, având în vedere situația prezentată mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât cheltuielile facturate de SC .X. .X. SA nu erau în sarcina societății după ce aceasta a livrat produsele agricole, aceste operațiuni nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care nu au acordat SC .X. SA dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă acestor servicii.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 25.10.2010:

“(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 dunt 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 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 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.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013, se reține că SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă taxa pe valoare adăugată pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturile nr. .X./31.12.2010, nr. .X./28.02.2011 și nr. .X./31.03.2011, emise de SC .X. .X. SA, reprezentând “*contravaloare prestări servicii recolta 2010 conform contract*”, constând în operațiuni de recepție, condiționare, aerare, gradare, uscare și depozitare defalcate pe patru categorii de cereale, respectiv grâu, floarea soarelui, porumb și rapiță, facturi emise în baza art.11 din Contractul de finanțare a culturii de cereale și plante

oleaginoase și vânzare – cumpărare a producției anului agricol 2009 – 2010 nr..X./07.08.2009 încheiat cu SC .X. .X. SA.

Din analiza contractului de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vânzare – cumpărare a producției anului agricol 2009 – 2010 nr..X./07.08.2009, se reține faptul că la art.4 “Calitatea” s-a prevăzut ca *“Producția obținută de producător va avea parametrii minimi de calitate, astfel [...] Calitatea finală se va determina la locul de recepție al mărfii, în silozurile cumpărătorului”*, iar la art.11 “Alte clauze” s-a prevăzut ca *“În cazul în care marfa recepționată nu este în conformitate cu parametrii minimi de calitate acceptați la art.4, atunci producătorul va achita cumpărătorului contravaloarea cheltuielilor efectuate de cumpărător în vederea aducerii produselor la calitatea contractată și a stabilizării acestora în vederea păstrării în condiții optime a mărfii și a depozitării acesteia până la data livrării (facturării) [...]”*.

Se reține că, în baza prevederilor art.11 din contractul nr..X./07.08.2009, SC .X. .X. SA a emis facturi de prestări servicii reprezentând operațiuni de recepție, condiționare, aerare, gradare, uscare și depozitare defalcate pe cele patru categorii de cereale obținute de SC .X. SA și livrate în silozurile SC .X. .X. SA.

Așa cum s-a reținut la pct.1 din prezenta decizie, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a obținut în cursul anului 2010, din producție proprie, următoarele cantități de cereale: .X.to de rapiță, .X.to de grâu, .X.to de floarea soarelui și .X.to de porumb, pe care le-a livrat la momentul recoltării, conform contractului, în silozurile SC .X. .X. SA, așa cum a rezultat din avizele de însoțire a mărfii emise de SC .X. SA, precum și din documentele de recepție întocmite de SC .X. .X. SA respectiv buletine de analiză și recepție anexe la avizele de însoțire a mărfii prin care s-au stabilit cantitățile zilnice livrate la silozurile cumpărătorului, de unde data predării efective a bunurilor înscrisă în avizele de însoțire a mărfii cât și în buletine de analiză și recepție anexe la avizele de însoțire a mărfii reprezintă data livrării bunurilor, societatea având astfel obligația emiterii facturilor de vânzare către cumpărător până cel târziu în cea de-a 15-a zi a lunii următoare datei livrării bunurilor către beneficiar.

Prin urmare, întrucât serviciile prestate de SC .X. .X. SA s-au efectuat la o dată ulterioară livrării producției de către SC .X. SA conform avizelor de însoțire a mărfii și a buletinelor de analiză și recepție întocmite de SC .X. .X. SA la recepția mărfurilor la momentul intrării în silozuri, aceste servicii practic deservind marfa al cărei proprietar era SC .X. .X. SA, organele de inspecție fiscală, în mod

corect, au stabilit că aceste cheltuieli nu erau în sarcina societății după ce aceasta a livrat produsele agricole și deci nu erau destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Referitor la argumentul societății prin care *“transferul dreptului de proprietate între .X. și .X. și vânzarea efectivă a producției de cereale aferentă anului agricol 2009-2010 nu a avut loc în momentul recoltării fiecărei culturi, așa cum au stabilit organele de control, ci după realizarea de către .X. a activităților necesare aducerii produselor la calitatea contractată, a stabilizării acestora în vederea păstrării în condiții optime a mărfii și a acceptării acesteia, în speță ulterior prestării serviciilor legate de producția agricolă de către .X.”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa cum s-a precizat la pct.1 din prezenta decizie, livrarea producției agricole a avut loc în momentul recoltării fiecărei culturi, neexistând nicio clauză contractuală care să condiționeze momentul livrării și implicit a transferului dreptului de proprietate de eventuale cheltuieli pentru îmbunătățirea parametrilor producției agricole și de păstrare. Mai mult, SC .X. SA nu a înregistrat marfa livrată către depozitele cumpărătorului ca fiind lăsată în custodie, respectiv nu a făcut dovada că ar exista o clauză de închiriere a spațiilor de depozitare.

Referitor la argumentul societății prin care *“achizițiile de servicii de la .X. sunt absolut justificabile [...]. În lipsa serviciilor primite, .X. ar fi putut să vândă recolta brută fără respectarea unor cerințe minime de calitate, la un preț net inferior celui la care s-au vândut cerealele la indicii calitate agreeți”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, contestatară nu a făcut dovada cu documente justificative că cerealele livrate nu respectau anumite standarde și parametri de calitate.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate și faptul că societatea contestatară a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă unor servicii care nu erau destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 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. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./10.12.2013 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

3.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SA beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr..X./30.06.2010 emisă de SC .X.SA, reprezentând "rapiță recolta 2010", în condițiile în care societatea nu justifică în condițiile legii faptul că rapița a fost efectiv achiziționată.

În fapt, SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./30.06.2010, emisă de SC .X.SA, reprezentând "rapiță recolta 2010" în cantitate de .X.to și în valoare totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X.lei, sumă înscrisă în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA aferent lunii iunie 2010.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că la baza facturii nr..X./30.06.2010 a stat contractul de vânzare-cumpărare nr..X./16.06.2010 încheiat între societate și SC .X.SA, al cărui obiect îl constituie vânzarea, respectiv cumpărarea a .X.to rapiță recolta 2010, unde la cap. IV „Condiții de livrare și recepționare a mărfii” la pct.a era înscris „*Recepția cantitativă și calitativă a mărfii se face loco vânzător cu delegați din ambele părți*”.

Totodată, la data emiterii facturii, SC .X.SA a întocmit adresa de transfer nr.X/30.06.2010 prin care „*transferă cantitatea de .X.to rapiță din depozitul nostru în gestiunea .X., numit în continuare primitor*”, astfel că organele de inspecție fiscală au solicitat informații, cu privire la data când s-a făcut predarea-primirea cantității de .X.to rapiță, mijloacele de transport, locul în care s-a efectuat descărcarea și depozitarea, directorului economic al societății care a precizat că „*marfa se află în depozitele .X. .X., nu a fost nevoie de mijloace de transport*” și că „*nu se justifică întrebarea legată de descărcare, bon de cântar, etc*”.

Ca urmare celor constatate și a faptului că prin adresa de transfer nr. X/30.06.2010, SC .X.SA nu a făcut nicio referire la SC .X. .X. SA, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea de controale încrucișate la SC .X.SA și SC .X. .X. SA.

Din constatările Procesului verbal nr..X./21 .08.2013 încheiat la SC .X.SA a rezultat că din silozurile societății, unde exista în stoc rapiță, nu s-a efectuat nicio livrare și nu s-au identificat documente care să ateste modul cum a fost livrată rapița către SC .X. SA, iar conform notei explicative dată de contabilul șef a rezultat că SC .X.SA a achiziționat marfă de la SC .X. .X. SA cu factura nr..X./28.06.2010 în valoare de .X.lei, emisă în baza contractului nr..X./28.06.2010, unde la art.3 s-a stipulat că „cantitatea este depozitată în Silozul .X. pentru care SC .X. .X. SA în calitate de depozitar a emis un Certificat de depozit tip .X. pentru .X.SA”, iar înregistrarea în contabilitate a facturii s-a făcut în contul 371-analitic ADT Siloz .X. și nu în contul 357 – mărfuri în custodie, deși în fișa de magazie nu a fost operată această intrare.

Din constatările Procesului verbal nr..X./15.11.2013 încheiat la SC .X. .X. SA a rezultat că aceasta a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./25.06.2010 emisă de SC .X. SA, în valoare de .X.lei, din care TVA în sumă de .X.lei, reprezentând .X.to rapiță înregistrată în contul 371 „Mărfuri”, și factura nr..X. /31 .08.2010 în sumă de .X.lei, din care TVA în sumă de .X.lei, reprezentând „Diferență preț rapiță factura nr..X./25.06.2010”, iar întrucât nu au existat documente care să ateste intrarea efectivă a cantității de .X.to rapiță în silozurile .X. .X. SA a rezultat că nu a existat niciun transfer efectiv de rapiță.

Totodată, SC .X. .X. SA a înregistrat în contabilitate factura nr..X./28.06.2010 emisă către SC .X.SA, iar în calitate de depozitar a emis Certificatul de depozit pentru semințe de consum FGR .X./28.06.2010, prin care a certificat existența în Silozul .X. ca și punct de recepție, cantitatea de .X.to rapiță înregistrată ca „tranzit”.

De asemenea, SC .X. .X. SA a deținut în silozurile proprii în baza avizelor de însoțire a mărfii, la data emiterii facturii de vânzare a cantității de .X.to rapiță, respectiv în Silozul .X., cantitatea de .X.to livrată în perioada 24-30 iunie 2010, ulterior a mai înregistrat în perioada 01-03.07.2010, cantitatea de .X.to livrată de SC .X. SA din producție proprie și facturată în data de 30.09.2010 cu factura nr.X, ulterior facturii nr..X./25.06.2010.

În urma verificării modului de achitare/încasare a facturilor emise de cele trei societăți, organele de inspecție fiscală au constatat că SC

.X. .X. SA a încasat de la SC .X.SA factura nr..X./28.06.2010 cu OP nr..X./29.06.2010 în sumă de .X. lei și a achitat către SC .X. SA factura nr..X./25.06.2010 cu OP nr..X./30.06.2010 în sumă de .X.lei, OP nr..X./30.06.2010 în sumă de .X.lei, OP nr..X./05.07.2010 în sumă de .X. lei și OP nr..X./05.07.2010 în sumă de .X.lei, iar SC .X. SA a „restituit avans” în data de 05.07.2010 către SC .X. .X. SA suma de .X.lei, iar în data de 06.07.2010 suma de .X. lei cu titlul „storno avans”.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. SA a achitat către SC .X. SA, în contul facturii nr..X./30.06.2010, suma de .X. lei provenită din încasarea de la SC .X.SA, iar diferența a provenit din trageri credit astfel: .X. lei de la .X., .X. lei de la .X. și .X. lei de la .X.. Urmare acestor încasări SC .X. SA a restituit către SC .X. .X. SA suma de .X. lei (.X.+X.) cu specificația restituire avans în conturi deschise la alte banci aparținând SC .X. .X. SA.

Având în vedere că directorul economic al SC .X. SA a prezentat modul de derulare a tranzacțiilor cu cantitatea de .X.to rapiță, astfel: SC .X. SA a emis factura de vânzare către SC .X. .X. SA în data de 25.06.2010 pentru cantitatea de .X.to prognozată a se obține din producție proprie, SC .X. .X. SA a emis factură de vânzare către SC .X.SA în data de 28.06.2010 pentru .X.to rapiță, iar SC .X.SA a emis factură către SC .X. SA în data de 30.06.2010 pentru aceeași cantitate de rapiță, menționând totodată că nu a fost o ieșire efectivă de rapiță din locațiile de depozitare, organele de inspecție fiscală au constatat că nu a existat nicio achiziție și nicio livrare de marfă, ci doar plăți și încasări a facturilor emise de cele trei societăți.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./30.06.2010 fără să existe o livrare efectivă de marfă, respectiv o achiziție de mărfuri. Totodată, operațiunile derulate între cele trei societăți, respectiv SC .X. SA, SC .X. SA și SC .X.SA, nu au avut un conținut economic ci doar au vizat obținerea unor împrumuturi financiare intra-firme, facturile nefiind documente justificative ale unor operațiuni taxabile ci doar documente-garanție folosite până la stingerea datoriilor financiare reciproce.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 14.05.2010:

“(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 dunt 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 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 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 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.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013, se reține că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./30.06.2010 emisă de SC .X.SA, reprezentând "rapiță recolta 2010" în cantitate de .X.to în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X./16.06.2010, înscriind suma în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA aferent lunii iunie 2010.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013, cât și din constatările înscrise în procesele verbale de control încrucișat întocmite la SC .X. .X. SA și SC .X.SA, se reține că societatea a emis factura de vânzare către SC .X. .X. SA în data de 25.06.2010 pentru cantitatea de .X.to prognozată a se obține din producție proprie, ulterior SC .X. .X. SA a vândut scriptic aceeași cantitate de cereale către SC .X.SA, factură încasată în data de 29.06.2010, iar SC .X.SA a revândut cele .X.to rapiță către SC .X. SA în data de 30.06.2010 pe care le-a înregistrat scriptic în evidența contabilă, în baza "Notei de recepție și constatare de diferențe" nr..X./30.06.2010, fără să existe un transfer efectiv de rapiță.

Se reține din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013, faptul că SC .X. .X. SA care a înregistrat în contabilitate factura nr..X./28.06.2010 emisă către SC .X.SA, a emis în calitate de depozitar Certificatul de depozit pentru semințe de consum FGR .X./28.06.2010, prin care a certificat existența în Silozul .X. ca și punct de recepție, cantitatea de .X.to rapiță înregistrată ca „*tranzit*”, deși la data emiterii facturii de vânzare a cantității de .X.to rapiță deținea în Silozul .X., în baza avizelor de însoțire a mărfii, doar cantitatea de .X.to livrată de SC .X. SA din producție proprie în perioada 24-30 iunie 2010.

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013 se reține că, în ceea ce privește modul de achitare/încasare a facturilor emise de cele trei societăți, SC .X. .X. SA a efectuat plăți către SC .X. SA din încasarea de la SC .X.SA cât și din „*tragere credit*” de la diverse bănci, în sumă totală mai mare decât valoarea facturii emisă de SC .X. SA pentru cele .X.to rapiță, iar acesta din urmă a restituit o parte din suma încasată cu specificația „*restituire avans*”, în aceeași zi, dar în alte conturi aparținând SC .X. .X. SA deschise la alte bănci.

De asemenea, se reține că prin nota explicativă dată de directorul economic al SC .X. SA, anexată în copie la dosarul cauzei, acesta a prezentat modul de derulare a tranzacțiilor cu cantitatea de .X.to rapiță, menționând totodată că „*nu a fost o ieșire efectivă de rapiță din locațiile de depozitare ale .X. SA. SC .X. SA a recoltat și a adus recolta în spațiile .X., .X. a facturat la .X., iar aceasta din urmă a revândut la .X. SA.*”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că societatea a înregistrat scriptic cantitatea de .X.to de rapiță achiziționată de la SC .X.SA, pentru care, inițial, SC .X. SA a emis factura de vânzare către SC .X. .X. SA în data de 25.06.2010 pentru cantitatea de .X.to prognozată a se obține din producție proprie, SC .X. .X. SA a emis factură de vânzare către SC .X.SA în data de 28.06.2010 pentru aceeași cantitate, iar ulterior SC .X.SA a emis factură către SC .X. SA în data de 30.06.2010, și astfel au fost efectuate doar plăți și încasări a facturilor emise de cele trei societăți.

Potrivit celor menționate, se reține că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cantităților de cereale care, în realitate, nu au fost achiziționate și recepționate, acestea neputând fi utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Ca urmare, nefiind îndeplinită una din condițiile prevăzute lege pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv achizițiile să fie utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, se reține că societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X.lei**.

În același sens s-a pronunțat și Curtea Europeană de Justiție în cazul C-255/02 Halifax stabilind că:

“- Atunci când o persoană impozabilă sau un grup de persoane impozabile relaționează unele cu altele într-o serie de tranzacții care dau naștere unei situații artificiale, cu scopul de a crea condițiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată, acele tranzacții nu ar trebui luate în considerare;

- Aplicarea legislației Comunitare nu poate fi extinsă și asupra tranzacțiilor efectuate de agenții economici doar în scopul de a obține anumite avantaje în mod necuvenit;

- Tranzacțiile aferente unei practici abuzive trebuie să fie redefinite astfel încât să se restabilească situația existentă înaintea tranzacțiilor ce constituie practici abuzive;

- Este datoria organelor de control să verifice, în concordanță cu prevederile legislației naționale, dacă legislația Comunitară este subminată, dacă a avut loc vreun abuz în cazul respectiv (paragraful 29 din cazul C-79/01);

- Autoritățile fiscale sunt îndreptățite să solicite retroactiv plata sumelor deduse în mod abuziv.”

Referitor la afirmațiile societății prin care „Raporturile juridice stabilite între .X. SA și SC .X.SA prin contractul nr..X./28.06.2010, respectiv între SC .X.SA și .X. SA prin contractul nr..X./1606.2010 se circumscriu unei operațiuni clasice de vânzare cu pact de răscumpărare” și „operațiunea de vânzare cu pact de răscumpărare s-a concretizat prin vânzarea mărfii de către .X. SA către .X.SA cu răscumpărarea acesteia de către .X. SA”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât între cele trei societăți nu există nicio prevedere contractuală legată de vreo clauză de răscumpărare, contractele încheiate între acestea fiind strict de vânzare-cumpărare în care la obiect a fost prevăzut vânzarea, respectiv cumpărarea a .X.to „rapiță recolta 2010”. Mai mult, operațiunea juridică de vânzare cu pact de răscumpărare este definită de Codul civil ca fiind „o vânzare afectată de condiție (...) prin care vânzătorul își rezervă dreptul de a răscumpăra bunul sau dreptul transmis cumpărătorului”, condiție inexistentă în contractele de vânzare cumpărare invocate de contestatar.

Referitor la argumentul societății „indiferent dacă rapița a fost sau nu predată/livrată către .X./ .X., exigibilitatea taxei aferentă acestei tranzacții a intervenit la data emiterii facturii nt..X./30.06.2010 de către SC .X.SA, înaintea livrării efective a bunurilor către .X., SC .X.SA având obligația colectării TVA aferentă acestei tranzacții și .X. putând să-și exercite dreptul de deducere”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât exigibilitatea intervine la data la care are loc faptul generator, iar faptul generator intervine la data livrării bunurilor. Or, în speță au existat doar plăți și încasări a facturilor emise de cele trei societăți.

Mai mult, potrivit art.125¹ din Codul fiscal „achiziție reprezintă bunurile și serviciile obținute sau care urmează a fi obținute de o persoană impozabilă, prin următoarele operațiuni: livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, efectuate sau care urmează a fi efectuate de altă persoană către această persoană impozabilă[...]”.

De asemenea, invocarea de către contestatară a prevederilor art.134 alin.(5) din Codul fiscal, nu pot fi reținute în soluționarea

favorabilă a cauzei, întrucât acestea se referă la situația schimbării regimului de impozitare, respectiv: „În cazul schimbării regimului de impozitare se va proceda la regularizare pentru a se aplica regimul de impozitare în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru cazurile prevăzute la art. 134² alin. (2) lit. a), numai dacă factura este emisă pentru contravaloarea parțială a livrării de bunuri sau a prestării de servicii,[...]”, ceea ce nu este cazul în speță.

Totodată, potrivit art.134² alin.(2) lit.a) “*exigibilitatea taxei intervine: a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;[...]*”, or conform prevederilor contractuale livrarea bunurilor trebuia efectuată în același timp cu facturarea lor, astfel că exigibilitatea a intervenit la data la care a avut loc faptul generator.

Referitor la principiul proporționalității, reținut de Curtea Europeană în cauze precum Teleos și Molenheide, invocat de societate în susținerea contestației, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât acest principiu nu se aplică speței, având în vedere că vizează adaptarea mijloacelor folosite de autoritățile naționale la obiectivele concrete urmărite pe baza prevederilor comunitare. Astfel, forma acțiunii comunitare va fi pe atât de simplă pe cât o permite realizarea într-un mod adecvat a obiectivului propus și necesitatea executării eficiente. Uniunea nu legiferează decât în măsura în care acest lucru este necesar și pe cât posibil, vor fi preferate directivele regulamentelor și directivele-cadru măsurilor detaliate. Acest principiu reglementează modul și intensitatea acțiunilor Uniunii.

În ceea ce privește invocarea de către contestatară a jurisprudenței CEJ, respectiv a cauzelor C-409/04 și a cauzelor reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât nu au legătură cu speța în cauză, cu atât mai mult cu cât societatea însăși recunoaște prin nota explicativă că „*nu a fost o ieșire efectivă de rapiță din locațiile de depozitare ale .X. SA. SC .X. SA a recoltat și a adus recolta în spațiile .X., .X. a facturat la.X., iar aceasta din urmă a revândut la .X. SA*”.

Referitor la afirmația societății „*într-o speță similară, în urma unei inspecții fiscale efectuate de către organele de control, vizând activitatea .X. din perioada 01.11.2005-31.12.2010, autoritățile au refuzat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor de avans emise de către producătorii din cadrul grupului (.X., .X., .X.) către .X. invocând același motiv ca în cazul de față, și anume sumele plătite prin aceste*

facturi aveau natura unei finanțări și nu erau aferente livrării de produse agricole. În urma contestării deciziei echipei de inspecție de către .X., organul competent a admis contestația și a dispus reverificarea perioadei aferente.”, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin decizia emisă de către organul de soluționare nu s-a admis contestația formulată de .X. ci s-a dispus reverificarea perioadei controlate în vederea clarificării unor aspecte contradictorii ce priveau natura operațiunilor efectuate. Mai mult, constatările din cazul invocat nu au legătură cu speța în cauză.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru suma de **.X. lei reprezentând TVA** înscrisă în factura emisă de SC .X.SA pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, cât și accesoriilor aferente în sumă totală de **.X. lei**, potrivit principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

4.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și a majorărilor de întârziere 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 societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în vederea realizării investițiilor constând în „platformă betonată parc auto” și „reamenajare hala 3-hala stocare utilaje”, pe considerentul că societatea se află în imposibilitatea de a realiza operațiuni taxabile ca urmare a lipsei autorizațiilor de construire, fără însă să analizeze intenția societății de a realiza operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada 01.01.2011 – 31.07.2013, SC .X. SA a achiziționat bunuri și servicii în vederea realizării a două investiții constând în construirea unei platforme betonate parc auto și a reamenajării halei 3 – hala stocare utilaje, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții și a depus deconturi de TVA cu opțiune de rambursare a sumei negative la organul fiscal teritorial.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că întrucât societatea nu deținea autorizații de construire pentru cele două investiții conform și art.1 alin.(1) cap.1, art.2 alin.(1) din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, aceasta nu putea face dovada că este beneficiara acestor investiții și implicit că acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și astfel nu putea beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate destinate realizării construirii celor două investiții stabilind în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X.lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea susține că *“pentru a deduce TVA înscrisă în facturile primite pentru achizițiile efectuate, societatea avea obligația îndeplinirii condiției privind substanța operațiunii (art.145 alin.(2) din Codul fiscal) și condiția de formă (art.146 alin.(1) din Codul fiscal)”* și că *„are dreptul de a deduce TVA aferentă acestor investiții întrucât intenția sa în perioada controlată era de a finaliza construcțiile în vederea desfășurării activității sale economice constând în operațiuni integral taxabile (livrare de cereale)”*, iar *“Codul fiscal nu condiționează exercitarea deducerii de TVA de necesitatea deținerii unei autorizații de construire pentru achiziții efectuate în scopul realizării unor investiții privind construirea de imobilizări corporale”*.

Totodată, societatea precizează că ulterior încheierii inspecției fiscale a obținut autorizația de construcție, pe care o anexează în copie la dosarul cauzei.

În drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2011:

„(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 dunt 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.

Potrivit art.146 din același act normativ:

„ Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate 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 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 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.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea a achiziționat în perioada 01.01.2011 – 31.07.2013 materiale de construcții și manoperă de la diverși furnizori, în vederea realizării investiției constând în construirea unei platforme betonate parc auto și a reamenajării halei 3 – hala stocare utilaje, pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă, fără însă să dețină autorizații de construire.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere și, pe cale de consecință, dreptul de rambursare a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în vederea realizării construcției celor două investiții întrucât nu a deținut autorizații de construire, astfel *“nu a putut face dovada că este beneficiara acestor investiții și implicit a destinației acestora”*, societatea aflându-se în imposibilitatea de a desfășura operațiuni taxabile.

Prin contestație societatea precizează că *„are dreptul de a deduce TVA aferentă acestor investiții întrucât intenția sa în perioada controlată era de a finaliza construcțiile în vederea desfășurării activității sale economice constând în operațiuni integral taxabile (livrare de cereale)”*.

Or, potrivit art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

„(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent,(...)”

coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(2) În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să

facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.”

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este Decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.**

Prin urmare, din jurisprudența Curții Europene de Justiție se reține că **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe care se bazează această intenție.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție, este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care **trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu**

s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Potrivit acestui caz, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții pe baza intenției unei persoane impozabile de a realiza operațiuni taxabile. **Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile**, inclusiv investiții, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.12.2013 **nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, în stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate de societate în vederea realizării investițiilor, au analizat intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile**, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Se reține faptul că în ceea ce privește materiale de construcții și manoperă facturate de diverși furnizori în vederea realizării investițiilor în curs de execuție, prin contestație, societatea precizează că *“pentru a deduce TVA înscrisă în facturile primite pentru achizițiile efectuate, societatea avea obligația îndeplinirii condiției privind substanța operațiunii (art.145 alin.(2) din Codul fiscal) și condiția de formă (art.146 alin.(1) din Codul fiscal)”*, iar *“Codul fiscal nu condiționează exercitarea deducerii de TVA de necesitatea deținerii unei autorizații de construire pentru achiziții efectuate în scopul realizării unor investiții privind construirea de imobilizări corporale”*.

Astfel, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia SC .X. SA nu poate realiza operațiuni taxabile, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, stare de fapt generată de lipsa autorizațiilor de construire, având în vedere că potrivit art.1 alin.(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ***“În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”***

Prin urmare, având în vedere cele menționate mai sus, se reține că din punct de vedere fiscal, taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/prestărilor de servicii este supusă legii fiscale, respectiv Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, indiferent dacă aceste tranzacții îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale, respectiv cerințele Legii nr.50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare, drept pentru care, achizițiile de bunuri și servicii efectuate de contestatară pentru realizarea obiectivelor de investiții ce fac obiectul acestui capăt de cerere, trebuie analizate din punct de vedere fiscal, ținând cont de prevederile Codului fiscal.

În acest sens, într-o speță similară, prin adresa nr..X./03.06.2008, anexată în copie la dosarul cauzei, s-a exprimat și Direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

De asemenea, se reține faptul că prin contestație societatea precizează că *“și-a continuat activitatea investițională și ulterior perioadei supuse controlului fiscal”* obținând Autorizația de construire nr..X./15.11.2013 emisă de primăria orașului .X. privind construirea halei parcare utilaje agricole, anexată în copie la dosarul cauzei, *“îndeplinind astfel toate demersurile legale necesare construcției obiectivului investițional vizat, ce va fi utilizat în activitatea economică curentă a societății în scopul desfășurării de operațiuni taxabile”*.

Totodată, prin contestație societatea susține că în ceea ce privește construcția platformei betonate pentru parcul auto, *„a demarat procedura de obținere a autorizației de construire, fiind în faza de elaborare a proiectului de construcție, demonstrând încă o dată intenția finalizării și utilizării investițiilor în cadrul operațiunilor taxabile”*.

Prin urmare, se reține că organul de inspecție fiscală nu a efectuat o analiză privind intenția societății de a realiza operațiuni taxabile, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, ci s-a limitat la stabilirea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă investițiilor realizate pe terenul aflat în proprietatea SC .X. SA, pe considerentul că societatea se afla în imposibilitatea de a realiza operațiuni taxabile, stare de fapt generată de lipsa autorizațiilor de construire.

Potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Inspekția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...] ”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că 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, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele reținute mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, susținerile societății, precum și faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de utilizarea în folosul operațiunilor taxabile a investițiilor realizate de SC .X. SA pe terenul aflat în proprietatea sa, în speță se va face aplicațiunea art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.12.2013 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X.lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru suma de **X lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei 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 societatea contestatară, precum și de deciziile Curții Europene de Justiție, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor trebuie făcută în primul rând de organul de inspecție fiscală.

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 pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX

din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC .X. SA** împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./10.12.2013 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X lei,
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei,

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F- MC .X./10.12.2013 emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma totală de **X lei**, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei,
- majorări de întârziere aferente taxei 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 aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate 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