



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax: +021 336 85 48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante.ro

DECIZIA nr.83 /2013
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. - în insolvență din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a constestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. .X./12.01.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. prin adresa nr. .X. /06.01.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. .X./12.01.2012, asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. - *în insolvență*, cu sediul în .X., nr. .X., sector .X., .X. (sediu secundar în județul .X., sat .X., comuna .X.), înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. .X./ .X./2011, având Cod Unic de Înregistrare .X., reprezentată prin administrator special .X., potrivit Hotărârii adunării generale a asociaților S.C. .X. S.R.L. nr. .X./2011 și prin administrator judiciar Casa de insolvență .X. - Filiala .X. SPRL, potrivit Certificatului de grefă din data de .X.2011 emis de către Tribunalul .X. – Secția a VII-a Civilă în dosarul nr. .X. / .X. /2011, anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2011 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011, prin care s-a stabilit suplimentar de plată în sarcina societății suma totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, din care S.C. .X. S.R.L.-*în insolvență* contestă suma totală de .X. lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei;
- accesorii în sumă de .X. lei 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, stabilit în raport de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, respectiv .X.2011, potrivit confirmării de primire, anexată în copie la dosarul cauzei, și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., respectiv .X.2011, potrivit ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Constatând că în speță 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, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. - *în insolvență*.

I. S.C. .X. S.R.L. - *în insolvență* contestă Decizia de impunere nr..X./2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011, solicitând anularea parțială a acestui act adminiastrativ fiscal pentru următoarele motive:

Într-o scurtă prezentare a situației de fapt, S.C. .X. S.R.L. - *în insolvență* precizează că este o companie înființată în România în anul 2002, ce are ca obiect principal de activitate „*Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase*” și care activează și în următoarele domenii: servicii agricole realizate în beneficiul societăților din cadrul grupului .X. și servicii de depozitare.

Societatea menționează că face parte din grupul .X., care are în componență următoarele societăți: S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L.

Totodată, societatea afirmă că în perioada verificată a fost în situația de rambursare de T.V.A. datorită investițiilor realizate, urmare cererilor de rambursare a T.V.A. depuse, aferente deconturilor de T.V.A., fiindu-i rambursată suma de .X. lei solicitată la rambursare, cereri care au fost soluționate cu control ulterior.

Astfel, contestatara susține că actele administrative emise urmare inspecției fiscale parțiale efectuate sunt nelegale, motivele de nelegalitate fiind atât de ordin procedural cât și de fond.

Referitor la **motivele de ordin procedural**, societatea susține că:

i) echipa de inspecție fiscală nu i-a predat proiectul raportului de inspecție fiscală, în conformitate cu art.107 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, în baza căruia să își poată exprima punctul de vedere în scris față de modul de redactare a constatărilor echipei de inspecție fiscală și temeiul de drept încălcat, aceasta rezumându-se la a comunica verbal constatările inspecției fiscale;

ii) echipa de inspecție fiscală nu și-a motivat în fapt și în drept concluzia asupra punctului de vedere exprimat, aceasta încălcând prevederile referitoare la rolul activ al organului fiscal, precum și ale art.109 alin.(2) din Codul de procedură fiscală și cele stipulate la Capitolul V – „*Discuția finală cu contribuabilul*” din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală;

iii) echipa de inspecție fiscală în mod nelegal și nejustificat a anulat dreptul de deducere a T.V.A. exercitat în perioada 2006-2007, realizând o reverificare a facturilor de avans achitate de societate într-o perioadă anterioară celei verificate fără apariția unor informații noi.

Totodată, invocând prevederile art.134² alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, societatea susține că exigibilitatea T.V.A. în ceea ce privește facturile de avans intervine la data emiterii facturii, și anume în perioada 2006-2007, or organele de inspecție fiscală care au verificat perioada respectivă au acordat drept de deducere pentru T.V.A. aferentă facturilor de avans în speță, astfel că atâta timp cât în perioada supusă verificării, și anume mai 2008-decembrie 2010, nu au intervenit alte informații care să atragă după sine și exigibilitatea T.V.A. și să genereze practic elemente noi care să ducă la redeschiderea perioadei, organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.105 din Codul de procedură fiscală.

Referitor la **motivele de fond**, societatea învederează faptul că structura personalului însărcinat cu ținerea evidenței contabile și fiscale s-a modificat de mai multe ori, precum și faptul că, din anul 2010, societățile grupului .X. se află într-un proces de reorganizare internă a activităților, iar datorită volumului foarte mare de documente din arhivă, nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în timp util, până la momentul încheierii inspecției fiscale, documentele justificative constatate lipsă, motiv pentru care înțelege să le depună la prezenta contestație.

1. În ceea ce privește **neadmiterea la deducere a T.V.A.** în sumă de .X. lei **aferentă unor facturi lipsă din evidențe**, societatea afirmă că, ulterior finalizării inspecției fiscale, a obținut duplicatul facturii nr. .X./ 2008 emisă de societatea agricolă .X. (**T.V.A. în sumă de .X. lei**), fapt pentru care o anexează în copie (anexa nr.8).

Astfel, societatea solicită să se ia în considerare acest document, întrucât a respectat prevederile pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal și ale pct.182.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală.

2. În ceea ce privește **neadmiterea la deducere de către organele de inspecție fiscală a T.V.A.** în sumă de .X. lei **aferentă unor achiziții realizate**, societatea precizează, în primul rând, că înțelege să conteste doar **suma de .X.lei**, potrivit situației tabelare întocmite, precum și că împotriva constatărilor echipei de inspecție fiscală va prezenta motivele de nelegalitate, urmând ca apoi să-și argumenteze temeinicia exercitării dreptului de deducere a T.V.A. pentru achizițiile respective.

Astfel, referitor la **motivele de nelegalitate**, S.C. .X. S.R.L. - *în insolvență* susține că:

i) este netemeinică constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia societatea a încălcat prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât acestea nu au acordat drept de deducere a T.V.A. analizând deductibilitatea T.V.A. în raport de existența documentelor justificative prevăzute în mod specific pentru justificarea deducerii cheltuielilor cu prestări servicii pentru scopul determinării impozitului pe profit și încălcarea prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991.

Totodată, contestatara susține că, având în vedere constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală, nu rezultă că echipa de inspecție fiscală a analizat modul în care achizițiile specifice, pentru care nu a fost acordat drept de deducere a T.V.A. și pentru care a prezentat justificări din care să rezulte natura acestor operațiuni, au fost utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală, precum și ale art.11 alin.(1) din Codul fiscal, care consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, întrucât, doar pentru o parte din totalul T.V.A. neadmisă la deducere, acestea au formulat constatări în cadrul raportului de inspecție fiscală, restul regăsindu-se în anexa nr.21 la raport, unde sunt înscrise denumiri generice precum: „*prestări servicii-lipsă situații de lucrări*”, „*reparații-contract și situații de lucrări lipsă*”, fără însă a fi indicate constatările faptice care au stat la baza acestora.

În concluzie, contestatara susține că echipa de inspecție fiscală nu a analizat conținutul economic al acestor achiziții în vederea identificării modului în care acestea contribuie la realizarea activității economice a societății – activitatea de cultivare, respectiv comercializare de cereale, or,

prin prisma activității desfășurate, prin natura anumitor achiziții de bunuri și servicii, acestea contribuie la realizarea operațiunilor taxabile.

ii) este nelegal modul de fundamentare a constatărilor organelor de inspecție fiscală în raport cu justificările pe care le-a prezentat în vederea probării naturii și a modului în care achizițiile au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile, respectiv este eronată și neîntemeiată legal invocarea de către echipa de inspecție fiscală a prevederilor specifice pentru deducerea cheltuielilor cu prestări de servicii pentru scopuri de impozit pe profit – art.21 alin.(4) lit.m din Codul fiscal – în scopul justificării dreptului de deducere.

Societatea susține că, în textul Codului fiscal, nu există nicio prevedere legală care să prevadă obligativitatea prezentării documentelor consacrate pentru justificarea deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și în scopul deducerii T.V.A. aferentă, ci acesta condiționează exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. pentru achizițiile de bunuri și servicii interne doar de prezentarea unei facturi – art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu și-au îndeplinit corespunzător dreptul de apreciere așa cum prevede art.6 din Codul de procedură fiscală, și mai mult, au încălcat prevederile art.49 alin.(2), art.64 și art.65 alin.(1) din același act normativ, întrucât, în anumite situații, pentru prestările de servicii pentru care a prezentat justificări cu privire la natura acestora, acestea s-au rezumat la a contesta forma documentelor – lipsă ștampilă sau semnătură – fără să analizeze natura prestării și modul în care aceasta contribuie la operațiunile sale taxabile.

De asemenea, contestatara învederează decizia Curții Europene de Justiție în cauza C-85/95 John Reinsdorf, în care o persoană impozabilă dorește să deducă T.V.A. pentru anumite achiziții efectuate în folosul operațiunilor taxabile dar nu mai deține facturile originale aferente acestor achiziții, concluzionând, în baza prevederilor legislației comunitare și a interpretărilor oferite de Curtea Europeană de Justiție pentru aceste prevederi în cauzele relevante, cum este cauza C-85/95 John Reinsdorf, că exercitarea dreptului de deducere a T.V.A. se realizează pe baza unei facturi primite pentru achizițiile respective, prezentată în original (întrucât Directiva 112/2006/CE permite statelor membre să instituie această obligație, regăsită la pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal) și doar în situația în care persoană impozabilă nu mai deține factura originală, se solicită prezentarea altor mijloace de probe doveditoare că tranzacția pentru care se solicită deducerea T.V.A. a avut loc efectiv.

În plus, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu ar fi trebuit să depășească ceea ce este necesar în vederea identificării situației

colaborare în baza cărora îi sunt puse la dispoziție terenuri agricole în vederea cultivării de produse agricole și prin care *Colaboratorii* se angajează “să asigure paza culturilor împotriva furtului, sustragerilor, distrugerilor în toate fazele dezvoltării lor”, precum și să semnaleze societății, prin “rapoarte de necesitate pe care le va aduce la cunoștință în timp util”, “atacuri de boli și dăunători carențe și excese de nutriție”. Pentru serviciile de pază realizate de *Colaboratori*, aceștia primesc o remunerație stabilită la nivelul unei sume de bani/ha sau o contrapartidă în produse agricole/ha.

i) Astfel, în primul rând, societatea susține că, având în vedere prevederile contractuale cu privire la natura serviciilor prestate de *Colaboratori* și modul de remunerare, care nu implică tarificatione diferențiată în funcție de activitățile realizate sau în funcție de numărul de ore petrecute, personal implicat, ci un preț fix/ha plătit în bani sau în natură, pentru un serviciu clar prevăzut în contract, respectiv paza culturilor agricole, nu este necesară prezentarea unei situații de lucrări în scopul probării naturii serviciilor.

Mai mult, societatea precizează că, în conformitate cu prevederile contractuale, numai în situația în care intervin atacuri de boli sau dăunători care pot afecta viabilitatea culturilor se întocmesc rapoarte de necesitate.

Totodată, societatea precizează că, în mod specific, în ceea ce privește contractul de colaborare cu .X., deține și un proces verbal de recepție a lucrărilor de pază (anexa nr.10).

ii) În al doilea rând, societatea susține că echipa de inspecție fiscală nu și-a exercitat rolul activ, având în vedere faptul că, în ceea ce privește serviciile de pază realizate de .X., aceasta a solicitat o copie a notificării depusă de furnizor pentru taxarea operațiunilor de arendare, întrucât pe factura emisă era înscrisă mențiunea “Arendă teren”, în condițiile în care în raportul de inspecție fiscală au consemnat faptul că între S.C. .X. S.R.L. și .X. există un contract de colaborare, și anume nr. .X. /2008.

Totodată, societatea susține că este neîntemeiată legal solicitarea organelor de inspecție fiscală, întrucât acest furnizor a realizat servicii de pază și nu de arendare, fapt pentru care nu a depus notificare la organele fiscale competente și implicit nu i-a transmis-o.

Mai mult, societatea precizează că pe factura în cauză a fost înlocuită mențiunea „Arendă teren” cu „Lucrări servicii”, însă acest aspect nu a fost luat în considerare de către organele de inspecție fiscală, precum și că, pentru conformitate cu prevederile stipulate la art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, .X. a corectat factura (anexa nr.12), solicitând totodată ca aceasta să fie luată în considerare în cazul unei reverificări, în temeiul prevederilor

stipulate la pct.102.4 și 182.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală.

iii) În al treilea rând, societatea susține că a îndeplinit condițiile prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal, respectiv serviciile achiziționate de la *Colaboratori* au fost în scopul operațiunilor sale taxabile, având în vedere că activitatea de bază o constituie cultivarea și comercializarea cerealelor, iar facturile emise de *Colaboratori* au fost întocmite cu respectarea condițiilor prevăzute în Codul fiscal.

b) Achiziții de servicii de la .X. - T.V.A. în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a T.V.A. pe motiv că societatea nu a prezentat contractul încheiat cu prestatorul, documentul care a însoțit transportul, respectiv mijlocul de transport cu care a fost efectuat acesta, iar procese verbale deținute nu sunt datate și semnate.

Societatea precizează că a identificat contractul cu .X. ulterior finalizării inspecției fiscale, aflându-se în posesia acestuia, precum și a proceselor verbale datate și semnate de către părți (anexa nr.13), solicitând totodată ca acestea să fie luate în considerare în cazul unei reverificări, în temeiul prevederilor stipulate la pct.102.4 și 182.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală.

Totodată, societatea susține că atâta timp cât bunurile circulă însoțite de factură nu este necesar deținerea unui aviz de însoțire a mărfii pe parcursul transportului, în conformitate cu prevederile art.3 din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

c) Achiziții de servicii de la .X. – T.V.A. în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a T.V.A. pe motiv că societatea nu este în posesia contractului de prestări servicii încheiat cu prestatorul (aspect menționat doar în cadrul anexei nr.21).

Societatea susține că singurul document necesar în vederea probării dreptului de deducere a T.V.A. este factura, iar în aceasta se menționează clar natura serviciilor primite, și anume închiriere utilaje, precum și că suplimentar facturii mai deține și deconturi de cheltuieli, semnate și ștampilate de către părți, astfel că, organele de inspecție fiscală nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în vederea probării dreptului de deducere a T.V.A. atâta timp cât deține justificări în scopul probării naturii achizițiilor realizate și a modului în care acestea contribuie la operațiunile sale taxabile, în conformitate cu prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal.

d) Achiziții de servicii de la .X. (denumiți în continuare "Prestatorii") – T.V.A. în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a T.V.A. pe motiv că societatea nu a prezentat contracte și situații de lucrări (aspecte menționate doar în cadrul anexei nr.21).

Societatea susține că în facturile în speță este menționată clar natura serviciului achiziționat și mai mult, în cazul prestatorului .X. , deține și un deviz de lucrări ce prezintă natura serviciului prestat (anexa nr.16), iar deținerea unui contract de prestări servicii între părți nu este necesar atâta timp cât prestările în discuție sunt ocazionale, prin urmare organele de inspecție fiscală nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în vederea probării dreptului de deducere a T.V.A., în condițiile în care în scopul justificării dreptului de deducere este suficientă factura, așa cum prevede art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

e) Achiziții de servicii de la .X. – T.V.A. în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a T.V.A. pe motiv că societatea nu este în posesia contractului de prestări servicii încheiat cu prestatorul și nici a unor situații de lucrări (aspecte menționate doar în cadrul anexei nr.21).

Societatea susține că singurul document necesar în vederea probării dreptului de deducere a T.V.A. este factura, iar în factura în speță se menționează clar natura serviciilor achiziționate, și anume reparație anvelope, precum și că suplimentar facturii mai deține și un deviz de lucrări, aspect necontestat de către organele de inspecție fiscală, iar deținerea unui contract de prestări servicii între părți nu este necesar atâta timp cât serviciile în discuție sunt ocazionale, astfel că, organele de inspecție fiscală nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în vederea probării dreptului de deducere a T.V.A., în condițiile în care deține suficiente justificări în scopul probării dreptului de deducere a T.V.A., în conformitate cu prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal.

f) Achiziții de servicii de la .X. (denumiți în continuare "Intermediarii") – T.V.A. în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a T.V.A. pe motiv că societatea nu a prezentat situații de lucrări (aspecte menționate doar în cadrul anexei nr.21).

Societatea precizează că a apelat la .X. în vederea încheierii de contracte de arendare terenuri agricole, cu ajutorul cărora să-și realizeze activitatea economică – cultivare și comercializare de cereale - , iar la .X. în vederea intermediării unui contract de închiriere locuință de serviciu pentru un angajat al societății, nerezident specialist în agricultură, angajat pe bază de convenție civilă.

Totodată, societatea susține că, având în vedere natura serviciilor realizate de *Intermediari*, nu este necesară existența unor situații de lucrări și mai mult, prestarea acestor servicii este probată de contractele încheiate în acest sens, depuse în cadrul anexei nr.18 la contestație.

Astfel, societatea susține că, atâta timp cât deține probarea finalității serviciilor primite, și anume contractele de arendare, respectiv închiriere imobil, rezultă că deține suficiente justificări în vederea probării naturii achizițiilor efectuate, prin urmare organele de inspecție fiscală nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în vederea probării dreptului de deducere a T.V.A., în condițiile în care îndeplinește cerințele legale privind deducere T.V.A., prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal.

g) Achiziții de servicii de depozitare de la .X. – T.V.A. în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a T.V.A. pe motiv că societatea nu poate prezenta contractul încheiat între părți și nici nu a prezentat situații de lucrări (aspecte menționate doar în cadrul anexei nr.21).

i) Astfel, în primul rând, societatea precizează că, întrucât nu are spații de depozitare, silozurile societății nefiind încă funcționale, a solicitat societății .X., în luna august 2008, să depoziteze stocul de cereale până la momentul vânzării lor, aceasta emițând factura nr. .X./ 2008 pentru depozitarea cerealelor pentru lunile august și septembrie 2008.

Totodată, susține că deși aceste informații au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, acestea au condiționat deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată de respectarea prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal și că aceeași situație se regăsește și pentru factura nr. .X./.2008, care a fost emisă pentru perioada octombrie-decembrie 2008, urmând ca în luna ianuarie 2009, toată cantitatea de cereale să fie vândută către .X., moment din care .X. nu a mai facturat servicii de depozitare către societate.

Mai mult, societatea consideră că au fost încălcate prevederile pct.102.1 din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală potrivit căruia organele de inspecție fiscală trebuiau să ia în considerare toate documentele justificative care constituie mijloc de probă în vederea stabilirii stării de fapt fiscale pentru deducerea TVA.

ii) În al doilea rând, societatea susține că întrucât activitatea de bază a societății o constituie cultivarea și comercializarea cerealelor, serviciile achiziționate de .X. de la .X. sunt realizate pentru scopul operațiunilor taxabile ale societății, au fost îndeplinite prevederile legale privind deducerea TVA.

h) Achiziții de servicii de la .X. – T.V.A. în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a T.V.A. pe motiv că societatea nu este în posesia unor situații de lucrări (aspecte menționate doar în cadrul anexei nr.21).

Societatea susține că singurul document necesar în vederea probării dreptului de deducere a T.V.A. este factura, iar în aceasta se menționează clar natura serviciilor achiziționate, și anume lucrări instalații producere aer comprimat silozuri cereale, precum și că suplimentar facturii mai deține și avize de expediție a materialelor necesare lucrării și devizul de lucrări semnat și ștampilat iar în legătură cu factura nr. .X./2010, mai deține și o factură, documente care nu au fost consemnate de către echipa de inspecție fiscală în cadrul Raportului de inspecție fiscală încheiat, astfel că, organele de inspecție fiscală nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în vederea probării dreptului de deducere a T.V.A. atâta timp cât din factura primită reiese clar natura serviciilor achiziționate iar societatea poate prezenta și alte justificări suplimentare, fapt pentru care are drept de deducere în conformitate cu prevederile art.145 și art.146 din Codul fiscal.

3) Referitor la neadmiterea la deducere a TVA aferentă facturilor de avans primite de societate în perioada 2006-2008, în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a T.V.A. aferentă sumelor aflate în contul 409 pe motiv că nu se poate demonstra că aceste operațiuni au fost derulate pentru a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Societatea precizează că a primit facturi de avans de la diverși furnizori pe care le-a achitat și care au fost înregistrate contabil de către .X. în contul 409.

i) În primul rând, societatea susține că este nelegală reverificarea efectuată de echipa de inspecție fiscală pentru avansurile exigibile în perioada 2006-2007.

ii) În al doilea rând, societatea consideră că este nelegală și netemeinică opinia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia nu are drept de deducere pentru facturile de avans primite în perioada 2006-2007 având în vedere faptul că acestea au invocat prevederi legale care nu sunt incidente societății ci furnizorilor/prestatorilor .X. iar argumentele legale invocate de echipa de inspecție fiscală sunt aplicabile doar în situația în care operațiunile constând în livrări de bunuri/prestări de servicii au fost concretizate și la data emiterii facturii pentru valoarea integrală a operațiunii facturile de avansuri emise se regularizează de către prestatori .

Mai mult, societatea precizează că, întrucât operațiunile societății nu s-au finalizat, aspect menționat în cadrul raportului de inspecție fiscală, nu putea fi efectuată regularizarea avansurilor.

Totodată, societatea precizează că o ajustare a T.V.A. s-ar fi impus doar în situația în care ar fi intervenit unul din evenimentele prevăzute la art.138 din Codul fiscal coroborat cu art.159 din același act normativ și susține că atâta timp cât nu a intervenit niciunul din evenimentele care ar fi putut genera ajustarea bazei de impozitare pentru scopuri de TVA și furnizorii/prestatorii nu au emis facturi cu semnul minus, nu există bază legală pentru regularizarea taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor și se încalcă principiul neutralității taxei.

4) Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în ceea ce privește investițiile realizate societate, în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală a procedat la ajustarea, respectiv nu a acordat drept de deducere a T.V.A., cu privire la investițiile .X. pe motiv că :

-pentru „bunul de capital” recepționat în luna decembrie 2008 și care nu a fost pus în funcțiune până la data finalizării inspecției fiscale, societatea nu a făcut dovada că acesta a fost folosit integral sau parțial în scopuri economice –TVA ajustată în sumă de .X. lei;

-pentru investiția în curs de execuție, societatea nu a făcut dovada că este utilizată pentru operațiuni taxabile –TVA nedeductibilă: .X. + .X. lei.

a) Referitor la investițiile în siloz și halele 1 și 2 –TVA în sumă de .X. lei:

i) Societatea susține, în primul rând, că temeiul legal invocat de echipa de inspecție fiscală, respectiv art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, nu este aplicabil în cazul .X., deoarece se referă la ajustarea dreptului de deducere a bunurilor de capital.

Astfel, societatea precizează că în cazul specific .X., silozul deținut de societate nu este utilizabil, fapt cunoscut și admis de către echipa de inspecție fiscală și că a pus la dispoziția acestora „procesul verbal de punere în funcțiune” la silozul .X., unde se poate observa, din lista de observații faptul că silozul întâmpină o serie de probleme ce fac imposibilă utilizarea lui.

Totodată, societatea precizează că pentru construirea silozului a obținut finanțare nerambursabilă prin accesarea fondurilor SAPARD și având în vedere faptul că printre condițiile impuse de acordarea acestei finanțări, .X. trebuia să finalizeze construirea acestui siloz într-o perioadă determinată de timp, a făcut recepția parțială a silozului, însă silozul nu este nici finalizat și

nici funcțional, motiv pentru care nu a fost utilizat în activitatea economică a .X. în perioada supusă inspecției fiscale.

Mai mult, chiar dacă societatea a efectuat recepția silozului cu primăria, reprezentanții primăriei nu au făcut decât să constate existența unei construcții și nu au certificat și funcționalitatea ei, aceștia verificând respectarea îndeplinirii autorizației de construire, respectiv dacă construcția a atins un stadiu suficient pentru a fi înregistrată în cartea funciară și la Direcția de impozite și taxe.

Astfel, societatea susține că, întrucât silozul nu era funcțional în perioada supusă inspecției fiscale, nu deține încă autorizație de depozit, fapt care trebuia semnalat de organele de inspecție fiscală și nu arătat drept o abatere de la legalitatea proiectului în condițiile în care echipa de inspecție fiscală nu are competența să se pronunțe asupra îndeplinirii condițiilor de legislație specifică activității de depozitare.

De asemenea, societatea susține, având în vedere prevederile legale incidente în cauză că silozul nu poate intra sub incidența operațiunilor de ajustare a TVA prevăzute la art.149 din Codul fiscal în condițiile în care nu reprezintă bun de capital deoarece nu a fost utilizat drept un bun de capital în înțelesul articolului de lege mai sus menționat.

Față de cele mai sus precizate, societatea consideră că decizia de ajustare a TVA este nefondată și lipsită de just temei întrucât baza legală nu este aplicabilă în cazul societății.

ii) În al doilea rând, societatea susține că organele de inspecție fiscală au impus ajustarea dreptului de deducere în cazul silozului, fără a ține cont de intenția dovedită a acesteia de a obține venituri impozabile.

În acest sens, societatea invocă prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, ale pct.45 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și jurisprudența europeană, respectiv cauza C110/94 Inzo, C268/83 D.A. Rompelman and Rompelman –Van Deelen v. Minister van Financien și C37/95 Ghent Coal Terminal NV.

De asemenea, societatea consideră că intenția .X. de a utiliza pe viitor atât silozul cât și investițiile aferente, este dovedită prin prisma costurilor pe care pe care le suportă și în prezent pentru a putea aduce silozul la parametri normali de funcționare și că aceste fapte dovedesc că nu a abandonat investiția și are intenția să o finalizeze pentru a obține venituri taxabile.

Mai mult, având în vedere specificul activității, și anume cultivarea de cereale, societatea susține că este indubitabil faptul că va utiliza acest siloz pentru a depozita cerealele recoltate .

Totodată, societatea precizează că este în posesia facturilor emise de prestatori/furnizori, care îndeplinesc condițiile de întocmire stipulate în Codul fiscal.

Societatea susține că din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală reiese o contradicție între afirmațiile echipei de inspecție fiscală pentru diferite obiective de investiții.

Spre exemplificare, societatea precizează că, în ceea ce privește investițiile în curs de execuție, echipa de inspecție fiscală a afirmat faptul că nu se acorda dreptul de deducere a TVA pe motiv că nu deține procese verbale de recepție care ar putea demonstra obiectiv posibilitatea utilizării viitoare a acestor investiții deși în cadrul silozului existau procese verbale de recepție.

iii) În al treilea rând, societatea consideră nelegală neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă construcțiilor utilizate pentru operațiuni impozabile pe motiv că nu deține autorizația de construire.

Societatea precizează că odată cu investițiile efectuate la siloz, echipa de inspecție fiscală a ajustat TVA aferentă Halei 1 și Halei 2 deși toate aceste investiții sunt generatoare de venituri impozabile în prezent, fiind închiriate către terți.

De asemenea, consideră că neîndeplinirea unor condiții formale privind executarea construcțiilor cum ar fi cele legate de autorizațiile de construire, nu este în măsură să afecteze dreptul societății de a deduce TVA pentru investițiile puse în funcțiune și utilizate pentru activități economice ci este o faptă care se penalizează în conformitate cu prevederile Legii nr.50/1991.

II. Referitor la neadmiterea la deducere a TVA în ceea ce privește investițiile în curs de execuție, în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pe motiv că .X. nu a prezentat autorizația de construire și întrucât între .X. și .X. nu există un contract de livrare a instalației de uscare:

Societatea susține că întrucât este vorba de un echipament, nu este necesară existența unei autorizații de construire iar lipsa îndeplinirii unor condiții formale, altele decât cele impuse de Codul fiscal la art.145 nu sunt în măsură să anuleze dreptul de deducere a TVA.

În ceea ce privește relația dintre .X. și .X., societatea precizează că a plasat o comandă către .X. în vederea achiziționării instalației de uscare ce urmează a fi încorporată în cadrul silozului în curs de construire iar ulterior, din motive comerciale, .X. a emis factura către .X. și mai departe .X. a refacturat instalația de uscare către .X..

Societatea susține că în speță sunt incidente prevederile art.128 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Astfel, .X. a acționat în calitate de cumpărător-revânzător în cadrul acestei tranzacții, această structură fiind prevăzută la pct.19 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, consideră că este nefondată constatarea echipei de inspecție fiscală privind necesitatea contractului atâta timp cât legislația privind TVA nu impune condiții formale privind exercitarea dreptului de deducere condiționate de necesitatea existenței unui contract și mai mult, în cazul structurii de comisionar se prevede în clar ca nu este necesar un contract.

Totodată, societatea face precizarea ca funcționalitatea instalației de uscare este strâns legată de cea a silozului, ele depinzând reciproc una de alta, astfel că, în momentul în care silozul va fi pus în funcțiune va utiliza implicit și instalația de uscare, fără de care grânele nu pot fi aduse la indicii normali de depozitare.

Prin urmare, societatea consideră că întrucât nu a finalizat investiția complexă a silozului și a instalațiilor aferente, nu poate fi penalizată cu pierderea dreptului de deducere a TVA pentru componentele investiției sale datorită faptului că nu deține încă un proces verbal de recepție și, având în vedere că instalația de uscare a fost achiziționată pentru realizarea activității de silozare a .X., au fost îndeplinite condițiile prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal.

În ceea ce privește investițiile în curs de execuție facturate de către .X. și .X. cu privire la siloz și pentru halele societății, societatea precizează:

i) În primul rând, nu este de acord cu opinia echipei de inspecție fiscală potrivit căreia existența unui proces verbal de recepție ar demonstra intenția acesteia de a utiliza pe viitor investițiile în cadrul activității economice, atâta timp cât investițiile sunt nefinalizate, fapt pentru care nu poate fi în posesia unui proces verbal de recepție.

De asemenea, consideră că neîndeplinirea condițiilor formale privind autorizarea construcțiilor – Legea nr.50/1991, nu poate să afecteze dreptul de deducere a TVA.

În ceea ce privește argumentul echipei de inspecție fiscală pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA potrivit căruia .X. a facturat către .X. costuri cu materialele incluse în lucrările de construcții montaj , în vreme ce contractul dintre părți prevede faptul că .X. va asigura materialele necesare, societatea precizează că întrucât .X. nu a dispus de materialele respective, .X. a fost responsabil pentru achiziționarea acestora, costul lor fiind cuprins în factura emisă de .X. iar simplul accept al facturii emisă de către .X. reprezintă înțelegerea părților că .X. acceptă materialele facturate de .X..

În ceea ce privește serviciile de construcții montaj subcontractate de către .X. către .X., societatea precizează că .X. a acționat în calitate de cumpărător revânzător, refacturând către societate costurile facturate pe numele său de către .X..

În ceea ce privește costurile cu materialele, societatea precizează că este normal ca acestea să nu fie incluse în situațiile de lucrări emise de .X. și puse la dispoziția .X., atâta timp cât .X. le-a procurat separat.

Având în vedere cele de mai sus, societatea susține că nu rezultă că echipa de inspecție fiscală a analizat substanța investițiilor realizate ci s-a rezumat doar la a anula dreptul de deducere a TVA pe motiv că nu s-a respectat întocmai cadrul contractual de derulare a lucrărilor de construcții montaj.

În ceea ce privește investițiile aferente halelor, societatea consideră că atâta vreme cât acestea sunt generatoare de venituri, fiind închiriate către terți, consideră că are drept de deducere și pentru investițiile efectuate în perioada de investiție a halelor.

5) În ceea ce privește neadmiterea dreptului de deducere a TVA în ceea ce privește achizițiile de soia de la .X., în sumă de .X. lei, pentru care echipa de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere a TVA pe motiv că societatea nu deține contractul încheiat între părți, avizele de marfă privind transportul cerealelor, bonurile de cântărire pe baza cărora s-a efectuat intrarea în gestiune:

Societatea precizează că în perioada verificată, a achiziționat boabe soia de la .X., aceasta din urmă emițând facturile nr. .X. și nr. .X. din .X..2009, cu TVA în sumă de .X. lei.

Societatea consideră lipsită de just temei decizia echipei de inspecție fiscală de a nu acorda dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de soia boabe de la .X., pe baza următoarelor considerente:

i) În primul rând, societatea consideră inaplicabil temeiul legal invocat de către echipa de inspecție fiscală, având în vedere faptul că aceasta nu a luat în considerare că a vândut aceste cantități de soia achiziționate de la .X. către .X., realizând în acest sens operațiuni taxabile pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește realitatea achiziției realizată de către societate de la .X., aceasta susține că în cazul în care echipa de inspecție fiscală ar fi analizat gestiunea stocurilor concomitent cu facturile de achiziție și cele de vânzare, ar fi observat faptul că, în lipsa achiziției de boabe soia de la .X., .X. nu ar fi avut cantitatea necesară pentru efectuarea livrării către .X..

Mai mult, așa cum a admis și echipa de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală la capitolul TVA, societatea deține toate documentele necesare pentru justificarea livrării către .X. (avize de însoțire a mărfii, note de cântar) și prezintă în, anexa nr.24, la contestație evidența stocurilor societății însoțită de mișcările de stoc (atât achiziții cât și livrări) din perioada în care societatea a realizat livrarea către .X. pentru a demonstra faptul că, în lipsa achiziției de la .X. nu deținea cantitatea necesară realizării livrării.

De asemenea, consideră că îndeplinește condițiile stipulate în Codul fiscal la art.146 alin.(1) lit.a), întrucât deține facturile emise de .X., care îndeplinesc condițiile de întocmire stipulate în Codul fiscal.

Astfel, societatea susține, în ceea ce privește intrarea în gestiune a cantității de soia boabe achiziționate de la .X., că atâta timp cât echipa de inspecție fiscală s-a rezumat doar la a analiza existența/modul de întocmire a documentelor financiar-contabile și cele prevăzute de legislația specifică în domeniul cerealelor, fără însă a verifica existența acestor produse agricole în patrimoniul societății (în contabilitate), analiza echipei de inspecție fiscală este incompletă, nefiind în măsură să se pronunțe cu privire la realitatea acestor achiziții.

Societatea consideră că aceste dovezi sunt în măsură să dovedescă existența fizică a cantității de soia boabe achiziționate de la .X. în scopul revânzării către .X., fiind astfel îndeplinite condițiile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal în vederea deducerii TVA, cantitățile de soia fiind livrate la intern.

Mai mult, consideră că nu se află în situația încălcării Deciziei .X./2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, întrucât deține documentul justificativ care îi conferă dreptul de deducere a TVA și anume factura întocmită de .X..

ii) În al doilea rând, societatea consideră că temeiul de drept în ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA invocat de echipa de inspecție fiscală este eronat.

Astfel, societatea susține că echipa de inspecție fiscală nu este în măsură să penalizeze societatea ca urmare a neîndeplinirii unor obligații privind întocmirea documentelor financiar-contabile (Ordinul 3512/2008, Ordinul 2226/2006 etc.) sau OUG nr.12/2006 întrucât condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA sunt reglementate de Titlul VI al Codului fiscal, la art.145 și art.146.

Societatea consideră neîntemeiată legal decizia echipei de inspecție fiscală de a refuza dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de boabe soia în baza facturilor emise de .X. în condițiile în care a făcut dovada livrării acestor produse mai departe către .X., realizând în acest sens o operațiune taxabilă, deține o factură în legătură cu achiziția cantității de .X. tone de soia de la .X., respectând astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal și demonstrând achiziția cantității de .X. tone de soia de la .X. prin evidența stocului din luna ianuarie 2009.

6) În ceea ce privește ajustarea TVA deductibilă aferentă valorii neamortizate a unui mijloc fix casat, în sumă de .X. lei și pentru care echipa de inspecție fiscală a invocat ca temei de drept art.149 alin.(1) și alin.(2) coroborat cu alin. (4) lit.a) pct.1 din Codul fiscal:

Societatea precizează că în data de .X..2008 a procedat la casarea unui mijloc fix de natura bunurilor de capital (disc tractat pentru pregătirea terenului) pe care .X. îl achiziționase în anul 2004.

De asemenea, societatea susține, având în vedere faptul că a achiziționat echipamentul înainte de data aderării, că nu sunt incidente prevederile art.149 din Codul fiscal în ceea ce privește ajustarea bunurilor de capital, fapt pentru care este eronată măsura echipei de inspecție fiscală de a ajusta TVA pentru un mijloc fix casat care a fost achiziționat în anul 2004.

7. În ceea ce privește colectarea TVA suplimentară pentru producția de cereale a societății, în sumă de .X. lei, .X. susține că este nelegală și nejustificată decizia echipei de inspecție fiscală de a colecta această taxă pe motiv că producția de cereale a societății este sub cea medie precum și datorită faptului că a folosit un preț mai mic decât cel de piață, pe baza următoarelor considerente:

i) În primul rând, .X. consideră nejustificată măsura echipei de inspecție fiscală de a estima producția societății întrucât nu se află în niciuna din

situațiile prevăzute la pct.65.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală.

ii) În al doilea rând, societatea susține că echipa de inspecție fiscală avea obligația de a prezenta mijloacele de probă ce au fost folosite pentru realizarea estimării.

Astfel, societatea precizează că faptul că media producției pe zona agricolă .X. este mai mare decât cea obținută de .X., nu este un argument suficient pentru a considera că a deținut o producție de cereale pe care nu a valorificat-o pentru obținerea de venituri taxabile.

Totodată, societatea menționează că echipa de inspecție fiscală a verificat gestiunea acesteia și a certificat faptul că nu s-au înregistrat diferențe între cantitățile declarate ca și intrări de bunuri ca urmare a achizițiilor sau a producției proprii și cantitățile înregistrate ca și ieșiri ca urmare a vânzărilor desfășurate de .X..

Astfel, atâta timp cât nu a produs cereale suplimentare de cele existente în stoc sau vândute iar din evidența contabilă nu rezultă lipsuri, societatea consideră că sunt inaplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, întrucât acesta se referă la obligația de autocolectare pentru bunuri constatate lipsă în gestiune pentru care persoana impozabilă ar fi dedus TVA la achiziționarea/producerea lor și că este eronată măsura echipei de inspecție fiscală de autocolectare a TVA pentru faptul că producția s-a situat sub producția medie stabilită în baza informațiilor furnizate de Institutul Național de Statistică, în condițiile în care raportarea la nivelul producției medii este determinată prin luarea în calcul a valorilor mai mari sau mai mici ale producției unui anumit bun la un moment dat.

iii) În al treilea rând, societatea nu este de acord cu măsura echipei de inspecție fiscală de a impune utilizarea prețului de piață pentru stabilirea bazei de impozitare, din punct de vedere al TVA, în ceea ce privește vânzările de cereale, fapt pentru care consideră inaplicabil art.11 din Codul fiscal, invocat de echipa de inspecție fiscală.

Totodată, având în vedere prevederile art.137 alin.(1) lit.1) din Codul fiscal, potrivit cărora baza pentru colectarea TVA este constituită din ceea ce urmează a se încasa de către furnizor, respectiv din ceea ce au agreeat părțile de comun acord, precum și jurisprudența europeană (C-412/03 Hotel Scandic și C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio SA), .X. consideră abuzivă măsura echipei de inspecție fiscală de a institui o altă bază de impozitare din perspectiva TVA.

Mai mult, societatea susține că, așa cum rezultă din Anexa nr.35 la Raportul de inspecție fiscală, echipa de inspecție fiscală a impus utilizarea unui preț de piață și pentru tranzacțiile derulate cu .X., cu care .X. nu este în relație de afiliere.

8. În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA pentru achizițiile de servicii externe, în sumă de .X. lei:

Societatea precizează că în perioada verificată a beneficiat de servicii achiziționate intracomunitar de la diverși prestatori printre care și .X..

De asemenea, precizează că echipa de inspecție fiscală a refuzat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei, pe motiv că nu .X. nu deține un contract și situație de lucrări în legătură cu factura primită de la .X..

Totodată, societatea susține că este neîntemeiată și nejustificată măsura echipei de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere pentru TVA aferentă facturii primite de la .X., pentru următoarele considerente:

i) În primul rând, societatea consideră că echipa de inspecție fiscală nu a respectat prevederile art.105 din Codul de procedură fiscală, întrucât nu și-a exercitat rolul activ pentru determinarea corectă a tuturor stărilor de fapt relevante pentru impunere.

În acest sens, societatea precizează că pentru factura în cauză, .X. a refacturat către societate costuri implicate în numele .X. de la .X., aspecte care nu au fost consemnate de către echipa de inspecție fiscală în cadrul Raportului de inspecție fiscală, aceasta rezumându-se doar la a afirma că .X. nu se află în posesia unui contract și a unor situații de lucrări în legătură cu această factură.

Totodată, societatea precizează că, potrivit prevederilor art.128 alin.(2) din Codul fiscal coroborat cu pct.19 alin.(6) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, .X. a acționat în calitate de cumpărător-revânzător în cadrul acestei tranzacții, în acest sens primind o factură de la .X. pe numele său și emițând mai departe o factură către .X..

Astfel, societatea susține că întrucât .X. a acționat doar ca mijlocitor al tranzacției ce a constat în recepția punerii în funcțiunea utilajelor silozului și evaluarea situației de punere în funcțiune a uscătorului din siloz, nu era necesar un contract de comision, așa cum prevăd și Normele metodologice la pct.19 alin.(6) în ceea ce privește aplicarea structurii de comisionar.

ii) În al doilea rând, societatea susține, având în vedere faptul că aceste servicii au fost contractate pentru realizarea activității de silozare a .X., că are

drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal.

Mai mult, societatea precizează că este în posesia Procesului verbal întocmit de .X., (Anexa nr.25 la contestație), care a participat printr-un reprezentant la această recepție, contrar afirmațiilor echipei de inspecție fiscală.

9. Alte aspecte

9.1. În ceea ce privește TVA colectată pentru facturi emise cu întârziere, în sumă de .X. lei:

Societatea precizează că echipa de inspecție fiscală a identificat faptul că .X. a realizat în cursul anului 2010 livrări de bunuri și prestări de servicii pentru care a emis facturile nr. .X./2011, nr. .X./2011 și nr. .X./2011, cu TVA în sumă totală de .X. lei, care au fost înregistrate cu întârziere de .X. în evidențele lunilor ianuarie, respectiv aprilie 2011. Urmare a acestui fapt, organele de inspecție fiscală au recurs la includerea facturilor la luna decembrie 2010, colectând TVA suplimentară în sumă de .X. lei la nivelul lunii decembrie 2010 precum și accesorii.

Societatea susține că deși a prezentat echipei de inspecție fiscală facturile emise în anul 2011, aceasta nu a ținut cont de faptul că a colectat TVA în 2011 pe motiv că reprezintă o perioadă care nu este supusă verificării curente.

Astfel, societatea nu este de acord cu măsura colectării taxei pe valoarea adăugată la nivelul lunii decembrie 2010 pe motiv că .X. se afla în situația unei duble taxări, ceea ce nu este în conformitate cu principiile de bază ale TVA.

Totodată, susține că atâta timp cât echipa de inspecție fiscală a impus colectarea TVA în perioada verificată, respectiv în decembrie 2010, echipa de inspecție fiscală trebuia să emită o dispoziție de măsuri prin care să se anuleze TVA colectată pentru aceleași operațiuni la nivelul anului 2011.

Mai mult, consideră că echipa de inspecție fiscală a calculat în mod eronat majorări și penalități de întârziere până la data încheierii inspecției fiscale, respectiv .X..2011 și nu până la data la care a declarat aceste operațiuni prin deconturile de TVA, respectiv ianuarie și aprilie 2011.

În consecință, societatea solicită anularea debitului suplimentar în sumă de .X. lei și implicit a majorărilor și penalităților de întârziere calculate din momentul în care s-au declarat deconturile de TVA până la momentul de referință stabilit de către echipa de inspecție fiscală.

9.2. În ceea ce privește accesoriile aferente facturii de avans nr. .X./2008:

Societatea precizează că în perioada verificată a înregistrat factura de avans nr. .X./ 2008 de la .X. .X., TVA în valoare de .X. lei iar ulterior, la data de .X..2008, .X. .X. a emis factura nr. .X. cu semnul minus, anulând în acest sens operațiunea în baza căreia se plătitese avansul.

De asemenea, precizează că urmare inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei pentru perioada cuprinsă între decontul aferent lunii iunie 2008 și cel aferent lunii septembrie 2008.

Societatea consideră nelegală și neîntemeiată decizia echipei de inspecție fiscală de a calcula accesorii în perioada mai sus menționată întrucât acestea nu pot interveni în derularea operațiunilor comerciale dintre .X. și furnizorii/prestatorii săi iar dacă din considerente comerciale a intervenit un eveniment urmare căruia părțile au decis anularea operațiunii, regularizând și avansul facturat anterior, nu poate fi penalizată în sensul considerării că a dedus nejustificat TVA la data primirii facturii de avans.

Mai mult, societatea precizează că nu datorează majorările/dobânzile calculate după data de .X..2011, data la care s-a pronunțat deschiderea procedurii de insolvență, potrivit prevederilor art.122¹ din Codul de procedură fiscală coroborat cu art.41 alin.(1) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței.

De asemenea, societatea susține că nu datorează majorările/dobânzile calculate de echipa de inspecție fiscală între data depunerii decontului și data rambursării, respectiv data la care a beneficiat de bani.

Având în vedere cele de mai sus, societatea solicită anularea parțială a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./ 2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./ 2011, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X., au efectuat controlul ulterior al deconturilor aferente perioadei iunie-decembrie 2008, lunilor ianuarie 2009, mai -decembrie 2009, iunie -decembrie 2010.

1) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unor facturi evidențiate în Anexa nr. .X. la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală facturile evidențiate în Anexa nr. .X. la raportul de inspecție fiscală, faptul că împuternicitul .X. administrator al societății, respectiv doamna .X. a precizat prin nota explicativă că documentele originale aferente copiilor xerox sau celor lipsă nu s-au regăsit în arhiva societății precum și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor evidențiate în Anexa nr.21 la raportul de inspecție fiscală reprezentând prestări de servicii.

Având în vedere faptul că în timpul inspecției fiscale societatea nu a demonstrat că aceste servicii au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, întrucât nu a prezentat justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.156 alin.(1), alin.(4), art.134² alin.(1), art.134¹ alin.(1), alin.(4) și alin.(7) art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile mai sus menționate au fost emise de următoarele societăți comerciale: **.X., SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SA .X., .X. SA, SA .X., SC .X. SRL, SC .X., .X.,**

a) Referitor la .X. din Jimbolia:

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a încheiat cu .X. contractul de colaborare nr. **.X./ .X./ 2005** pentru efectuarea pazei culturilor de grâu și pentru semnalarea, în calitate de bun specialist, a atacurilor de boli și dăunători, carențe și excese de nutriție consemnate în rapoarte de necesitate.

Având în vedere declarația dată de către administratorul Societății .X., anexa la procesul verbal nr. **.X./ 2010**, încheiat urmare verificării încrucișate efectuate la această societate, potrivit căreia nu au fost întocmite situații de lucrări pentru prestările de servicii pentru care au fost emise facturile nr. **.X./2009**, cu TVA în sumă de **.X. lei** și nr. **.X./ 2009**, cu TVA în sumă de **.X. lei**, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile

art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a), art.156 alin.(1), alin.(4), art.134² alin.(1), art.134¹ alin.(1), alin.(4) și alin.(7) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevăzute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

b) Referitor la SC .X. SRL din .X.:

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a încheiat cu **SC .X. SRL** contractul de colaborare nr. **.X./ .2008**.

Având în vedere controlul încrucișat efectuat la SC .X. SRL, în urma căruia a fost încheiat Procesul verbal nr. **.X./ 2010**, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL factura nr. **.X./ .2009** în valoare de **.X. lei** din care TVA în sumă de **.X. lei**, pe care s-a menționat „arendă teren conform contract nr. **.X./ .2008**”.

Urmare analizării mențiunii înscrisă pe factura nr. **.X./ .2009** și luând în considerare și faptul că SC .X. SRL a emis în contrapartidă facturi cu mențiunea grâu arendă, (facturi anexate la Procesul verbal nr. **.X./ 2010**), organele de inspecție fiscală au constatat că natura contractului mai sus menționat este de arendă.

Întrucât pentru operațiunea de arendare prevăzută la art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.38 (1) și 38 (3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, SC .X. SRL nu a prezentat notificarea prin care furnizorul a optat pentru taxarea operațiunii de arendare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

c) Referitor la SC .X. SRL din loc. .X., jud. .X.:

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL, în calitate de partener agricol, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de partener integrator, Contractul de colaborare nr. **.X./ 2008** având ca obiect obținerea de producții agricole de către partenerul integrator pe suprafața de **.X. ha**, aparținând partenerului agricol.

Urmare analizării contractului organele de inspecție fiscală au constatat că acesta nu cuprinde date referitoare la valoarea lui și modalitatea de plată.

De asemenea, s-a constatat că obligațiile partenerului agricol constau în efectuarea pazei culturilor și că în baza contractului mai sus menționat a

fost emisă factura nr. .X./ 2009 cu mențiunea „plata conform contract nr. .X./ 2008” în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

Având în vedere faptul că în urma verificării s-a constatat că nu au fost întocmite rapoarte/situații de lucrări, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2), art.134² alin.(1), art.134¹ alin.(1), alin.(4) și alin.(7), art.156 alin.(1) și alin.(4), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

d) Referitor la SC .X. SRL din .X. :

Organele de inspecție fiscală au constatat, conform Contractului de colaborare nr. .X./ .2008, că partenerul agricol .X. pune la dispoziția partenerului integrator .X. suprafața de .X. ha, pentru obținerea de producții agricole, care sunt proprietatea partenerului integrator. Prețul acestui contract este de .X. kg grâu/ha și reprezintă contravaloarea activităților partenerului agricol (art.4 din contract), activități care constau în efectuarea pazei culturilor împotriva furtului, sustragerilor, distrugerilor cauzate de animale, precum și semnalarea partenerului integrator a atacurilor de boli și dăunători, curențe și excese de nutriție, pe bază de rapoarte de necesitate pe care le va întocmi (art.2 alin.4 din contract).

În baza acestui contract, SC .X. SRL a emis factura nr. .X./2009 cu mențiunea „plata contract colaborare nr. .X./ 2008”, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X.lei, factura care nu este însoțită de situații, rapoarte din care să rezulte prestațiile efectuate, durata prestației.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în baza contractului de colaborare nr. .X./ .X..2003 și a actului adițional din .X..2008, partenerul agricol, .X., pune la dispoziția partenerului integrator, .X., suprafața de .X. ha, pentru obținerea de producții agricole, iar partenerul integrator se obliga să plătească partenerului agricol cantitatea de grâu de .X. kg/ha, aceasta reprezentând contravaloarea activităților desfășurate.

În baza acestui contract SC .X. SRL a emis următoarele facturi de prestări de servicii: nr. .X./2008, nr. .X./2008 și nr. .X./2008, pentru care societatea verificata nu a prezentat situații de lucrări, rapoarte de activitate din care să rezulte activitățile desfășurate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2), art.134² alin.(1), art.134¹ alin.(1), alin.(4) și alin.(7), art.156 alin.(1) și alin.(4), art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL mai sus menționate.

e) Referitor la SA .X. din .X., jud. .X.:

Organele de inspecție fiscală au constatat că SA .X., în calitate de partener agricol, a încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de partener integrator, Contractul de colaborare nr. .X./2003 și respectiv nr. .X./ 2008, având ca obiect obținerea de producții agricole de către partenerul integrator, pe suprafețele de teren aparținând partenerului agricol, prețul contractelor reprezentând contravaloarea activităților partenerului agricol, respectiv .X. kg grâu/ha la primul contract și .X. kg grâu/ha la al doilea contract.

În cadrul contractelor de colaborare, partenerului agricol îi revine sarcina de a efectua paza culturilor împotriva furtului, sustragerilor, distrugerilor cauzate de animale, precum și semnalarea partenerului integrator a atacurilor de boli și dăunători, curențe și excese de nutriție, pe baza de rapoarte de necesitate pe care le va întocmi conform art.2 alin.4 din contract.

În baza contractului, în perioada verificată .X. a emis către .X. facturile nr. .X./2008, nr. .X./2009 și nr. .X./2010, cu mențiunea „prestări servicii conform contract nr. .X./2003” și respectiv „prestări servicii conform contract nr. .X./ 2008”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste facturi nu au anexate situații, rapoarte de activitate, iar din Procesul verbal nr. .X./ 2010 încheiat la aceasta societate ca urmare a controlului încrucișat efectuat de organe de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prestat niciun serviciu și ca atare nu există nici rapoarte de activitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2), art.134¹ alin.(1), alin.(4) și alin.(7), art.134² alin.(1), art.156 alin.(1) și alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, modificată și completată și ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. mai sus menționate.

f) Referitor la .X. SA din loc. .X. , jud. .X.:

Organele de inspecție fiscală au constatat că .X., partener agricol, a încheiat cu SC .X. SRL, partener integrator, Contractul nr. .X. /2005, având ca obiect obținerea de producții agricole.

În baza acestui contract partenerul agricol a emis facturile nr. .X./2008, nr. .X./2009 și nr. .X./2009, reprezentând „prestări servicii conform contract de colaborare nr. .X./2005”.

Din controlul încrucișat efectuat la această societate și din Nota explicativă dată de directorul .X. , anexată la Procesul verbal nr. .X. /2010, a rezultat că nu a întocmit situații de lucrări sau rapoarte de activitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2), art.134¹ alin.(1), alin.(4) și alin.(7), art.134² alin.(1), art.156 alin.(1) și alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, modificată și completată și ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de .X. **SA** mai sus menționate.

g) Referitor la **SA .X.:**

Organele de inspecție fiscală au constatat că SA .X., partener agricol și .X., partener integrator au încheiat Contractul de colaborare nr. .X./2008 prin care primul pune la dispoziția .X. suprafața de teren agricol de .X. ha pentru obținerea de producții agricole.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că părțile au încheiat contractul de colaborare nr. .X./2007 (menționat pe factura nr. .X./2008).

În baza acestor contracte au fost emise facturile nr. .X./2009, nr. .X./2008, nr. .X./2008, nr. .X./2008, nr. .X./2008 și nr. .X./2008.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste facturi nu au anexate situații de lucrări, rapoarte de activitate prin care să se justifice ce servicii au fost prestate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2), art.134¹ alin.(1), alin.(4) și alin.(7), art.134² alin.(1), art.156 alin.(1) și alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, modificată și completată și ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de **SA .X.** mai sus menționate.

h) Referitor la **SC .X. SRL din .X. :**

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a înregistrat TVA deductibilă aferentă unor facturi fiscale reprezentând prestări

de servicii agricole, pentru care societatea nu a prezentat contractul încheiat cu furnizorul, dar a prezentat procese verbale de predare-primire pentru suprafața recoltată, procese verbale fără dată de întocmire și nesemnate de furnizor (facturile nr. **.X.** /2009, nr. **.X.** /2009, nr. **.X.** /2009 și nr. **.X.** /2009) sau nu există proces verbal și contract (factura **.X.** /2009).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis factura nr. **.X.** /2009, reprezentând transport cereale, pentru care nu a putut prezenta documentul care a însoțit transportul, mijlocul de transport cu care a fost efectuat acesta.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2), art.134¹ alin.(1), alin.(4) și alin.(7), art.134² alin.(1), art.156 alin.(1) și alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004, modificată și completată și ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de **SC .X. SRL** mai sus menționate.

i) Referitor la SC .X.:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractelor încheiate cu **.X.**, **SC .X.** a emis facturile nr. **.X.** /2008, nr. **.X.** /2008, **.X.** /2008 și nr. **.X.** /2009 reprezentând „prestări servicii conform contract (...)”.

De asemenea au constatat faptul că pentru aceste facturi nu au fost prezentate situații de lucrări sau rapoarte de activitate din care să rezulte locul unde au fost prestate serviciile, durata prestării, necesitatea efectuării ei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2), art.134¹ alin.(1), alin.(4) și alin.(7), art.134² alin.(1), art.156 alin.(1) și alin. (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004 modificată și completată și ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de **SC .X.** mai sus menționate.

j) Referitor la .X.:

Organele de inspecție fiscală au constatat că **.X.** , în calitate de partener agricol și **.X.**, în calitate de partener contractant, au încheiat Contractul de colaborare din data de **.X.** .2010, având ca obiect obținerea de producții agricole pe terenul în suprafață de **.X.** ha aparținând partenerului agricol.

În baza acestui contract, partenerul agricol avea obligația de a efectua paza culturilor împotriva furtului, sustragerilor, distrugerilor cauzate de animale și să semnaleze partenerului integrator atacurile de boli și excese de nutriție, prin rapoarte de necesitate pe care le va aduce la cunoștința partenerului integrator.

Organele de inspecție fiscală au constatat că a fost emisă factura nr. .X./2010, factură care are anexat raportul privind activitatea efectuată, raport nesemnat de către cei doi contractanți.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2), art.134¹ alin.(1), alin.(4) și alin.(7), art.134² alin.(1), art.156 alin.(1) și alin. (4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale pct.48 din HG nr.44/2004 modificată și completată și ale art.6 din Legea contabilității nr.82/1991.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că în Anexa nr.21 sunt redați în detaliu toți furnizorii de prestări de servicii și facturile emise de aceștia, în baza cărora .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată și pentru care nu a putut prezenta contracte sau documente justificative pentru prestațiile efectuate.

3) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unor facturi, evidențiate în Anexa nr.20 la raportul de inspecție fiscală, care au înscrisă la rubrica „denumirea produselor sau a serviciilor” „avans” sau „avans marfă”, fără a putea justifica finalitatea acestor operațiuni și dacă acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru aceste operațiuni, societatea a prezentat în timpul inspecției fiscale facturi, care au fost întocmite fără a cuprinde mențiunile legale referitoare la facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.

La data efectuării verificării, societatea nu a putut demonstra că aceste operațiuni au fost derulate pentru a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că la data efectuării inspecției fiscale acestea se regăseau înregistrate în soldul contului 409 – furnizori debitori. De asemenea, la data efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că în soldul contului 409 „furnizori debitori” se mai regăsesc factura nr. .X./ 2006, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei emisă de .X. , pe care apare înscrisă mențiunea

„avans” precum și parțial factura nr. .X./ 2007 emisă de .X., în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, cu aceeași mențiune.

Având în vedere cele mai sus precizate, prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.69 alin.(3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei.**

5) Organele de inspecție fiscală au constatat, conform facturilor nr. .X./2009 și nr. .X./2009, că societatea a achiziționat de la SC .X. SRL, în luna ianuarie 2009, soia boabe în cantitate de .X. tone fără a prezenta contractul încheiat între părți, avizele de marfă privind transportul cerealelor, bonurile de cântărire pe baza cărora s-a făcut intrarea în gestiune.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

-Facturile emise de SC .X. SRL în data de .X..2009 au completate la date privind expediția și numele delegatului „Expedierea s-a făcut în prezența noastră în data de .X..2009” și „mijloc de transport nr. AUTO”;

-pentru cantitatea de soia boabe achiziționată de la SC .X. SRL, societatea verificată nu a prezentat documente justificative pentru intrarea în gestiune a cantității de .X. tone, nu a efectuat recepția bunurilor aprovizionate și încărcarea lor în gestiune în baza notei de recepție și constatare de diferențe în conformitate cu prevederile OMF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile;

-societatea nu a prezentat contractul încheiat cu furnizorul SC .X. SRL pentru achiziția de soia boabe;

-societatea nu a prezentat contracte de custodie pentru marfa achiziționată și nu a înregistrat în contabilitate operațiuni din care să rezulte că cerealele au fost lăsate în custodia terților, respectiv nu a evidențiat nicio operațiune prin contul 357 „Mărfuri aflate la terți”, cu toate că există decalaje între data facturii de cumpărare și data efectuării livrării cerealelor;

-pentru marfa achiziționată societatea nu a prezentat „Note de cântar” privind cântărirea mijloacelor de transport și nici „Buletin de vânzare” privind indicii de calitate al mărfii achiziționate

-nu a prezentat avize de însoțire a mărfii precum și documente care să ateste transportul mărfurilor, din care să reiasă locul de încărcare al

mărfii, respectiv descărcare, documente de depozitare în cazul în care locațiile de depozitare au fost altele decât depozitele proprii.

Astfel, având în vedere prevederile art.3 (2), art.4 și art.10 lit.a) și lit.b) din OUG nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale, art.1 alin.(1) și art.3 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar- contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, art.145 alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Decizia V/2007, precum și faptul că SC .X. SRL nu a prezentat documente din care să rezulte că, cantitatea de boabe soia a fost achiziționată în mod real de la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile nr. .X.și .X. din .X..2009.

6) Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a achiziționat în anul 2004 un disc tractat pentru pregătirea terenului în valoare de .X. lei, pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei. Acest bun de capital a fost casat în data de .X..2008, valoarea neamortizată fiind de .X. lei.

Având în vedere prevederile art.149 alin.(1) și alin.(2) coroborat cu alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ajustat TVA deductibilă cu suma de .X. lei (.X. lei*19%), suma stabilită de plată.

7) Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a achiziționat servicii de la furnizori din comunitate (ex: .X., .X., .X., etc) în baza facturilor menționate în Anexa nr.27 la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere faptul că SC .X. SRL nu a prezentat în timpul inspecției fiscale contracte, rapoarte de lucru/situații de lucrări pentru justificarea serviciilor prestate, a necesității achiziției acestora în scopul activității desfășurate, organele de inspecție fiscală au constatat că prestările intracomunitare nu sunt aferente unor operațiuni taxabile, neputând fi dovedită necesitatea efectuării acestora așa cum este prevăzut la art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

8) Organele de inspecție fiscală au constatat că între Agenția de .X., în calitate de Autoritate Contractantă și SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, a fost încheiat contractul cadru nr. .X./2006 pentru acordarea

ajutorului financiar nerambursabil în condițiile programului special de preaderare pentru agricultura și dezvoltare rurală SAPARD –ROMANIA.

Obiectul contractului îl reprezintă acordarea finanțării nerambursabile pentru punerea în aplicare a proiectului intitulat „Modernizări capacități pentru depozitare cereale în cadrul SC .X. SRL” iar potrivit art.2 din contract, durata de execuție a proiectului este de 19 luni, începând cu data semnării contractului, iar termenul limită de finalizare este .X. 2008.

Valoarea totală eligibilă a contractului, conform art.3 din contract, este estimată la .X. lei, din care .X. se angajează să acorde o finanțare nerambursabilă de maximum 50%, respectiv .X. lei.

În baza acestui contract societatea a achiziționat de la .X. –.X. din Germania, conform facturii nr. .X./2008, mărfuri și servicii în cuantum de .X. Euro, echivalentul în lei a .X. lei.

În data de .X.2008 a fost încheiat Procesul verbal de predare-primire și punere în funcțiune a acestor achiziții. Procesul verbal cuprinde următoarele elemente: instalație de depozitare în celule metalice și confirmă că instalația a fost montată și pusă în funcțiune și a fost semnat de reprezentantul furnizorului, al beneficiarului și din partea reprezentantului SAPARD.

În evidența contabilă a fost înregistrat în contul 212 în luna decembrie 2008.

În vederea realizării investiției societatea a prezentat Autorizația de construcție nr. .X./2007, emisă de Primăria Comunei .X., jud. .X., prin care a fost autorizată să execute lucrări de construire pentru „Modernizare silozuri pentru depozitare cereale cu 10 celule și anexe tehnologice”.

Termenul de valabilitate al autorizației este de 12 luni de la data emiterii interval de timp în care trebuie începute lucrările de execuție autorizate – lit.B din autorizație.

La această autorizație societatea a anexat:

-Certificatul de urbanism nr. .X./2006 emis de Primăria Comunei .X. (valabil 12 luni de la data eliberării);

-Înștiințare-Începere, înregistrată la Inspectoratul în Construcții din .X. sub nr. .X./2007, prin care aduce la cunoștință că, la data de .X.2007, în calitate de titular al Autorizației nr. .X./ 2007, vor începe lucrările de construcții în comuna .X., jud. .X..

Conform autorizației de construire, termenul de valabilitate este de 12 luni de la data emiterii, interval de timp în care trebuie începute lucrările de execuție autorizate conform lit. B din autorizație, dar durata de execuție este de 24 luni, calculată de la data începerii efective a lucrărilor.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru executarea acestei investiții societatea a încheiat *Contractul de execuție nr. .X./2006*, având ca părți contractante pe SC .X. .X. SRL, în calitate de executant și pe SC .X. SRL, în calitate de beneficiar.

Contractul de execuție nr. .X./2006 are ca obiect: „execuția lucrărilor de construcții, solicitate de beneficiar prin comenzi, proiecte sau dispoziții de șantier, lucrări negociate între părți contractante, conform clauzelor prezentului contract”, și durata de 2 ani, intrând în vigoare la data semnării acestuia de către părți.

Urmare a analizării acestui contract, organele de inspecție fiscală au constatat că acesta nu nominalizează concret lucrarea de construcție la care se referă și nici nu se precizează valoarea lucrărilor de construcții contractate.

De asemenea, s-a constatat faptul că prin Actul adițional nr. .X./2007 se completează obiectul contractului astfel: lucrări de construcții și instalații, conform centralizator deviz-ofertă atașat, iar valoarea contractului este de .X. lei iar potrivit pct.5 din actul adițional „Durata contractului- este stipulat că *„durata contractului se modifică astfel:termenul de execuție pentru lucrările prevăzute în prezentul act adițional este până la data de .X..2007”*, astfel că organele de inspecție fiscală au constatat că acest termen nu poate fi corelat cu cel declarat de Inspectoratul de Stat în Construcții, care prevede că data de începere a lucrărilor de construcții este .X..2007.

Prin Actul adițional nr. .X./2007 la Contractul nr. .X./2006 valoarea contractului se completează cu contravaloarea lucrărilor precizate în devizul oferta atașat și crește cu suma de .X. lei, ajungând la valoarea de .X. lei.

Termenul de execuție pentru lucrările prevăzute în actul adițional mai sus menționat a fost stabilit până la data de .X..2007.

Prin Actul adițional nr. .X./2007 la Contractul nr. .X./2006 valoarea contractului se completează cu valoarea recalculată a lucrărilor, începând cu luna octombrie 2007, cu coeficienții precizați la pct.4 din actul adițional, valoarea contractului devenind de .X. lei.

Prin Actul adițional nr. .X. /2008 la Contractul nr. .X./ 2006, valoarea contractului se completează cu valoarea recalculată a lucrărilor începând cu luna ianuarie 2008 și devine .X. lei.

Prin Actul adițional nr. .X./2008 la Contractul nr. .X./2006, părțile au convenit, de comun acord, să completeze obiectul contractului astfel:”lucrări de construcții și montaj pentru modernizare capacități de depozitare cereale .X., jud ..X..

Organele de inspecție fiscală au constatat că actul adițional mai sus precizat este singurul act adițional în care se precizează că investiția se referă la modernizarea capacităților pentru depozitarea cereale .X., jud. .X..

De asemenea, s-a constatat că în acest act adițional părțile au convenit că termenul de finalizare a lucrărilor este .X..2008.

În baza acestui contract societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă, următoarele facturi, emise de SC .X. SRL, pe care apare mențiunea "cv. Situații de lucrări conform borderou anexat":

-factura nr. .X. /.2008, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei. Organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că societatea a prezentat situații de lucrări care se referă la investiția Extindere spații depozitare .X. 10 – fundații silozuri, Hala 1 –linia de case/pardoseala antiderapantă și Hala 2/ pardoseala antiderapanta.

-factura nr. .X./2008, valoarea ei fiind de.X. lei, din care TVA de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că societatea a prezentat situații de lucrări care se referă la investiția Extindere spații depozitare/fundații silozuri/pardoseli tehnologice/armare radier și canale aer.

-factura nr. .X./2008, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei. Situațiile de lucrări anexate se referă la Hala 1-linia de case/iluminat de siguranță și forță, spații depozitare/rețea împământare/fundații de silozuri.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că aceste situații de lucrări cuprind materiale și manoperă, au ca executant pe .X. .X. și sunt semnate de executant, de beneficiar și de .X., inspector șantier autorizat.

De asemenea, societatea a prezentat Contractul de prestări de servicii- execuție nr. .X./2008, având ca părți contractante:

- SC .X. SRL, în calitate de prestator;
- SC .X. .X. SRL, în calitate de antreprenor;
- SC .X. SRL în calitate de beneficiar.

În data de.X..2008, conform Act adițional la acest contract, SC .X. .X. SRL a renunțat la acest contract și la efectele acestuia, părțile contractante rămânând SC .X. SRL și SC .X. SRL.

În baza acestui contract, în perioada verificată, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi reprezentând investiții în curs, emise de SC .X. .X. SRL și de SC .X. SRL.

Acest contract are ca obiect „realizarea lucrărilor de execuție platformă betonată, fundație casa mașini, uscătoare de cereale, montaj echipamente și drum de acces” de către prestatorul executant (.X.) pentru beneficiar (.X.), prin societatea de antrepriză (.X. .X.), la cererea acestuia din urmă, cu utilajele proprii ale societății prestatoare (.X.) și cu materialele SC .X. SRL.

Contractul prevede că toate materialele necesare execuției obiectivului mai sus menționat, la fazele de execuție menționate vor fi asigurate de către SC .X. SRL.

Urmare analizării acestui contract, organele de inspecție fiscală au constatat că din acesta nu reiese la ce obiectiv se referă lucrările.

De asemenea, s-a constatat că acest contract a fost încheiat pe 12 luni, începând cu data semnării lui, respectiv .X..2008 iar valoarea contractului este de .X. euro, fără TVA și se referă la serviciile descrise în Anexa nr.I, ca parte a Contractului nr. .X./2008.

În data de .X..2008, valoarea serviciilor descrise în Anexa nr.I s-a modificat la valoarea de.X. euro, așa cum apare în Anexa nr.II la contract.

În data de .X..2008, a fost emis un alt act adițional la contractul nr. .X./2008 prin care se completează obiectul contractului cu următoarele lucrări de construcții și instalații pentru hale- panouri case și linia de planse iar valoarea acestor lucrări se ridică la .X. euro, fără TVA.

Contractul prevede ca plata se va face lunar, pe baza facturii emise de prestator, însoțită de situații de lucrări, întocmite de executant și acceptate de antreprenor și de beneficiar. Părțile au convenit ca la data semnării contractului antreprenorul va achita un avans de .X. euro, fără TVA, reprezentând 30 % din valoarea contractului.

Prin Actul adițional încheiat în data de .X..2009, cele trei părți contractante au convenit la modificarea art.IV din contract, respectiv la stornarea avansului și că relațiile contractuale se vor derula de la aceasta dată pentru viitor doar în baza unor comenzi ferme.

De asemenea, contractul prevede ca termenul de predare al lucrării curge de la data semnării contractului și se va finaliza în decurs de 12 luni, dar nu mai târziu de data de .X..2009.

Referitor la recepția lucrării, contractul prevede că „ la finalizarea lucrărilor, executantul va notifica în scris antreprenorul și beneficiarul că lucrările sunt finalizate și că sunt îndeplinite condițiile de recepție, solicitând acestuia convocarea comisiei de recepție.

Recepția la terminarea lucrărilor și recepția finală se vor executa în conformitate cu prevederile legislative române în vigoare”.

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În Contractul de prestări de servicii –execuție nr. .X./2008 este prevăzut că factura va fi emisă de către prestator (.X.), însoțită de situații de lucrări întocmite de executantul –prestator (.X.) și acceptate de antreprenor și beneficiar.

SC .X. .X. SRL (în calitate de antreprenor) a emis facturi, toate având mențiunea „cv. situații lucrări conform borderou anexat”, respectiv:

-nr. .X./2008. Valoarea facturii este de .X. lei, din care TVA de .X. lei. Din borderoul producției, anexat, semnat la executant de .X. și la beneficiar de .X., a rezultat că s-au efectuat lucrări construcții în valoare de .X. lei, fără TVA, din care valoare terți în sumă de .X. lei, pentru care nu a prezentat situații de lucrări și valoare material .X. de .X. lei;

-nr. .X./2008. Valoarea facturii este de .X. lei, din care TVA în cuantum de .X. lei. În borderoul producției, anexat la factura, semnat de executant și beneficiar, valoarea facturii este compusă din valoare terți în sumă de .X. lei pentru care există situații de lucrări (cod AG- Lc electrice, AG-SD 10 electrice, Platforma beton siloz, Modernizare silozuri- infrastructură, fundații celule, casa mașini silozuri), care cuprind cheltuieli cu manopera, întocmite de executantul .X., semnate de .X., .X. și .X. și din valoare costuri .X., .X. lei, care nu este cuprinsă în situațiile de lucrări întocmite de executant.

-nr. .X./2008. Valoarea facturii este de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei. În borderoul producției, anexat la factura, semnat de executant .X. și de beneficiar .X., valoarea facturii este compusă din valoare terți de .X. lei, (din care există situații de lucrări în valoare de .X lei care se referă la manoperă pentru execuția Casa mașini, Fundații celule, Instalații electrice, Platforma în jurul silozurilor), situații întocmite de executantul .X., semnate de .X., de .X. și de .X. și din valoare costuri .X. de .X lei, care nu este cuprinsă în situațiile de lucrări întocmite de executant.

-nr. .X /2008. Valoarea facturii este de .X lei, din care TVA în cuantum de .X lei. În borderoul producției, anexat la factură, semnat de executant .X. și .X. și de beneficiar .X., valoarea facturii este compusă din valoare terți de .X lei, pentru care există situații de lucrări cuprinzând manopera la investiția de mai sus, întocmite de executantul .X., semnate de .X. și de .X. și din valoare costuri .X. de .X lei, care nu este cuprinsă în situațiile de lucrări întocmite de executant.

-nr. .X /2008 în valoare de .X lei din care TVA în sumă de .X lei. În borderoul producției, anexat la factură, semnat de executant .X. și beneficiar .X., valoarea facturii este compusă din valoare terți de .X lei, pentru care nu există situații de lucrări întocmite de executant.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că, deși în contract este prevăzut că facturile vor fi emise de către executant, respectiv de .X., facturile au fost emise de către .X. .X., și se compun din valoarea

situațiilor de lucrări întocmite de .X. și din costuri .X., care nu sunt incluse în aceste situații de lucrări.

De asemenea, potrivit declarației dată de reprezentantul societății, aceste costuri reprezintă materiale furnizate de .X., redate în lista materialelor, și coeficienți aplicați asupra valorii materialelor, variind între 15 și 50%.

Organele de inspecție fiscală au subliniat faptul că în contractul nr. .X /2008 este stipulat că materialele sunt asigurate de către beneficiar, respectiv de către SC .X. SRL.

La rândul său, SC .X. SRL a emis următoarele facturi:

-nr. .X /.2008 în valoare de .X lei, din care TVA de .X lei, reprezintă avans lucrări (regularizat prin factura nr. .X /.2009);

-nr. .X /.2008, având mențiunea „lucrări executate” în valoare de .X lei din care TVA de .X lei. La această factură s-a anexat o situație de lucrări cod SDC10- spații de depozitare cereale/montaj celule metalice, valoarea lucrării constând în manoperă pentru 3 celule. Situația de lucrări are ca executant pe .X., fiind semnată de către executant și de beneficiar, respectiv .X..

-nr. .X /.2008, în valoare de .X lei, din care TVA de .X lei. Pe factura este înscrisă mențiunea „prestări servicii”, fără situație de lucrări sau raport de activitate.

-nr. .X /.2008 în valoare de .X lei, din care TVA de .X lei, reprezentând lucrări executate. Situațiile de lucrări anexate au codul SDC10- Spații de depozitare cereale/montaj celule metalice și constau în manopera pentru 2 celule.

-nr. .X /.2008 în valoare de .X lei din care TVA în sumă de .X lei, factura care are înscrisă mențiunea „lucrări executate” și are anexate situație de lucrări cod SDC10 –Spații dep. Cereale/montaj celule metalice și se referă la manopera aferentă a 2 celule.

-nr. .X /.2009 în valoare de .X lei din care TVA în sumă de .X lei, pe factura este înscrisă mențiunea „prestări servicii” și are anexate situații de lucrări cuprinzând materiale și manoperă pentru realizarea investiției AG-SDC10/fundații silozuri uscător, montaj casa masini, etansare celule.

-nr. .X /.2009 în valoare de .X lei din care TVA în sumă de .X lei, cu mențiunea „prestări servicii”. Organele de inspecție fiscală au constatat că are situație de lucrări pentru Silozuri depozitare-instalații electrice, Uscator-electrice, montaj utilaje uscător, montaj casa masini, Platforme în jurul silozurilor, care cuprind valoarea materialelor și a manoperei.

-nr. .X /.2009 în valoare de .X lei, din care TVA în sumă de .X lei, cu mențiunea „prestări servicii”. Situațiile de lucrări anexate se referă la Montaj utilaje uscător și Extindere platformă beton/platformă și zid de sprijin (material+manoperă).

-nr. .X /.2009 în valoare de .X lei, din care TVA de .X lei, având înscrisă mențiunea „prestări servicii”. Situațiile de lucrări anexate se referă la

Silozuri depozitare/structura casa masini, Hala 2- linia de plase/cale rulare, Hala 2- linia de plase- instalații electrice, Platforma beton/îmbunătățire infrastructura, cuprinzând materiale și manopera.

Organele de inspecție fiscală au subliniat faptul că, deși Contractul nr. .X /2008, la Cap. II, ultimul aliniat, stipulează că „Toate materialele necesare execuției obiectivului menționat mai sus vor fi asigurate de către SC .X. SRL”, în situațiile anexate SC .X. SRL a decontat materiale în cuantum de .X lei.

SC .X. SRL a prezentat Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X /2008 semnat de SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL, de delegatul din partea Primăriei .X. și de .X, diriginte de șantier.

Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor se referă la lucrarea „silozuri pentru depozitare cereale cu 10 celule și anexe tehnologice” executată în cadrul contractului nr. .X /2006, încheiat cu .X. .X., în baza autorizației nr. .X, eliberată de Primăria com. .X. la data de .X.2007.

La pct.4 și 5 din procesul verbal se precizează:

- comisia de recepție, în urma constatărilor făcute, propune admiterea la recepție;
- comisia de recepție recomandă întocmirea cărții tehnice a construcției și urmărirea comportării în timp a construcției.

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că investiția pentru care societatea a beneficiat de fonduri nerambursabile (din care a achiziționat intracomunitar instalația de depozitare în celule metalice) a fost recepționată și pusă în funcțiune în data de .X.2008 și cea de modernizare silozuri pentru depozitare cereale cu 10 celule și anexe tehnologice, executată în baza autorizației nr. .X /2007 și a contractului nr..X /2006 , a fost recepționată la data de .X.2008.

Societatea a prezentat extrasul .X. nr. .X /2011 pentru 10 buc silozuri pentru depozitare cereale și anexa tehnologică.

Organele de inspecție fiscală au subliniat faptul că, deși au fost fost prezentate procesele verbale de recepție pentru punerea în funcțiune a instalației de depozitare în celule metalice și de recepție la terminarea lucrărilor efectuate în baza Autorizației de construire nr. .X /2007, practic această investiție nu a fost pusă în funcțiune până la data finalizării prezentei inspecții fiscale, așa cum reiese și din declarația administratorului societății.

Totodată, s-a constatat că deși pentru anul 2010 societatea verificată nu a prezentat autorizație de construcție, a înregistrat pe investiții în curs facturi emise de .X., respectiv:

-nr. .X / .2010, în valoare de .X lei, din care TVA în sumă de .X lei. Factura are înscrisă mențiunea „construcții casa mașini .X.” și are anexată o situație de lucrări nesemnată de executantul .X. și de beneficiar.

-nr. .X / .2010 în valoare de .X lei, din care TVA în sumă de .X lei. Factura are înscrisă mențiunea „silozuri .X. –instalații electrice, construcții și montaj”, pentru care a prezentat situații de lucrări ne semnate de părți.

-nr. .X / .2010 în valoare de .X lei , din care TVA în sumă de .X lei. Factura are înscrisă mențiunea „silozuri .X.-montaj iulie, montaj august, montaj septembrie, silozuri tampon .X. septembrie, platforme și fundații silozuri”. Factura are anexate situații de lucrări, semnate de părți.

-nr. .X / .2010 în valoare de .X lei, din care TVA în sumă de .X lei. Factura are înscrisă mențiunea „lucrări instalații electrice conform situației de lucrări”. Situația de lucrări anexată nu este semnată de beneficiar.

-nr. .X / .2010 în valoare de .X lei, din care TVA în sumă de .X lei. Pe factura este înscrisă mențiunea „lucrări drumuri și platforme conform situații de lucrări”. Situația de lucrări este ne semnată de beneficiar.

Organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală că la solicitarea echipei de inspecție fiscală a autorizației de construire, reprezentantul societății a declarat, (prin adresa nr. .X./05.08.2011) că „lucrările efectuate la siloz după data de 17.12.2008 reprezintă „lucrări de întreținere și îmbunătățire”.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat societății, prin adresele nr. .X / .2011 și respectiv nr. .X / .2011, punerea la dispoziție a tuturor documentelor care se referă la investiția realizată de SC .X. SRL.

Urmare acestei solicitări, societatea a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

-Autorizația de construire nr. .X / .2007, însoțită de Certificatul de urbanism nr. .X / .2007 și de Înștiințarea-Începerea nr. .X / .2007;

-Extrasul CF nr. .X

-Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X / .2008

De asemenea, conform adresei nr. .X / .2011 întocmită de administratorul societății, ca răspuns la adresa nr. .X /2011 a organelor de inspecție fiscală, prin care s-a solicitat societății punerea la dispoziție a autorizației de depozit pentru silozurile recepționate, administratorul societății a mai pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală un proces verbal încheiat la data de .X.2010, care „impropriu” a fost numit „proces-verbal de

punere în funcțiune utilaje la silozul .X.”, întrucât acesta cuprinde de fapt motivele pentru care silozul nu a fost pus în funcțiune și implicit pentru care nu s-a obținut până la această dată autorizația de depozit.

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că în Anexa nr.30 sunt redată facturile emise, pentru perioada mai 2008- decembrie 2010, de .X. .X., în baza Contractului nr. .X /2006 și Contractului nr. .X /2008 și de .X., în baza Contractului nr. .X /2008, total TVA dedusă fiind de .X lei.

De asemenea, au consemnat faptul că în luna decembrie 2008, societatea a recepționat silozurile, în baza proceselor-verbale de recepție și punere în funcțiune nr./2008 și respectiv nr. .X /.2008, înregistrând în contul 212 –Construcții, valoarea de .X lei (în care este inclusă și reevaluarea, așa cum este prezentat în Anexa nr.31), această valoare a silozurilor regăsindu-se și în listele de inventar ale contului 212- Clădiri, întocmite la .X.2008.

Organele de inspecție fiscală menționează în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că situația componentei contului 212 a fost redată în Anexa nr. .X./ .X., întocmită de societate și așa cum a rezultat din aceasta, include facturi emise de .X. .X. în perioada 2007-2008 și parte din facturile emise de .X. , redată în Anexa nr. .X..

Valoarea totală a facturilor înregistrate în contul 231 –Investiții în curs, în perioada 2007-2008, recepționate în contul 212-Construcții, în luna decembrie 2008, este de .X lei(valoarea a fost diminuată cu contravaloarea impozitelor și taxelor, care nu sunt purtătoare de TVA) –Anexa nr.31/1.

Totodată, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că până la data finalizării inspecției fiscale societatea nu a prezentat autorizația de depozit pentru silozurile care au făcut obiectul celor descrise mai sus și care au fost recepționate în luna decembrie 2008, acestea nefiind puse în funcțiune.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea investiției în curs de execuție, înregistrată în contul 231 –Investiții în curs la data de .X.2010, este de .X lei și corespunde cu valoarea înregistrată în listele de inventar întocmită la .X 2010.

În anexa nr. .X au fost redată facturile înregistrate în perioada verificată în contul 231-Investiții în curs. Organele de inspecție fiscală precizează că în valoarea investiției în curs la data de 2010 se regăsește contravaloarea facturii fiscale nr. .X /.2009, emisă .X de SC .X. .X. SRL, reprezentând instalație uscare și tehn. Transport pentru care societatea nu a prezentat contractul încheiat cu furnizorul.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se cunoaște valoarea contractului, termenele și modalitățile de plată, condițiile de garanție ale instalației precum și faptul că pentru această instalație societatea nu a prezentat autorizație de construcție, conform prevederilor art.1 alin.(2) din Legea nr.50/1991.

Referitor la acest aspect, în Anexa nr.18 –Punctul de vedere întocmit de către reprezentantul societății, se precizează că instalația de uscare și sistemul de transport pentru umplerea/golirea silozului a fost achiziționată de SC .X. .X. SRL intracomunitar de la .X. din .X (persoana afiliată până la .X 2010), fără a răspunde concret dacă deține contractul de vânzare-cumpărare încheiat între .X. și .X..

Având în vedere cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost prezentate procese-verbale de recepție care să demonstreze obiectiv posibilitatea utilizării viitoare în condițiile legale a acestor investiții.

Prin adresele nr. .X./2011 și respectiv nr. .X./2011, organele de inspecție fiscală au solicitat societății prezentarea prelungirii autorizației de construire, prezentarea procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor și a proceselor verbale parțiale, dacă au fost întocmite, documente din care să rezulte că lucrările executate au fost recepționate de către reprezentanții societății verificate și sunt conforme cu cerințele lucrărilor contractate, documente prevăzute de OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Societatea nu a prezentat aceste documente până la data finalizării inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că nu există indicii cu privire la intenția societății de a autoriza și finaliza lucrările de investiții și că acestea vor fi destinate realizării de activități economice taxabile.

De asemenea, s-a constatat că deși contractul prevede ca executantul prestator va emite facturile, însoțite de lucrări întocmite de executant și acceptate de antreprenor și beneficiar, au fost emise facturi și de către antreprenor, respectiv de SC .X. .X. SRL, care, cuprind în valoarea totală atât contravaloarea situațiilor de lucrări cât și contravaloarea costuri .X. care reprezintă materiale de construcții și procente aplicate asupra acestora, după cum declara reprezentantul societății, fără a fi incluse în situațiile de lucrări.

Organele de inspecție fiscală au constatat că :

-SC .X. SRL nu a prezentat contract sau comandă fermă din care să rezulte ce bunuri îi vor fi livrate, un document din care să rezulte că materialele au fost recepționate și preluate în gestiunea sa,

-firma prestatoare, respectiv .X., a inclus în situații de lucrări materiale deși în contract este prevăzut că materialele sunt puse la dispoziție de beneficiar, respectiv de către .X..

-până la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat autorizația de depozit pentru silozurile recepționate și puse în funcțiune conform proceselor verbale .X./2008 și nr. .X./2008, așa cum prevede OUG nr.12/2006 privind stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filierelor cerealelor și a produselor procesate din cereale. Totodată, s-a constatat că pentru aceste investiții nu au fost prezentate documente din care să rezulte că au fost executate în conformitate cu prevederile legale în materie, respectiv procesul verbal de punere în funcțiune nr. .X./2008 se referă la investiția realizată în baza Contractului nr. .X./2007, dar societatea a înregistrat și facturi emise de .X. și .X. în baza Contractului nr. .X./2008, însă recepția se referă numai la lucrările efectuate în baza contractului nr. .X./2006.

În condițiile enumerate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru facturile emise de .X. .X. și .X. nu sunt întrunite elementele cu privire la deducerea TVA, întrucât nu au fost identificate elemente care să demonstreze că aceste lucrări au fost efectuate pentru realizarea de operațiuni taxabile, fapt ce contravine prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art.145 alin.(1), art.134[^] alin.(1), alin.(4) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea nu poate face dovada că bunul de capital, recepționat în luna decembrie 2008 și nepus în funcțiune până la data efectuării inspecției fiscale, este folosit integral sau parțial în scopuri economice, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(1) și alin.(2) Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, referitor la elementele prezentate cu privire la contractele prezentate de societate și prezentate mai sus și a facturilor emise de .X. și .X., în baza Contractului nr. .X./2008 și având în vedere prevederile art.149 alin.(4) lit.a) din Legea nr. .X./2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au procedat la ajustarea sumei TVA dedusă pentru investiția înregistrată în contul 212 în luna decembrie 2008.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA ajustată aferentă investiției înregistrate în contul 212 în luna decembrie 2008, este în sumă de .X. lei, aceasta devenind TVA de plată –Anexa nr.31/1.

TVA aferentă investiției în curs, în perioada verificată este în sumă de .X. lei (.X. lei+.X. lei) – Anexa nr.32 reprezentând TVA aferentă facturilor emise de .X. și .X., în baza Contractului nr. .X./2008 și a facturii nr. .X./2009. Organele de inspecție fiscală au constatat că această taxă este nedeductibilă conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la TVA colectată:

1) Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL cultivă suprafețele de teren agricol aparținând tuturor societăților din grup, repartizarea producției obținute facându-se pe baza unei chei de repartizare, funcție de suprafața deținută de fiecare societate. Pentru lucrările efectuate aferente obținerii producției agricole, societatea a emis facturi către societățile din grup.

SC .X. SRL a prezentat situația cultivării și a recoltării producției agricole efectuate pentru toate societățile din cadrul grupului „.X.” și împărțirea producției de cereale, în funcție de suprafața cultivată a fiecărei societăți, pe ani agricoli și pe culturi, situație care a fost prezentată în detaliu în Anexa nr.42.

Organele de inspecție fiscală au comparat aceste cantități cu cele înscrise în centralizatorul bonurilor de cântar, prezentat de societate și anexat la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, s-a constatat că rapoartele de cântărire, atât la intrarea în gestiune a cerealelor cât și la ieșirea lor, sunt întocmite pe total grup.

Totodată, s-a constatat că nu au fost întocmite avize de marfă care să ateste transportul cerealelor din câmp la locul de cântărire (excepție producția de porumb în anul 2008) și nici în cazul vânzării de cereale (excepție făcând marfa livrată la .X. și East Cipru).

Organele de inspecție fiscală au mai constatat faptul că, atunci când au fost întocmite avize pentru transportul cerealelor din câmp la locul de cântărire, acestea nu au fost completate cu cantitățile de cereale, ci apare mențiunea „ se cântăresc la destinație” sau pur și simplu nu scrie nimic la cantitate.

Mai mult, s-a constatat că nu au fost prezentate documente din care să rezulte locul de depozitare al cerealelor, având în vedere faptul că, deși în luna decembrie 2008 a fost recepționată investiția privind punerea în funcțiune a instalației de depozitare și investiția privind modernizarea silozurilor pentru depozitarea cerealelor, acestea până la data controlului, nu au fost date în funcțiune.

Societatea nu a prezentat contracte de custodie încheiate cu diverși furnizori și nu a înregistrat în contabilitate operațiuni din care să rezulte că cerealele au fost lăsate în custodia terților, cu toate că există decalaje între data achiziției/obținerii producției și data livrării cerealelor.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea evidenței cantitative a cerealelor pe bază de fișe de magazie, în care au fost verificate cantitățile de cereale achiziționate de la furnizori și cele obținute din producția proprie, diminuate cu cantitățile vândute, din facturile emise, cantități care apoi au fost comparate cu cele din inventarele anuale.

Astfel, în Anexa nr.42 la raportul de inspecție fiscală a fost redată situația, întocmită de societate, pe ani agricoli, a suprafețelor cultivate cu cereale, pe total grup și repartizarea producției, funcție de suprafața deținută, pe societățile din grup.

Urmare controlului efectuat, organele de inspecție fiscală au constatat că există diferențe între producția medie/ha (mai mică) realizată de societatea verificată și producția medie/ha obținută pe zona agricolă.X.-Arad, diferențe care nu se regăsesc în vânzări și nici în stocul de cereale.

În Anexa nr.34 la Raportul de inspecție fiscală a fost redat calculul diferenței între producția realizată și înregistrată de către societate, pe ani agricoli și pe culturi și producția medie la hectar, comunicată de Direcțiile Agricole din .X. și Arad, rezultând, pentru perioada verificată, o valoare a producției suplimentară de .X. lei, căreia îi corespunde o TVA în sumă de .X. lei, care devine TVA de plată.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a comercializat cereale prin vânzarea către societatea .X., cu care a derulat relații comerciale privind și alte activități, respectiv de investiții, respectiv porumb boabe și grâu panificație, comercializate în anul 2009, la prețul de .X. lei/to și respectiv .X. lei/to, față de prețul pieței de .X.lei/to și respectiv de .X. lei/to.

De asemenea, s-a constatat că societatea a vândut sorg la .X., societate din cadrul grupului, la prețul de .X. lei/tonă, față de .X. lei/tonă cât a fost prețul pieței. Prețul de piață a fost determinat pe bază de preț mediu de

vânzare comunicat de Direcțiile Agricole .X. și .X., pentru perioada respectivă.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță sunt incidente prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.23 din HG nr.44/2004 pentru aplicarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organele de inspecție fiscală au mai constatat că în aceeași perioadă din anul 2009, societatea a comercializat cereale la terțe persoane juridice pentru care a practicat prețul pieței la vânzare.

În Anexa nr. .X.a fost redat calculul diferențelor între prețul pieței și prețul practicat de societatea, rezultând diferența de TVA colectată în sumă de .X. lei, care devine TVA de plată.

3) Din analiza soldului contului 418- Facturi de întocmit, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-în inventarul lunii decembrie 2010 nu se regăsește cantitatea de .X. tone grâu, dar figurează în fișa de magazie. Această cantitate a fost vândută în luna decembrie, dar societatea a emis factura nr. .X./2011. Contravaloarea acestei facturi a fost înregistrată în evidența contabilă în luna decembrie 2010 prin articolele contabile 418=707, pentru suma de .X. lei, iar TVA aferentă a fost înregistrată în contul 4428.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei, reprezentând TVA a fost înregistrată în luna decembrie și nu în luna ianuarie 2011, fapt pentru care, TVA colectată în sumă de .X.lei devine TVA de plată în luna decembrie 2010, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis factura nr. .X./2011, reprezentând chirie auto aferentă perioadei ianuarie –decembrie 2010 în valoare de .X. lei și TVA colectată în valoare de .X. lei și că suma se regăsește în soldul contului 418 –Facturi de întocmit la .X..2010. Având în vedere prevederile art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA în sumă de .X. lei este TVA colectată în luna decembrie, care devine TVA de plată în această perioadă.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în soldul contului 418 Facturi de întocmit la .X..2010 se regăsește suma de .X. lei, justificată de societate cu factura nr. .X./2011 emisă către .X..

Având în vedere faptul că marfa a fost livrată în cursul anului 2010 precum și prevederile legale mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezentând TVA colectată, devine TVA de plată în luna decembrie 2010.

Prin urmare, în raport de cele mai sus precizate, și având în vedere și alte aspecte necontestate de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA suplimentar de plată în sumă de .X. lei și majorări de întârziere aferente TVA în sumă de .X. lei.

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

A). Referitor la argumentele contestatarei privind aspectele de ordin procedural:

i). Referitor la excepția ridicată de SC .X. SRL cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.107 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, întrucât nu au predat proiectul de Raport de inspecție fiscală către societate, în baza căruia aceasta „să-și exprime punctul de vedere în scris în cunoștința modului de redactare a constatărilor și a temeiului de drept invocat de echipa de inspecție fiscală”, „rezumându-se la a comunica verbal constatările inspecției fiscale”, se rețin prevederile art.9 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”,

coroborate cu cele ale art.107 alin.(2) din același act normativ, care stipulează:

“(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin.(1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată

obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

Prin urmare, se reține că textul de lege invocat mai sus, nu prevede în mod expres obligativitatea „predării” proiectului de Raport de inspecție fiscală, respectiv obligativitatea prezentării în scris, ci poate fi și o prezentare verbală a constatărilor și consecințelor fiscale.

Or, din documentele existente la dosarul cauzei se reține faptul că prin adresa „*Înștiințare discuție finală*”, înregistrată la SC .X. SRL sub nr. .X./2011, organele de inspecție fiscală au înștiințat societatea că în data de .X..2011, ora 11 va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, cu precizarea că are posibilitatea exprimării în scris a punctului de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) și art.107 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, se reține faptul că urmare discuției finale societatea și-a exprimat, prin adresa nr. .X./2011 punctul de vedere față de constatările echipei de inspecție fiscală.

Astfel, se reține că societatea nu a fost prejudiciată în dreptul de a fi ascultată și informată pe parcursul desfășurării inspecției fiscale și, mai mult, aceasta și-a exercitat dreptul de a formula punct de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală rezultate în urma inspecției fiscale efectuate.

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au predat proiectul de Raport de inspecție fiscală către societate, în baza căruia aceasta „*să-și exprime punctul de vedere în scris în cunoștința modului de redactare a constatărilor și a temeiului de drept invocat de echipa de inspecție fiscală*”, „*rezumându-se la a comunica verbal constatările inspecției fiscale*” nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

ii). Referitor la excepția ridicată de SC .X. SRL cu privire la faptul că echipa de inspecție fiscală nu și-a motivat în fapt și în drept concluzia asupra punctului de vedere exprimat, aceasta încălcând prevederile referitoare la rolul activ al organului fiscal, precum și ale art.109 alin.(2) din Codul de procedură fiscală și cele stipulate la Capitolul V – „*Discuția finală cu contribuabilul*” din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Potrivit art.109 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.”

Din analiza concluziilor asupra punctului de vedere al contribuabilului exprimat prin adresa nr. .X./2011, consemnate de organele de inspecție fiscală la capitolul VI –*„Discuția finală cu contribuabilul”*, se reține faptul că, referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate pentru care SC .X. SRL nu deține documente justificative, a TVA din facturile de avansuri, a TVA aferentă achizițiilor de soia și a lucrărilor de construcție și investiții în curs, neadmiterea deducerii TVA pentru instalația de uscare și totodată cu privire la colectarea TVA pentru vânzările sub prețului mediu și a producției obținută sub producția medie, societatea și-a rezervat *„dreptul de a aduce argumente și detalii suplimentare ulterior”*.

Astfel, se reține că în raport de motivațiile societății, organele de inspecție fiscală nu au constatat elemente suplimentare care să modifice constatările și consecințele lor fiscale față de situația prezentată la discuția finală.

Prin urmare, nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia echipa de inspecție fiscală nu și-a motivat în fapt și în drept concluzia asupra punctului de vedere exprimat, aceasta având posibilitatea de a aduce argumente și detalii până la data emiterii raportului de inspecție fiscală.

iii). Referitor la excepția ridicată de societate cu privire la faptul că echipa de inspecție fiscală în mod nelegal și nejustificat a anulat dreptul de deducere a T.V.A. exercitat în perioada 2006-2007, realizând o reverificare a facturilor de avans achitate de societate într-o perioadă anterioară celei verificate fără apariția unor informații noi, încălcând prevederile art.105 din Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(3) Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”

iar potrivit art. 105¹ din același act normativ:

„ (1) Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

(2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.”

Se reține că potrivit art.105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

De asemenea, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

Prin contestație, societatea susține că reverificarea facturilor emise în anii 2006 și 2007 a fost efectuată „fără just temei” întrucât potrivit prevederilor art.134² alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, exigibilitatea T.V.A. în ceea ce privește facturile de avans intervine la data emiterii facturii, și anume în perioada 2006-2007, iar organele de inspecție fiscală care au verificat perioada respectivă au acordat drept de deducere pentru T.V.A. aferentă facturilor de avans în speță, astfel că „atâta timp cât în perioada supusă prezentei inspecții fiscale, și anume mai 2008-decembrie 2010, nu au intervenit alte informații care să atragă după sine și exigibilitatea T.V.A. în perioada curentă și să genereze practic elemente noi care să ducă la redeschiderea perioadei, considerăm că echipa de inspecție fiscală nu se poate pronunța asupra deducerii TVA exercitată de societate într-o altă perioadă decât cea supusă inspecției fiscale”.

Or, argumentul societății potrivit căreia au fost reverificate fără temei legal facturile de avans exigibile în perioada 2006-2007, în lipsa apariției unor informații noi în perioada verificată, nu poate fi reținut în

soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2011, se reține că sumele analizate de organele de inspecție fiscală, nu reprezintă doar rulajul conturilor aferent unei perioade stricte, deja verificate, ci acestea se regăsesc la data inspecției fiscale în componența soldului contului 409 „Furnizori debitori”, și prin urmare, fiind în structura soldului acestui cont, închiderea lui în mod obligatoriu va necesita înregistrări în perioade curente, prin urmare, în această situație nu poate fi considerată o reverificare în sensul prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, nu poate fi reținută excepția ridicată de societate privind reverificarea facturilor de avans.

B1) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă SC .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. .X./2008 emisă de SA .X. în condițiile în care societatea a prezentat în susținerea cauzei un „duplicat” care nu îndeplinește cerințele prevăzute de lege.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr. .X./2008 emisă de Societatea Agricolă .X..

Având în vedere faptul că în timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat factura nr. .X./2008 emisă de Societatea Agricolă .X., în temeiul art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestei facturi.

Prin contestație, societatea precizează că, ulterior finalizării inspecției fiscale, a obținut duplicatul facturii nr. .X./2008 emisă de Societatea Agricolă .X. (**T.V.A. în sumă de .X. lei**), solicitând în temeiul pct.182.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală să se ia în considerare acest document, întrucât a respectat prevederile art.146 din Codul fiscal și ale pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În drept, condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt stipulate la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data de 16.10.2008. Astfel, potrivit alin.(1) lit.a) al acestui articol:

„(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

iar, potrivit pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.146 alin.(1) din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările, în forma în vigoare începând cu data de 01.07.2008:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare și numai în cazuri excepționale, cum ar fi pierderea, sustragerea sau distrugerea exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii, respectiv, cu duplicatul facturii care va conține mențiunea că înlocuiește factura inițială și pe care beneficiarul îl va solicita furnizorului/prestatorului.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./ 2011, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr. .X./2008 emisă de Societatea Agricolă .X., având în vedere faptul că în timpul inspecției fiscale societatea nu a prezentat factura, precum și faptul că în Nota explicativă dată în timpul inspecției fiscale societatea a precizat că documentele originale aferente facturilor în copie sau celor lipsă nu au fost regăsite în arhiva societății.

Se reține, totodată că, SC .X. SRL, prin contestația formulată, precizează că, ulterior finalizării inspecției fiscale, a obținut **duplicatul** facturii nr. .X./2008 emisă de societatea agricolă .X. (**T.V.A. în sumă de .X. lei**), fapt pentru care o anexează în copie.

Astfel, potrivit pct.41, pct.45, pct.46, pct.47 lit.E „Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse” din OMEF nr.3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile:

„41. Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.

(...)

„45. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

46. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "DUPLICAT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

(...)

„47. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse.

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau
- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.

Astfel, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrase sau distruse iar duplicatul poate fi o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială, sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se

aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea contestatară a depus o fotocopie a facturii nr. .X./2008 (anexa nr.8 la contestație), pe care este menționat “*duplicat ce înlocuiește fact. nr. .X./2008*”.

Astfel, din analiza acestui document se reține că deși pe acesta se menționează că este duplicat și că înlocuiește factura inițială, acesta nu poartă ștampila societății emitente, Societatea Agricolă .X..

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că acesta nu a fost reconstituit conform normelor legale mai sus menționate, astfel că nu poate constitui bază legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr. .X./2008 emisă de Societatea Agricolă .X., fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul

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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

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 alin.(5).

Deci, în conformitate cu aceste prevederi legale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau care urmează să-i fie prestate de o altă persoană impozabilă, orice persoană impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factura, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

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.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011 se reține faptul că, în urma verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2008-2010, S.C. .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, înscrisă în facturile emise de diverși furnizori, reprezentând prestări de servicii pentru care societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că serviciile înscrise în facturi au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin contestație societatea susține că îndeplinește condițiile prevăzute la art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere următoarele aspecte:

a) În ceea ce privește „Contractele de colaborare cu .X., .X., .X., .X., .X., .X. , .X., .X., .X. , .X. –(...)–denumiți împreună colaboratorii”

S.C. .X. S.R.L. - *în insolvență* precizează că are încheiate contracte de colaborare în baza cărora îi sunt puse la dispoziție terenuri agricole în

vederea cultivării de produse agricole și prin care *Colaboratorii* se angajează “să asigure paza culturilor împotriva furtului, sustragerilor, distrugerilor în toate fazele dezvoltării lor”, precum și să semnaleze societății, prin “rapoarte de necesitate pe care le va aduce la cunoștință în timp util”, “atacuri de boli și dăunători carențe și excese de nutriție”. Pentru serviciile de pază realizate de *Colaboratori*, aceștia primesc o remunerație stabilită la nivelul unei sume de bani/ha sau o contrapartidă în produse agricole/ha.

Astfel, societatea susține că, având în vedere prevederile contractuale cu privire la natura serviciilor prestate de *Colaboratori* și modul de remunerare, care nu implică tarifare diferențiate în funcție de activitățile realizate sau în funcție de numărul de ore petrecute, personal implicat, ci un preț fix/ha plătit în bani sau în natură, pentru un serviciu clar prevăzut în contract, respectiv paza culturilor agricole, nu este necesară prezentarea unei situații de lucrări în scopul probării naturii serviciilor.

Mai mult, societatea precizează că, în conformitate cu prevederile contractuale, numai în situația în care intervin atacuri de boli sau dăunători care pot afecta viabilitatea culturilor se întocmesc rapoarte de necesitate.

Societatea a depus în susținerea celor mai sus precizate, contractul de colaborare nr. .X./ .2005, încheiat între SCA .X. SA, în calitate de partener agricol și SC .X. SRL în calitate de partener integrator, care stipulează la art.1 și art.2:

„Art.1 Obiectul contractului

Obiectul principal al contractului de colaborare îl reprezintă obținerea de producții de grâu pe suprafețe de teren agricol aflate în administrarea Partenerului agricol și puse la dispoziția Partenerului Integrator.

Art.2 Desfășurarea activității contractuale

Partenerul pune la dispoziție (preda) Partenerului Integrator o suprafață de teren agricol propice culturii grâului, reprezentând minim 60 % din terenul agricol aflat în administrarea sa. Partenerul Integrator preia acest teren în administrare temporară începând cu data eliberării lui de cultură precedentă și își înființează propria cultură de grâu, pe care și-o gestionează în totalitate. Această cultură este proprietatea Partenerului Integrator.

Partenerul Integrator execută lucrări premergătoare semănatului și înființează cultura de grâu pe aceste terenuri, executând întreaga gamă de lucrări conform propriei tehnologii, cu mijloacele mecanice, materiale și umane proprii.

Întreținerea culturilor de grâu, recoltarea, transportul producției și eliberarea terenului, sunt lucrări care aparțin în exclusivitate Partenerului Integrator.

În cadrul Contractului de colaborare, Partenerului Agricol îi revine sarcina exclusivă de a efectua paza culturilor de grâu, de furturi, sustrageri, distrugerii cauzate de animale domestice, turme de oi, etc. în toate fazele dezvoltării lor. De asemenea, va semnală Partenerului Integrator, în calitate de bun specialist, atacurile de boli și dăunători, curențe și excese de nutriție, prin rapoarte de necesitate pe care le va înmâna în timp utilă Partenerului Integrator.”

De asemenea, se reține faptul că potrivit art.4 alin.(2) din contract „ Partenerul Integrator avea obligația :

„-să cultive întreaga suprafață din Procesul verbal de predare-primire cu grâu;

-să plătească Partenerului Agricol contravaloarea în lei a unei cantități de grâu de .X. kg pe ha după recoltare, reprezentând contravaloarea activităților sale.

-să plătească, la cererea Partenerului Agricol parte din această cantitate de grâu în avans prin materiale și lucrări agricole, în funcție de posibilități.

-să restituie terenul pus la dispoziție la data încetării contractului sau la data rezilierii acestuia.”

Din analiza prevederilor contractului mai sus menționat, se reține faptul că SC .X. SRL, în calitate de Partener Integrator, avea obligația „să cultive întreaga suprafață din Procesul verbal de predare-primire cu grâu”, „să plătească, la cererea Partenerului Agricol parte din această cantitate de grâu în avans prin materiale și lucrări agricole, în funcție de posibilități” și „să restituie terenul pus la dispoziție la data încetării contractului sau la data rezilierii acestuia”.

Pentru justificarea serviciilor prestate, societatea a depus la dosarul cauzei un *Proces verbal de predare-primire terenuri agricole conform art.3 din Contractul de Colaborare nr. .X. / .2005* încheiat la data de .2005 prin care Partenerul Agricol preda iar Partenerul Integrator prelua „sole” în suprafață totală de .X. ha pentru cultura premergătoare „grâu”, „orzoaică” și „porumb”.

Din documentele prezentate de societate, respectiv Contractul de colaborare nr. .X. / .2005 și „*Procesul verbal de predare-primire terenuri*

agricole conform art.3 din Contractul de Colaborare nr. .X./ .2005”, nu rezultă că SC .X. SRL a cultivat întreaga suprafață menționată în cuprinsul *Procesului verbal de predare-primire terenuri agricole*, respectiv **nu rezultă** că a obținut producția de grâu pe **terenurile agricole ce fac obiectul contractului nr. .X./ .2005.**

Totodată, societatea anexează la dosarul cauzei „*Procesul verbal de predare primire terenuri agricole conform contractului nr. .X./ .2005*” din analiza căruia se reține că acesta are caracter general, nu rezultă ce producții s-au obținut și, mai mult, deși la rubrica „total” are înscrisă aceeași suprafață ca la procesul verbal anterior menționat, „.X. ha”, „nr. topo” și „suprafață”, în unele cazuri sunt altele și, mai mult, nu are înscris la rubricile „cultura premergătoare” și „observații” vreo mențiune.

De asemenea, din analiza Raportului de de inspecție fiscală nr..X./X..2011 se reține faptul că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că , în baza acestui contract, SCA .X. SA a emis facturile nr. .X./2008, nr. .X./2009 și nr. .X./2009, reprezentând „*prestări servicii conform contract de colaborare nr. .X./2005*” iar „*din controlul încrucișat efectuat la această societate și din Nota explicativă dată de directorul .X., anexată la Procesul verbal nr. .X..2010, rezultă că nu a întocmit situații de lucrări sau rapoarte de activitate*”.

Astfel, se reține faptul că în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a justificat cu documente că serviciile înscrise în facturile emise de SCA .X. SA au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere faptul că societatea nu justifică cu documente exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SCA .X. SA, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de .X., .X., .X., .X., .X., .X. , din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr..X./X..2011, se rețin următoarele:

- **SC .X. SRL** a încheiat cu .X. din Jimbolia, **contractul de colaborare nr. .X./ 2005 pentru efectuarea pazei culturilor de grâu și pentru semnalarea, în calitate de bun specialist, a atacurilor de boli și dăunători, carențe și excese de nutriție consemnate în rapoarte de necesitate iar urmare controlului încrucișat efectuat la Societatea Agricolă .X. , s-a constatat „că nu au fost întocmite situații de lucrări pentru prestările de servicii pentru care au**

fost emise facturile nr. .X./2009, cu TVA în sumă de .X. lei și nr. .X./ 2009, cu TVA în sumă de .X. lei”.

- **SC .X. SRL** a încheiat cu **.X. SRL din loc. .X. , jud. .X., Contractul de colaborare nr. .X./ 2008** având ca obiect obținerea de producții agricole de către partenerul integrator pe suprafața de .X. ha, aparținând partenerului agricol iar în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza contractului mai sus menționat a fost emisă factura nr. .X./2009 cu mențiunea „plata conform contract nr. .X./ 2008” în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei și că „*nu au fost întocmite rapoarte/situații de lucrări*”;

- **SC .X. SRL** a încheiat cu **SC .X. SRL din .X. ,** Contractul de colaborare nr. .X./ .2008. În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza acestui contract, SC .X. SRL a emis factura nr. .X./2009 cu mențiunea „plata contract colaborare nr. .X./ 2008”, în valoare de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei, „*factura care nu este însoțită de situații, rapoarte din care să rezulte prestațiile efectuate, durata prestației*”.

De asemenea, **SC .X. SRL** a încheiat cu **SC .X. SRL din .X. ,** Contractul de colaborare nr. .X./2003 și Actul adițional din .X..2008. În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza acestui contract, SC .X. SRL a emis următoarele facturi de prestări de servicii: nr. .X./2008, nr. .X..2008 și nr. .X./2008, pentru care „*societatea verificata nu a prezentat situații de lucrări, rapoarte de activitate din care să rezulte activitățile desfășurate*”.

- **SC .X. SRL** a încheiat cu **.X.,** Contractul de colaborare nr. .X./2003 și respectiv Contractul de colaborare nr. .X./ 2008, având ca obiect obținerea de producții agricole de către partenerul integrator, pe suprafețele de teren aparținând partenerului agricol, prețul contractelor reprezentând contravaloarea activităților partenerului agricol, respectiv .X. kg grâu/ha la primul contract și .X. kg grâu/ha la al doilea contract. În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza acestui contract, .X. a emis către .X. facturile nr. .X./2008, nr. .X./2009 și nr. .X./2010, cu mențiunea „prestări servicii conform contract nr. .X./2003 și respectiv prestări servicii conform contract nr. .X./ 2008, că „*aceste facturi nu au anexate situații, rapoarte de activitate, iar din controlul încrucișat efectuat de organe de inspecție fiscală din cadrul DGFP .X., ale căror constatări sunt înscrise în Procesul-verbal nr. .X./2010, așa cum rezulta din nota explicativă dată de către președintele SA .X., societatea nu a prestat niciun serviciu și ca atare nu există nici rapoarte de activitate*”.

- **SC .X. SRL** a încheiat cu **.X. SA,** Contractul de colaborare nr. .X./2008 prin care primul pune la dispoziția SC .X. SRL suprafața de teren

agricol de .X. ha pentru obținerea de producții agricole precum și Contractul de colaborare nr. .X./2007 (menționat pe factura nr. .X./2008). În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza acestor contracte au fost emise facturile nr. .X./2009, nr. .X./2008, nr. .X./2008, nr. .X./2008, nr. .X./2008 și nr. .X./2008 și că „*aceste facturi nu au anexate situații de lucrări, rapoarte de activitate prin care să se justifice ce servicii au fost prestate*”.

- **SC .X. SRL** a încheiat cu .X. Contractul de colaborare din data de .X.2010, având ca obiect obținerea de producții agricole pe terenul în suprafață de .X. ha aparținând partenerului agricol. În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în baza acestui contract a fost emisă factura nr. .X./2010, „*factură care are anexat raportul privind activitatea efectuată, raport nesemnlat de către cei doi contractanți*”.

Totodată, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală s-a consemnat faptul că „în Anexa nr.21 sunt redați în detaliu toți furnizorii de prestări de servicii, din facturile cărora societatea verificată a dedus TVA, dar pentru care nu poate prezenta contracte sau documente justificative pentru prestațiile efectuate”.

Astfel, analizând Anexa nr.21 la Raportul de inspecție fiscală se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de societățile „X.”, „X.” și „X.” întrucât SC .X. SRL nu a justificat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată cu situații de lucrări.

La dosarul cauzei nu au fost depuse documente din care să rezulte prestarea serviciilor, în baza contractelor mai sus menționate astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de societățile mai sus menționate.

Totodată, analizând Anexa nr.21 la Raportul de inspecție fiscală se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura emisă de societatea „X.” întrucât SC .X. SRL nu a justificat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată cu situații de lucrări.

Societatea precizează că, în mod specific, în ceea ce privește contractul de colaborare cu .X.I, **deține și un proces verbal de recepție a lucrărilor de pază** .

Societatea a depus la dosarul cauzei contractul de colaborare FN/2007 încheiat între SA .X. SRL în calitate de Partener Agricol și SC .X.

SRL, în calitate de Partener Integrator, având ca obiect, potrivit art.2 din contract „obținerea de producții agricole de către Partenerul Integrator pe suprafețele de teren agricol aflate în administrarea Partenerului Agricol și puse la dispoziție de acesta”.

Potrivit art.4 din contract privind Prețul și Modalitatea de plată:

„Prețul contractului este de 1100 kg grâu/ha (fără TVA), reprezintă contravaloarea activităților Partenerului Agricol și se plătește în perioada imediat recoltare a fiecărui an agricol. Partenerul integrator va plăti prețul contractului în lei la cursul Euro la BNR din ziua efectuării plății sau în cazul grâului la prețul de achiziție al morii SC .X. SRL, pe bază de factură și situație de lucrări emise de Partenerul Agricol”.

De asemenea, societatea a depus în susținerea cauzei Procesul verbal nr. .X. /2008 încheiat între SA .X. SRL și SC .X. SRL, potrivit căruia s-a procedat prima la executarea și a doua la recepționarea următorului pachet de lucrări contractuale:

„-paza și protecția suprafețelor contractate: total .X. ha, d.c executate și recepționate în prezentul Proces verbal de recepție .X. ha;

-determinări cantitative și calitative ale stadiilor de dezvoltare: total .X. ha, d.c. executate și recepționate în prezentul Proces verbal de recepție .X. ha;

-determinări cantitative și calitative ale existenței atacurilor de boli și dăunători ale culturilor: total .X. ha, d.c. executate și recepționate în prezentul Proces verbal de recepție .X. ha

-determinări calitative ale solului, necesități și moduri de fertilizare:total .X. ha, d.c executate și recepționate în prezentul proces verbal de recepție .X. ha.”

Or, societatea nu a depus documente care să justifice serviciile înscrise în Procesul verbal de recepție nr. .X. /2008 și din care să rezulte, personalul cu care au fost efectuate lucrările de pază și protecție a suprafețelor contractate și respectiv că au fost efectuate determinările cantitative și calitative ale stadiilor de dezvoltare, ale existenței atacurilor de boli și dăunători ale culturilor și mijloacele materiale utilizate pentru realizarea acestora.

Mai mult, Procesul verbal de recepție nr. .X. /2008 nu poate fi reținut ca document pentru justificarea prestărilor de servicii înscrise în factura nr. .X. /2008, în condițiile în care actul depus la dosarul cauzei nu

poartă ștampila SA .X.L SRL, astfel că nu poate fi reținut ca însușit de această societate.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii nr. .X. /2008 emisă de SA .X. SRL.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține faptul că societatea nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru a putea demonstra faptul că serviciile au fost efectiv prestate în scopul activității sale.

Or, se reține faptul că deși nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor și totodată folosirea acestora pentru nevoile firmei, respectiv pentru a fi destinate realizării de operațiuni taxabile, aceasta avea posibilitatea ca în susținerea contestației să prezinte documente justificative din care să se poată stabili fără echivoc prestarea efectivă a serviciilor.

În ceea ce privește achizițiile de servicii de la SC .X. SRL, prin contestație societatea precizează că *„suplimentar facturii emise de către prestator, singurul document necesar în scopul probării dreptului de deducere a TVA, în care se menționează foarte clar natura serviciilor primite, și anume închirierea de utilaje, societatea este și în posesia deconturilor de cheltuieli, semnate și ștampilate de către părți (Anexa nr.14)”*.

Societatea a depus la dosarul cauzei un decont de cheltuieli aferent lunii mai 2008 „(anexa la factura nr. .X. /2008)” și un decont de cheltuieli „anexa la factura nr. .X. /2008”, potrivit cărora totalul facturat reprezintă „cheltuieli cu comisioane și onorarii „, „cheltuieli cu salarii și asigurări”, „cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe”, profit 20% și TVA 19%.

Or, analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr. .X. /2008 și nr. .X. /2008, emise de SC .X. SRL reprezentând prestări servicii având în vedere faptul că societatea nu a justificat dacă acestea au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile.

De asemenea, potrivit Anexei nr.21 la Raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA aferentă facturilor de închiriere utilaje, anexa având ca explicație „închiriere utilaje- Contr.3/2006 –lipsă”.

Se reține faptul că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul nr. .X. /2006 deși prin adresa nr. .X. /2011, în vederea stabilirii situației de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au solicitat SC .X. SRL prezentarea acestuia.

Mai mult, din documentele prezentate de societate nu rezultă ce mijloace fixe au fost închiriate și dacă au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește achizițiile de servicii de la .X., .X., .X., prin contestație societatea precizează că *„facturile prezintă foarte clar natura serviciilor achiziționate”* și că *„este necesară deținerea unui contract de prestări de servicii între părți, atâta timp cât prestațiile în discuție sunt ocazionale.”*

Societatea a depus în susținerea cauzei facturile analizate de organele de inspecție fiscală precum și un raport de lucru, respectiv:

-factura nr. .X. /2010 emisă de SC .X. SA .X. reprezentând „execuție manșoane”, „execuție capete terminale”, „încercări cu tensiune mărită”;

-factura nr. .X. /2010 emisă de SC .X. SRL reprezentând „reparat mot. Electric „

-factura nr. .X. /2009 emisă de .X. PFA reprezentând „lucrări agricole cu scalificator”

-raport de lucru având ca beneficiar SC .X. SRL

Or, analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr. .X. /2010 emisă de .X., nr. .X. /2010 emisă de .X. și nr. .X. /2009 emisă de .X. reprezentând prestări servicii, având în vedere faptul că societatea nu a justificat dacă acestea au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile.

De asemenea, potrivit Anexei nr.21 la Raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile mai sus menționate, cu următoarele explicații:

„-factura nr. .X. /.2010 emisă de .X. – „Reparații –lipsă contract și situații lucrări”

-factura nr. .X. /.2010 emisă de .X. –„prestări servicii –lipsa contract și situații de lucrări”.

- factura nr. .X. /.2009 emisă de .X. –„lucrări agricole –contract și situații lucrări lipsă”.

Din documentele prezentate de societate nu rezultă că serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Astfel, societatea trebuia să prezinte devize de lucrări din care să rezulte lucrările efectuate, persoana care a efectuat lucrările și din care să rezulte că au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Mai mult, în cazul serviciilor prestate de .X. , se reține faptul că doar simpla prezentare a raportului de a lucru nu este suficientă pentru a justifica prestarea serviciilor de scarificare, aceasta neoferind date necesare privind numărul de ore, tariful, etc.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește achizițiile de servicii de la .X., societatea precizează că *„suplimentar facturii emise de către prestator, singurul document necesar în scopul probării dreptului de deducere a TVA, în care se menționează foarte clar natura serviciilor prestate (...), societatea este în posesia unui deviz de lucrări, aspect neconsemnat de către echipa de inspecție fiscală”* iar faptul că *„în discuție sunt servicii ocazionale de reparații anvelope, considerăm nenecesară deținerea unui contract de prestări de servicii între părți”*:

În susținerea celor mai sus precizate societatea a depus la dosarul cauzei șapte devize de lucrări .

Or, din analiza acestora se reține că acestea nu au aplicată ștampila societății .X., nu rezultă dacă serviciile au fost prestate pentru mașini aparținând SC .X. SRL, astfel că nu pot fi reținute ca document justificativ.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește achizițiile de servicii de la .X., .X. , societatea precizează că a apelat la .X. în vederea încheierii de contracte de

arendare terenuri agricole, cu ajutorul cărora să-și realizeze activitatea economică – cultivare și comercializare de cereale - , iar la .X. în vederea intermediarii unui contract de închiriere locuință de serviciu pentru un angajat al societății, nerezident specialist în agricultură, angajat pe bază de convenție civilă.

Totodată, societatea susține că, având în vedere natura serviciilor realizate de *Intermediari*, nu este necesară existența unor situații de lucrări și mai mult, prestarea acestor servicii este probată de contractele încheiate în acest sens, depuse în cadrul anexei nr.18 la contestație.

Astfel, societatea susține că, atâta timp cât deține probarea finalității serviciilor primite, și anume contractele de arendare, respectiv închiriere imobil, rezultă că deține suficiente justificări în vederea probării naturii achizițiilor efectuate, prin urmare organele de inspecție fiscală nu trebuie să depășească ceea ce este necesar în vederea probării dreptului de deducere a T.V.A., în condițiile în care îndeplinește cerințele legale privind deducere T.V.A., prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal.

Or, analizând documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr. .X./2010, nr. .X./2010 și nr. .X./2010 emise de .X. și facturii nr. .X./2010 emisă de .X., reprezentând prestări servicii, având în vedere faptul că societatea nu a justificat dacă acestea au fost destinate utilizării în scopul operațiunilor taxabile.

De asemenea, potrivit Anexei nr.21 la Raportul de inspecție fiscală se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile mai sus menționate, pe motiv „lipsă situații lucrări”.

Societatea precizează că prestarea serviciilor de către Intermediari este probată prin următoarele documente:

-Contractul nr. .X./ 2010, încheiat între SC .X. SRL și .X. , contractul nr. .X./2010 încheiat între SC .X. SRL și .X. , precum și actul adițional la contractul nr. .X./2010, ca urmare a serviciilor de intermediere realizate de către .X.;

-Contractul încheiat între SC .X. SRL și .X. pentru închiriere imobil în str. .X..

-fișă de vizionare nr. .X./2010 întocmită de SC .X. SRL.

Or, contractele depuse de societate la dosarul cauzei privesc relația între, SC .X. SRL și .X. și .X. și nu relația dintre SC .X. SRL, .X. și .X..

Mai mult, societatea nu a depus niciun document din care să rezulte că cele două contracte mai sus menționate au fost încheiate ca urmare a intermedierei.

Astfel, societatea trebuia să justifice serviciile de intermediere cu contracte încheiate între SC .X. SRL și .X. și .X. iar simpla prezentare a fișei de vizionare nu este suficientă pentru a justifica prestarea serviciilor de intermediere.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește serviciile de depozitare de la .X., societatea precizează că, întrucât nu are spații de depozitare, silozurile societății nefiind încă funcționale, a solicitat societății .X., în luna august 2008, să depoziteze stocul de cereale până la momentul vânzării lor, aceasta emițând factura nr. .X./2008 pentru depozitarea cerealelor pentru lunile august și septembrie 2008.

Totodată, susține că aceeași situație se regăsește și pentru factura nr. .X./2008, care a fost emisă pentru perioada octombrie-decembrie 2008, urmând ca în luna ianuarie 2009, toată cantitatea de cereale să fie vândută către .X., moment din care .X. nu a mai facturat servicii de depozitare către societate.

Astfel, SC .X. SRL precizează că în luna august 2008, Societatea dispunea de un stoc de .X.kg de cereale, (fapt ce reiese din balanța de stocuri –Anexa nr.19) și neavând spații de depozitare, a solicitat .X. să depoziteze, aceste cantități până la momentul vânzării lor.

Or, prezentarea balanței de stocuri –perioada 01.08.2008-30.09.2008 pe contul 345 –Produse, din care rezultă intrările și ieșirile de stocuri de grâu și a facturii nr. .X./2008, nu justifică facturarea de către .X. către .X. SRL a cheltuielilor cu depozitarea.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește achizițiile de servicii de la .X., societatea precizează că „*singurul document necesar în scopul probării dreptului de deducere a TVA , în care se menționează clar natura serviciilor achiziționate*

(lucrări instalații producere aer comprimat silozuri cereale), societatea este în posesia avizelor de expediție a materialelor necesare lucrării, precum și a devizului de lucrări semnat și ștampilat. Totodată, cu privire la factura nr. .X./2010, societatea deține și o comandă (...)”.

Societatea a depus în susținerea cauzei avizele de expediție nr. .X./2010 și nr. .X./2010 și un „deviz silozuri .X.”.

Or, din analiza acestora nu rezultă pentru ce lucrări au fost întocmite avizele de expediție și pentru ce silozuri.

Prin urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În consecință, nu poate fi reținut argumentul societății potrivit căruia „echipa de inspecție fiscală nu a analizat conținutul economic al acestor achiziții în vederea identificării modului în care acestea contribuie la realizarea activității economice a societății –activitatea de cultivare, respectiv de comercializare cereale”, în condițiile în care conținutul economic rezultă din documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate iar, așa cum s-a arătat mai sus, SC .X. SRL nu a depus în susținerea cauzei documente care să combată și să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze **faptul că aceste servicii au fost efectiv prestate de către prestator și în ce măsură sunt aferente operațiunilor sale taxabile pentru a se putea face aplicabilitatea principiului prevalenței economicului asupra juridicului.**

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia consideră „*profund eronată și neîntemeiată legal invocarea prevederilor specifice pentru deducerea cheltuielilor cu prestări de servicii pentru scopuri de impozit pe profit (art.21 alin.(4) lit.m) din Codul fiscal) în scopul justificării dreptului de deducere a TVA*”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de societățile prestatoare ca urmare a neîndeplinirii de către societate a cerințelor legale privind dreptul de deducere a T.V.A., prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal. Or, pentru a demonstra că o achiziție de bunuri și/sau servicii este în folosul operațiunilor taxabile, societatea trebuia să prezinte documente din care să rezulte fără echivoc că acele achiziții au fost efectiv realizate și sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia „*prevederile Codului fiscal condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile interne de bunuri și servicii doar de prezentarea unei*

facturi (art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal), având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, acestea au determinat impunerea unor măsuri legale exprese pentru a putea beneficia de dreptul de deducere al cheltuielilor și pe cale de consecință al taxei pe valoarea adăugată, astfel că deținerea unei facturi, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, iar achiziționarea serviciilor efectiv prestate trebuie să fie destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscală.

Prin urmare, susținerea societății nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere faptul că la art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data efectuării operațiunilor, unde este stipulată factura ca document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt reglementate numai cerințele de formă, or, așa cum s-a precizat mai sus, acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată a fost condiționată de legiuitor de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, astfel că, atâta timp cât societatea nu a îndeplinit cerințele de fond, respectiv nu a justificat prestarea efectivă a serviciilor facturate de societățile prestatoare, îndeplinirea sau nu a cerințelor de formă nefiind suficientă pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că beneficiarul/cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă și fiscală ca document justificativ valabil nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului/prestatorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea contabilă și fiscală a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în conformitate cu clauzele contractuale, să solicite documente în baza cărora să justifice prestarea serviciilor facturate, dar și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat prestarea serviciilor, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește invocarea de către societate a Cauzei John Reisdorf (C-85/95), aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că speța este aplicabilă în situația în care pentru justificarea dreptului de deducere societatea nu mai deține factura originală, ceea ce nu este cauza supusă judecății în speță, organele de inspecție fiscală constatând că societatea nu a demonstrat că serviciile achiziționate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, întrucât nu a prezentat justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./X..2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

3) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă societatea beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura seria .X. nr. .X./ .2009 emisă de SC .X. SRL în condițiile în care aceasta este aferentă unei operațiuni scutite de taxă.

În fapt, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii seria .X. nr. .X./ .2009 emisă de SC .X. SRL.

În urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat că **SC .X. SRL** a încheiat cu **SC .X. SRL** contractul de colaborare nr. .X./ .2008 .

De asemenea, s-a constatat, având în vedere faptul că urmare controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL a rezultat că această societate a emis factura seria .X. nr. .X./ .2009 având înscrisă mențiunea „arendă teren conform contract nr. .X./ .2008”, iar SC .X. SRL a emis în contrapartidă facturi cu mențiunea grâu arendă, că între cele două societăți mai sus menționate a fost încheiat un contract de arendă iar factura seria .X. nr. .X. / .2009 este aferentă unei operațiuni scutită de taxă pe valoarea adăugată pentru care „societatea verificată nu poate prezenta notificarea prin care furnizorul a optat pentru taxarea operațiunii de arendare (...)”.

Prin urmare, întrucât pentru operațiunea de arendare prevăzută la art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, SC .X. SRL nu a prezentat notificarea prin care furnizorul a optat pentru taxarea operațiunii, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, art.141 alin.(2) lit.e) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data de 01.01.2009 stipulează:

„ (2) *Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:*
(...)

e) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri imobile, cu următoarele excepții:

1. operațiunile de cazare care sunt efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;

2. închirierea de spații sau locații pentru parcare autovehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;

4. închirierea seifurilor; (...)

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Potrivit acestor prevederi legale, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată operațiunile de arendare, concesiune, închiriere și leasingul de bunuri imobile, cu excepțiile prevăzute de lege.

Totodată, se reține faptul că orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin.(2) lit.e), în condițiile stabilite prin norme.

Potrivit pct.38 alin.(1) și alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă la data de 22.12.2008 :

“38. (1) În sensul art. 141 alin. (3) din Codul fiscal și fără să contravină prevederilor art. 161 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. e) din Codul fiscal, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia.

(...)

(3) Opțiunea prevăzută la alin. (1) se va notifica organelor fiscale competente pe formularul prezentat în anexa nr. 1 la prezentele norme metodologice și se va exercita de la data înscrisă în notificare. O copie de pe notificare va fi transmisă clientului. (...). „

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea oricăreia dintre operațiunile scutite de taxă prevăzute la art.141 alin.(2) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește un bun imobil sau o parte a acestuia iar opțiunea se notifică organelor fiscale competente și se exercită de la data înscrisă în notificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011, se reține faptul că în urma verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că **SC .X. SRL** a încheiat cu **SC .X. SRL** contractul de colaborare nr. .X. / .2008 .

De asemenea, s-a constatat, având în vedere faptul că urmare controlului încrucișat efectuat la SC .X. SRL a rezultat că această societate a emis factura seria .X. nr. .X. / .2009 având înscrisă mențiunea „*arendă teren conform contract nr. .X./ .2008*”, iar SC .X. SRL a emis în contrapartidă facturi cu mențiunea grâu arendă, că între cele două societăți mai sus menționate a fost încheiat un contract de arendă iar factura seria .X. nr. .X./ .2009 este aferentă unei operațiuni scutită de taxă pe valoarea adăugată pentru care „*societatea verificată nu poate prezenta notificarea prin care furnizorul a optat pentru taxarea operațiunii de arendare (...)*”.

Astfel, având în vedere cele mai sus precizate, se reține că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă și și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii seria .X. nr. .X./ .2009 emisă de SC .X. SRL reprezentând „*arendă teren conform contract nr. .X./ .2008*” și a emis la rândul ei, în contrapartidă facturi cu mențiunea grâu arendă.

Prin urmare, în raport de prevederile legale mai sus menționate, potrivit cărora operațiunea de arendare este o operațiune scutită de taxă se

reține că în mod eronat SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X.lei.

Prin contestație societatea precizează că dacă „*echipa de inspecție fiscală ar fi verificat toată documentația disponibilă la societate, ar fi constatat că în fapt este vorba de un contract de colaborare în baza căruia lui .X. îi revine sarcina de a efectua paza culturilor .X.*” fapt pentru care „*este neîntemeiată legal solicitarea unei notificări de taxare pentru servicii care reprezintă în fapt paza culturi agricole așa cum reiese cu claritate din contractul de colaborare.*”

Societatea a depus la dosarul cauzei *Contractul de colaborare nr. .X./ .2008* încheiat între SC .X. SRL, în calitate de Partener Agricol și SC .X. SRL, în calitate de Partener Integrator.

Or, se reține că existența unui contract/acord de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale obligatorii impuse de legislația în vigoare privind măsurile pentru întărirea disciplinei contractuale, precum și deținerea unei facturi, **nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite, contribuabilul trebuie să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, iar achiziționarea serviciilor efectiv prestate trebuie să fie în scopul operațiunilor sale taxabile și, totodată, factura deținută trebuie să cuprindă toate informațiile cu caracter obligatoriu stipulate de legiuitor prin articole din legea fiscală.**

Față de cele reținute mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă și fiscală ca document justificativ valabil nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea contabilă și fiscală a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate în conformitate cu clauzele contractuale, dar și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat prestarea serviciilor, pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Or, societatea nu a depus alte documente în justificarea cauzei, care să combată și să contrazică constatările organului de inspecție fiscală potrivit cărora între cele două societăți mai sus menționate a fost încheiat un contract

de arendă iar factura seria .X. nr. .X./ .2009 este aferentă unei operațiuni scutită de taxă pe valoarea adăugată .

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că pe factura în cauză a fost înlocuită mențiunea „Arendă teren” cu „Lucrări servicii”, iar „pentru conformitate cu prevederile stipulate la art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, .X. a corectat factura (anexa nr.12 la contestație)”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele:

Potrivit prevederilor art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data desfășurării inspecției fiscale:

„(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

[...]

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”,

iar potrivit pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”

Potrivit acestor prevederi legale, dacă organele de inspecție fiscală constată, urmare verificării efectuate, că documentele aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, respectiv au fost omise sau înscrise eronat, vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată, dacă pe perioadă desfășurării controlului la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator cu respectarea prevederilor legale referitoare la modul de corectare a informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură și dacă corectarea informațiilor nu este de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă furnizorul/prestatorul a fost supus unei inspecții fiscale.

Societatea a depus la dosarul cauzei factura .X. nr. .X./2011 emisă de SC .X. SRL de stornare a facturii seria .X. nr. .X./2009.

Astfel, se reține că factura de corecție a fost emisă ulterior inspecției fiscale și încheierii Deciziei de impunere nr..X./X.2011, respectiv la data de .X.2011.

Prin urmare, **având în vedere că această factură de corecție a fost emisă ulterior încheierii inspecției fiscale**, se reține că aceasta contravine prevederilor stipulate la pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, care condiționează acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în cazul expres în care documentele controlate de către organele de inspecție fiscală aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, de îndeplinirea unor cerințe, și anume **“dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art. 159 din Codul fiscal.”**

Mai mult, se reține că o corectare a facturilor în afara perioadei de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv după încheierea inspecției fiscale reprezintă o modificare ulterioară a unei situații de fapt deja stabilite, ca efect al unei inspecții fiscale, ceea ce ar încălca regulile de procedură fiscală.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./X..2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

4) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL reprezentând prestări de servicii, în condițiile în care societatea a depus în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de către inspecție fiscală.

În fapt, societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL.

În urma verificării , organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL pe motiv că „*societatea nu a prezentat contractul încheiat cu furnizorul, dar a prezentat procese verbale de predare primire pentru suprafața recoltată, procese verbale fără data întocmire și nesemnate de furnizor (facturile nr. .X./2009, nr. .X./2009 și nr. .X./2009), sau nu există proces verbal și contract (factura .X./2009).*

De asemenea a emis factura nr. .X./2009, reprezentând transport cereale, pentru care nu se poate prezenta documentul care a însoțit transportul , mijlocul de transport cu care a fost efectuat”.

În susținerea contestației, SC .X. SRL precizează referitor la achizițiile de servicii de la SC .X. SRL, că „este în posesia contractului de prestări de servicii încheiat între părți, precum și a proceselor verbale datate și semnate de către părți”.

În drept, potrivit prevederilor art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data 25.05.2009, stipulează:

“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.”*

Potrivit acestor prevederi legale, faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la **data prestării serviciilor**, cu excepțiile prevăzute de lege.

De asemenea, 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 25.05.2009, stipulează:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

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

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

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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

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 alin.(5).

Deci, în conformitate cu aceste prevederi legale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau care urmează să-i fie prestate de o altă persoană impozabilă, orice persoană impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

Prin urmare, 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 cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011, se reține faptul că societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL.

De asemenea, se reține faptul că în urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de SC .X. SRL pe motiv că *„societatea nu a prezentat contractul încheiat cu furnizorul, dar a prezentat procese verbale de predare primire pentru suprafața recoltată, procese verbale fără data întocmire și nesemnate de furnizor (facturile nr. .X./2009, nr. .X./2009 și nr. .X./2009), sau nu există proces verbal și contract (factura .X./2009).*

Referitor la achizițiile de servicii de la SC .X. SRL, societatea precizează că *„este în posesia contractului de prestări de servicii încheiat între părți, precum și a proceselor verbale datate și semnate de către părți”.*

Astfel, societatea a depus la dosarul cauzei, un contract de prestări de servicii încheiat la data de .X..2009 între SC .X. SRL, în calitate de prestator și SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, având ca obiect „efectuarea de către prestator în favoarea beneficiarului a următoarelor servicii:

- recoltare porumb pe o suprafață de aproximativ .X. ha
- transport porumb”

De asemenea, societatea a prezentat în susținerea contestației 4 procese verbale de predare-primire, încheiate la data de .X..2009 între SC .X. SRL, în calitate de prestator și SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, semnate atât de beneficiar cât și de prestatorul de servicii, și care poartă amprenta ștampilei celor două societăți mai sus menționate.

Din analiza acestor procese verbale, se reține că la data de .X..2009, conform Contractului de prestări de servicii din data de .X..2009, SC .X. SRL a predat iar SC .X. SRL a primit următoarele lucrări:

-„recoltat” .X. ha, conform procesului verbal de predare –primire .X. încheiat la data de .X..2009, „conform Contractului de prestări servicii din data de .X..2009. Predarea s-a efectuat în .X.”.

-„recoltat” .X. ha, conform procesului verbal de predare –primire .X. încheiat la data de .X..2009, „conform Contractului de prestări servicii din data de .X..2009. Predarea s-a efectuat în localitatea .X.”.

-„recoltat” .X. ha, conform procesului verbal de predare –primire .X. încheiat la data de .X..2009, „conform Contractului de prestări servicii din data de .X..2009. Predarea s-a efectuat în localitatea .X. ”.

-„recoltat” .X. ha, conform procesului verbal de predare –primire .X. încheiat la data de .X..2009, „conform Contractului de prestări servicii din data de .X..2009. Predarea s-a efectuat în localitatea .X. ”.

Din analiza Anexei nr.21 la Raportul de inspecție fiscală nr. .X. / .X..2011, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile nr. .X., nr. .X., nr. .X., nr. .X. și nr. .X. din data de .X..2009 emise de SC .X. SRL, cu următoarele explicații:

-pentru factura nr.2482/19.10.2009, „recoltat 322 ha, lipsa contract, pv fără dată”.

-pentru factura nr. .X./ 2009, „recoltat .X. ha” – proces verbal nesemnat de furnizor, lipsă contract;

-pentru factura nr. .X./2009, „recoltat .X. ha”-lipsă proces verbal și contract;

-pentru factura nr. .X./2009, „recoltat .X. ha”- proces verbal nesemnat, lipsă contract;

-pentru factura nr. .X./2009, „recoltat .X. ha”- proces verbal nesemnat de furnizor, lipsă contract;

-pentru factura nr. .X./2009, „transport cereale”, lipsă situații lucrări, lipsă contract.

Astfel, societatea a depus în susținerea cauzei, documente care nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

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

„(1) *Inspecția 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, 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, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./X..2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatate, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

5) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă societatea și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi reprezentând „avansuri” aflate în soldul contului 409 „Furnizori debitori” în condițiile în care nu

justifica că aceste operațiuni au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

În fapt, în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi având înscris la rubrica „denumirea produselor sau a serviciilor” „avans” sau „avans marfă”.

În cazul facturii nr. .X. /2008 emisă de SC .X. .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut justifica operațiunea derulată, scopul și finalitatea acesteia. De asemenea, s-a constatat că factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SRL pe care apare mențiunea „avans marfă” se afla în soldul contului 409 „Furnizori debitori” și la data controlului și că la data efectuării verificării societatea nu a putut demonstra că aceste operațiuni au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, la data efectuării inspecției fiscale, în soldul contului 409 „Furnizori debitori” se mai regăsesc factura nr. .X./2006 emisă de .X. , precum și „parțial” factura nr. .X./2007 emisă de .X..

Având în vedere cele mai sus constatate, întrucât societatea nu a justificat că aceste operațiuni au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2008:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține faptul că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011, se reține faptul că în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi având înscris la rubrica „denumirea produselor sau a serviciilor” „avans” sau „avans marfă”.

În cazul facturii nr. .X./2008 emisă de SC .X. .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a putut justifica operațiunea

derulată, scopul și finalitatea acesteia. De asemenea, s-a constatat că factura nr. .X./2008 emisă de SC .X. SRL pe care apare mențiunea „avans marfă” se afla în soldul contului 409 „Furnizori debitori” și la data controlului și că la data efectuării verificării societatea nu a putut demonstra că aceste operațiuni au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile .

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, la data efectuării inspecției fiscale, în soldul contului 409 „Furnizori debitori” se mai regăsesc factura nr. .X./2006 emisă de „.X. ”, precum și „parțial” factura nr. .X./2007 emisă de „.X.”.

Astfel, având în vedere faptul că societatea nu a justificat operațiunea pentru care a fost facturat avansul, scopul și finalitatea acesteia, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică că aceste operațiuni au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține faptul că nici la momentul soluționării contestației societatea nu a prezentat contracte încheiate, nu a prezentat facturile finale emise de furnizori reprezentând achiziția bunului sau serviciului pentru care anterior s-a facturat avansul, nu a prezentat documente și nici alte explicații din care să rezulte starea de fapt.

Prin urmare, întrucât societatea nu a justificat nici la momentul inspecției fiscale și nici la momentul soluționării contestației că avansurile înregistrate de societate în contul 409 „Furnizori debitori” sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Referitor la argumentul societății potrivit căruia este „nelegală și neîntemeiată constatarea echipei de inspecție fiscală potrivit căreia societatea nu are drept de deducere pentru facturile de avans primite în perioada 2006-2007 pe baza următoarelor considerente:

-echipa de inspecție fiscală invocă prevederi legale care nu sunt incidente societății ci furnizorilor/prestatorilor .X., întrucât aceștia sunt cei care ar putea să regularizeze facturile emise pentru avansuri, nicidecum societatea,

-argumentele legale invocate de echipa de inspecție fiscală sunt aplicabile doar în situația în care operațiunile constând în livrări de bunuri au fost concretizate și, la data emiterii facturii pentru valoarea integrală a operațiunilor, se regularizează de către prestatori/furnizori facturile de avansuri primite.”,

acesta nu poate fi reținut în soluționare favorabilă a contestației întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, nu rezultă care au fost motivele pentru care **după mai mult de șase ani**, (septembrie 2006 și martie 2007) avansurile contractate încă din **septembrie 2006 și respectiv martie 2007**, și înregistrate de societate în contul 409 „Furnizori debitori” și aflate în sold la data inspecției fiscale, pentru care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, nu au fost concretizate în achiziții de bunuri/prestări de servicii utilizate în scopul operațiunilor taxabile, în condițiile în care până la data încheierii inspecției fiscale, societatea nu a prezentat contractele încheiate cu acești furnizori, precum și alte documente din care să rezulte starea de fapt, în prezent a lucrărilor.

În ceea ce privește argumentul societății potrivit căruia “o ajustare a TVA s-ar impune doar în situația în care ar fi intervenit unul din elementele prevăzute la art.138 din Codul fiscal coroborat cu art.159 din Codul fiscal” iar “atâta timp cât nu a intervenit nici unul din evenimentele care ar fi putut să genereze ajustarea bazei de impozitare pentru scopuri de TVA și implicit furnizorii/prestatorii nu au emis facturi cu semnul minus, considerăm că nu există bază legală pentru regularizarea TVA aferentă avansurilor în cazul .X.”, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că așa cum s-a precizat mai sus SC .X. SRL nu demonstrează că avansurile înregistrate în contul 409 “Furnizori debitori” sunt aferente unor achiziții de bunuri/prestări de servicii utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei pentru taxa pe valoarea adăugată, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./X..2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

6) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat taxa pe valoarea adăugată aferentă investiției înregistrate de societate în luna decembrie 2008 în contul 212 „Construcții” și nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă investiției în curs în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt.

În fapt, în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-între Agenția .X., în calitate de Autoritate Contractantă și SC .X. SRL, în calitate de beneficiar, a fost încheiat contractul cadru nr. .X./2006 pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil în condițiile programului special de preaderare pentru agricultura și dezvoltare rurală SAPARD – ROMANIA, având ca obiect acordarea finanțării nerambursabile pentru punerea în aplicare a proiectului „*Modernizări capacități pentru depozitare cereale în cadrul SC .X. SRL*”.

- pentru executarea acestei investiții societatea a încheiat *Contractul de execuție nr. .X./2006*, având ca părți contractante pe SC .X. .X. SRL, în calitate de executant și pe SC .X. SRL, în calitate de beneficiar precum și *Contractul de prestări de servicii- execuție nr. .X./2008*, având ca părți contractante:SC .X. SRL, în calitate de prestator; SC .X. .X. SRL, în calitate de antreprenor; SC .X. SRL în calitate de beneficiar.

- investiția pentru care societatea a beneficiat de fonduri nerambursabile (din care a achiziționat intracomunitar instalația de depozitare în celule metalice) a fost recepționată și pusă în funcțiune în data de .X..2008 și cea de modernizare silozuri pentru depozitare cereale cu 10 celule și anexe tehnologice, executată în baza autorizației nr. .X./2007 și a contractului nr. .X./2006 , a fost recepționată la data de .X..2008.

- deși au fost prezentate procesele verbale de recepție pentru punerea în funcțiune a instalației de depozitare în celule metalice și de recepție la terminarea lucrărilor efectuate în baza Autorizației de construire

nr. .X./2007, această investiție nu a fost pusă în funcțiune până la data finalizării inspecției fiscale.

- în luna decembrie 2008, societatea a recepționat silozurile, în baza proceselor-verbale de recepție și punere în funcțiune în/2008 și respectiv nr. .X./2008, înregistrând în contul 212 –Construcții, valoarea de .X. lei, această valoare a silozurilor regăsindu-se și în listele de inventar ale contului 212- Clădiri, întocmite la .X.2008.

-valoarea totală a facturilor înregistrate în contul 231 –Investiții în curs, în perioada 2007-2008, recepționate în contul 212-Construcții, în luna decembrie 2008, este de .X. lei (valoarea a fost diminuată cu contravaloarea impozitelor și taxelor, care nu sunt purtătoare de TVA)

-până la data finalizării inspecției fiscale societatea nu a prezentat autorizația de depozit pentru silozurile care au făcut obiectul celor descrise mai sus și care au fost recepționate în luna decembrie 2008, acestea nefiind puse în funcțiune.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza *Contractului de prestări servicii – execuție nr. .X./2008*, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi reprezentând investiții în curs emise de SC .X. SRL și SC .X. .X. SRL.

Totodată, în urma analizării modului de derulare a contractului, organele de inspecție fiscală au constatat că deși în contract s-a prevăzut că facturile vor fi emise de către executant, respectiv de SC .X. SRL, facturile au fost emise de către .X. .X. și se compun din valoarea situațiilor de lucrări întocmite de SC .X. SRL și din „costuri .X.”, care nu au fost incluse în aceste situații de lucrări.

De asemenea, s-a constatat că deși pentru anul 2010 societatea verificată nu a prezentat autorizație de construcție, a înregistrat pe investiții în curs facturi emise de SC .X. .X. SRL.

Astfel, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- nu există indicii cu privire la intenția societății de a autoriza și finaliza lucrările de investiții și că acestea vor fi destinate realizării de activități economice taxabile;

- deși contractul prevede ca executantul prestator va emite facturile, însoțite de lucrări întocmite de executant și acceptate de antreprenor și beneficiar, au fost emise facturi și de către antreprenor, respectiv de SC .X. .X. SRL, care, cuprind în valoarea totală atât contravaloarea situațiilor de lucrări cât și contravaloarea costuri .X. care

reprezintă materiale de construcții și procente aplicate asupra acestora, după cum declara reprezentantul societății, fără a fi incluse în situațiile de lucrări;

-SC .X. SRL nu a prezentat contract sau comandă fermă din care să rezulte ce bunuri îi vor fi livrate, un document din care să rezulte că materialele au fost recepționate și preluate în gestiunea sa,

-firma prestatoare, respectiv .X., a inclus în situații de lucrări materiale deși în contract este prevăzut că materialele sunt puse la dispoziție de beneficiar, respectiv de către .X.;

-până la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat autorizația de depozit pentru silozurile recepționate și puse în funcțiune conform proceselor verbale fn/.2008 și nr. .X./2008, așa cum prevede OUG nr.12/2006 privind stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filierelor cerealelor și a produselor procesate din cereale;

- pentru aceste investiții nu au fost prezentate documente din care să rezulte că au fost executate în conformitate cu prevederile legale în materie, respectiv procesul verbal de punere în funcțiune nr. .X./2008 se referă la investiția realizată în baza Contractului nr. .X./2006, dar societatea a înregistrat și facturi emise de .X. și .X. în baza Contractului nr. .X./2008, recepția se referă numai la lucrările efectuate în baza contractului nr. .X./2006;

- nu au fost prezentate procese-verbale de recepție care să demonstreze obiectiv posibilitatea utilizării viitoare în condițiile legale a acestor investiții.

Organele de inspecție fiscală precizează că în valoarea investiției în curs la data de .X.2010 se regăsește contravaloarea facturii nr. .X./2009, emisă de SC .X. .X. SRL, reprezentând „instalație uscare și tehn. transport” pentru care societatea nu a prezentat contractul încheiat cu furnizorul.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se cunoaște valoarea contractului, termenele și modalitățile de plată, condițiile de garanție ale instalației precum și faptul că pentru această instalație societatea nu a prezentat autorizație de construcție, conform prevederilor art.1 alin.(2) din Legea nr.50/1991.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că investiția înregistrată de societate în luna decembrie 2008 în contul 212 „Construcții” reprezintă un bun de capital.

Totodată, întrucât societatea nu a făcut dovada că bunul de capital, recepționat în luna decembrie 2008 și nepus în funcțiune până la data efectuării inspecției fiscale, a fost folosit integral sau parțial în scopuri economice având în vedere prevederile art.149 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea sumei TVA dedusă pentru investiția înregistrată de societate în luna decembrie 2008, pentru suma de **.X. lei.**

În condițiile enumerate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pentru facturile emise de .X. .X. și .X. nu sunt întrunite elementele cu privire la deducerea TVA, întrucât nu au fost identificate elemente care să demonstreze că aceste lucrări au fost efectuate pentru realizarea de operațiuni taxabile, fapt ce contravine prevederilor art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Prin contestație, societatea precizează că *„în cazul societății silozul nu reprezintă bun de capital deoarece acesta nu a fost utilizat pentru prima dată în perioada supusă inspecției fiscale ca să poată fi calificat drept un bun de capital în sensul art.149 din Codul fiscal”* astfel că *„decizia de ajustare a TVA este nefondată și lipsită de just temei, întrucât baza legală invocată de echipa de inspecție fiscală nu este aplicabilă în cazul societății”*.

În ceea ce privește factura nr. **.X./2009** emisă de SC **.X. .X. SRL**, prin contestație, societatea precizează că *„întrucât e vorba de echipament, considerăm nenecesară existența unei autorizații de construcție. Totodată, lipsa îndeplinirii unor condiții formale, altele decât cele impuse de Codul fiscal la art.145 nu sunt în măsură să anuleze dreptul de deducere a TVA”*.

De asemenea, societatea precizează că *„întrucât e vorba de echipament, considerăm nenecesară existența unei autorizații de construcție. Totodată, lipsa îndeplinirii unor condiții formale, altele decât cele impuse de Codul fiscal la art.145 nu sunt în măsură să anuleze dreptul de deducere a TVA”*.

În ceea ce privește investițiile în curs de execuție facturate de SC **.X. .X. SRL** și SC **.X. SRL**, societatea precizează că *„nu este de acord cu opinia echipei de inspecție fiscală potrivit căreia existența unui proces verbal de recepție ar fi demonstrat intenția acesteia de a utiliza pe viitor investițiile în cadrul activității economice. Atâta timp cât investițiile sunt nefinalizate, societatea nu poate fi în posesia unui proces verbal de recepție”*.

Totodată, consideră că *„în ceea ce privește neîndeplinirea condițiilor privind autorizarea construcțiilor –Legea nr.50/1991, (...), considerăm că acest aspect nu poate să afecteze dreptul de deducere a TVA”*.

În drept, art.149 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 15.12.2008, stipulează:

„Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) **bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;**

(...)

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

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că **bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active.**

Totodată, potrivit art. 125¹ alin. (1) pct. 3 din același act normativ:

„3. **active corporale fixe reprezintă orice activ deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative, dacă acest activ are durata normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin hotărâre a Guvernului sau prin prezentul titlu;”**

Astfel, pentru ca un activ să fie încadrat în categoria activelor corporale fixe acesta trebuie **să fie deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative**, și să aibă o durată normală de utilizare mai mare de un an și valoare mai mare decât limita prevăzută prin actele normative.

De asemenea, potrivit art.149 alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 15.12.2008:

„(2) **Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):**

(...)

b) pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.”

(3) Perioada de ajustare începe:

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile **sunt folosite prima dată**, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile **sunt folosite pentru prima dată** după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.”

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, **taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital**, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil astfel transformat sau modernizat.

De asemenea, se reține că perioada de ajustare începe de la data de **1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite prima dată**, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, **dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării**.

Potrivit art. 149 alin. (4) din actul normativ mai sus menționat :

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

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

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

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

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

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art.138.”

În aplicarea art.149 din Codul fiscal precizat mai sus, pct.54 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(4) Începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare modificarea destinației de utilizare și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.[...]”

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține obligația ajustării TVA dedusă pentru bunul de capital, în situația în care acesta este folosit de persoana impozabilă: integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice; pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei; pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială, în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă în cazurile prevăzute la art. 138.

De asemenea, se reține că începând cu anul 2008, conform art.149 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, dacă bunul de capital este utilizat total sau parțial în alte scopuri decât activitățile economice ori pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei, ajustarea deducerii se face o singură dată pentru întreaga perioadă de ajustare rămasă, incluzând anul în care apare **modificarea destinației de utilizare** și proporțional cu partea din bunul de capital utilizată în aceste scopuri.

Astfel, din cele precizate mai sus, se reține faptul că prevederile legale privesc **ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital.**

Totodată, 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 01.01.2008:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

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

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

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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

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 alin.(5).

Deci, în conformitate cu aceste prevederi legale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau care urmează să-i fie prestate de o altă persoană impozabilă, orice persoană impozabilă trebuie să justifice acest drept cu factura, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.

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.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. X./X..2011, se reține faptul că în urma verificării organelor de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- între Agenția X., în calitate de Autoritate Contractantă și SC X. SRL, în calitate de beneficiar, a fost încheiat contractul cadru nr. X./2006 pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil în condițiile programului special de preaderare pentru agricultura și dezvoltare rurală SAPARD – ROMANIA, având ca obiect acordarea finanțării nerambursabile pentru punerea în aplicare a proiectului „Modernizări capacități pentru depozitare cereale în cadrul SC X. SRL”.

- pentru executarea acestei investiții societatea a încheiat *Contractul de execuție nr. X..2006*, având ca părți contractante pe SC X. SRL, în calitate de executant și pe SC X. SRL, în calitate de beneficiar precum și *Contractul de prestări de servicii- execuție nr. X./2008*, având ca părți contractante: SC X. SRL, în calitate de prestator; SC X. X. SRL, în calitate de antreprenor; SC X. SRL în calitate de beneficiar.

- investiția pentru care societatea a beneficiat de fonduri nerambursabile (din care a achiziționat intracomunitar instalația de depozitare în celule metalice) **a fost recepționată** și pusă în funcțiune în data de X..2008 și cea de modernizare silozuri pentru depozitare cereale cu 10 celule și anexe tehnologice, executată în baza autorizației nr. X./2007 și a contractului nr. X./2006 , **a fost recepționată** la data de X..2008.

- deși au fost prezentate procesele verbale de recepție pentru punerea în funcțiune a instalației de depozitare în celule metalice și de recepție la terminarea lucrărilor efectuate în baza Autorizației de construire nr. X./2007, această investiție nu a fost pusă în funcțiune până la data finalizării inspecției fiscale.

- în luna decembrie 2008, societatea a recepționat silozurile, în baza proceselor-verbale de recepție și punere în funcțiune în/2008 și respectiv nr. X./2008, înregistrând în contul 212 –Construcții, valoarea de X. lei, această valoare a silozurilor regăsindu-se și în listele de inventar ale contului 212- Clădiri, întocmite la X..2008.

-valoarea totală a facturilor înregistrate în contul 231 –Investiții în curs, în perioada 2007-2008, recepționate în contul 212-Construcții, în luna decembrie 2008, este de X. lei (valoarea a fost diminuată cu contravaloarea impozitelor și taxelor, care nu sunt purtătoare de TVA).

-până la data finalizării inspecției fiscale societatea nu a prezentat autorizația de depozit pentru silozurile care au făcut obiectul celor descrise mai sus și care au fost recepționate în luna decembrie 2008, acestea nefiind puse în funcțiune.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în baza *Contractului de prestări servicii – execuție nr. .X./2008*, societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi reprezentând investiții în curs emise de SC .X. SRL și SC .X. .X. SRL.

Totodată, în urma analizării modului de derulare a contractului, organele de inspecție fiscală au constatat că deși în contract s-a prevăzut că facturile vor fi emise de către executant, respectiv de .X., facturile au fost emise de către .X. .X. și se compun din valoarea situațiilor de lucrări întocmite de .X. și din costuri .X., care nu au fost incluse în aceste situații de lucrări.

De asemenea, s-a constatat că deși pentru anul 2010 societatea verificată nu a prezentat autorizație de construcție, a înregistrat pe investiții în curs facturi emise de SC .X. .X. SRL.

Astfel, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- nu există indicii cu privire la intenția societății de a autoriza și finaliza lucrările de investiții și că acestea vor fi destinate realizării de activități economice taxabile;

- deși contractul prevede ca executantul prestator va emite facturile, însoțite de lucrări întocmite de executant și acceptate de antreprenor și beneficiar, au fost emise facturi și de către antreprenor, respectiv de SC .X. .X. SRL, care, cuprind în valoarea totală atât contravaloarea situațiilor de lucrări cât și contravaloarea costuri .X. care reprezintă materiale de construcții și procente aplicate asupra acestora, după cum declara reprezentantul societății, fără a fi incluse în situațiile de lucrări;

- SC .X. SRL nu a prezentat contract sau comandă fermă din care să rezulte ce bunuri îi vor fi livrate, un document din care să rezulte că materialele au fost recepționate și preluate în gestiunea sa;

- firma prestatoare, respectiv .X., a inclus în situații de lucrări materiale deși în contract este prevăzut că materialele sunt puse la dispoziție de beneficiar, respectiv de către .X.;

- până la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat autorizația de depozit pentru silozurile recepționate și puse în funcțiune conform proceselor verbale fn/.2008 și nr. .X./2008, așa cum prevede OUG nr.12/2006 privind stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filierelor cerealelor și a produselor procesate din cereale.

- pentru aceste investiții nu au fost prezentate documente din care să rezulte că au fost executate în conformitate cu prevederile legale în

materie, respectiv procesul verbal de punere în funcțiune nr. .X./2008 se referă la investiția realizată în baza Contractului nr. .X./2006, dar societatea a înregistrat și facturi emise de .X. și .X. în baza Contractului nr. .X./2008, recepția se referă numai la lucrările efectuate în baza contractului nr. .X./2006;

- nu au fost prezentate procese-verbale de recepție care să demonstreze obiectiv posibilitatea utilizării viitoare în condițiile legale a acestor investiții.

Organele de inspecție fiscală precizează că în valoarea investiției în curs la data de .X..2010 se regăsește contravaloarea facturii fiscale nr. .X./2009, emisă de SC .X. .X. SRL, reprezentând „*instalație uscare și tehn. transport*” pentru care societatea nu a prezentat contractul încheiat cu furnizorul.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu se cunoaște valoarea contractului, termenele și modalitățile de plată, condițiile de garanție ale instalației precum și faptul că pentru această instalație societatea nu a prezentat autorizație de construcție, conform prevederilor art.1 alin.(2) din Legea nr.50/1991.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că investiția înregistrată de societate în luna decembrie 2008 în contul 212 „Construcții” reprezintă un bun de capital.

Totodată, întrucât societatea nu a făcut dovada că bunul de capital, recepționat în luna decembrie 2008 și nepus în funcțiune până la data efectuării inspecției fiscale, a fost folosit integral sau parțial în scopuri economice având în vedere prevederile art.149 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea sumei TVA dedusă pentru investiția înregistrată de societate în luna decembrie 2008 pentru suma de .X. lei.

Prin contestație societatea precizează că precizează că „*în cazul societății silozul nu reprezintă bun de capital deoarece acesta nu a fost utilizat pentru prima dată în perioada supusă inspecției fiscale ca să poată fi calificat drept un bun de capital în sensul art.149 din Codul fiscal*” astfel că „*decizia de ajustare a TVA este nefondată și lipsită de just temei, întrucât baza legală invocată de echipa de inspecție fiscală nu este aplicabilă în cazul societății*”.

De asemenea, precizează că „*pentru construirea silozului, societatea a obținut finanțare nerambursabilă prin accesarea fondurilor SAPARD*” iar „*printre condițiile impuse de acordarea acestei finanțări , societatea trebuia să finalizeze construirea acestui siloz într-o perioadă determinată de timp*”, fapt pentru care „*la momentul la care acest termen limită impus prin reglementările SAPARD s-a apropiat de final societatea a*

făcut recepția parțială a silozului în vederea îndeplinirii condițiilor de menținere a finanțării SAPARD”.

Astfel, societatea menționează că *„silozul în discuție nu este nici recepționat și nici funcțional, motiv pentru care nu a fost utilizat în activitatea economică a .X. în perioada supusă inspecției fiscale”* și ca atare, .X. *„nu deține încă autorizația de depozit, fapt obiectiv care considerăm că ar fi trebuit semnalat de echipa de inspecție fiscală și nu, arătat drept o abatere de la legalitatea proiectului”.*

Or, din analiza Procesului verbal de predare-primire și punere în funcțiune, încheiat între SC .X. SRL, în calitate de client și firma .X. se reține că la data de .X..2008 *„ a fost montată și pusă în funcțiune”* instalația de depozitare în celule metalice conform contractului nr. .X..

Totodată, din analiza Procesului verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .X./2008 privind lucrarea *„Silozuri pentru depozitare cereale cu 10 celule și anexe tehnologice”* situată în localitatea .X. în baza contractului nr. .X./2006 încheiat cu SC .X. .X. SRL, se reține că la data de .X..2008 comisia de recepție în urma constatărilor făcute a propus *„admiterea la recepție”* și a recomandat *„întocmirea cărții tehnice a construcției” și „urmărirea comportării în timp a construcției”.*

De asemenea, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2011 se reține că **această investiție nu a fost pusă în funcțiune până la data finalizării prezentei inspecții fiscale** iar potrivit celor consemnate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. .X./2011 rezultă că societatea a mai înregistrat în contul 231 *„Imobilizări corporale în curs de execuție”*, cheltuieli referitoare la silozuri și hala 2.

Astfel, potrivit aspectelor constatate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, se reține:

-situațiile de lucrări anexate facturii nr .X./2009 emisă de SC .X. SRL se referă la materiale și manoperă pentru *„realizarea investiției AG-SDC 10/fundații silozuri uscător, etanșare celule, casa mașini, uscător, hala 2, inst. electrice canale tehn, montaj utilaje uscător, montaj casa mașini, etanșare celule”;*

-situația de lucrări anexată la factura nr. .X./2009 emisă de SC .X. SRL se referă la *„silozuri depozitare- instalații electrice, uscător electrice, montaj utilaje uscător, montaj casa mașini, platforme în jurul silozurilor”;*

-situațiile de lucrări anexate facturii nr. .X./2009 se referă la *„silozuri depozitare/structura casa mașini, hala 2 –linia de plase/ cale rulare, hala 2 –linia de plase –instalații electrice, platformă beton/îmbunătățire infrastructura”.*

-factura nr. .X./2010 are înscrisă mențiunea *„silozuri .X. –instalații electrice, construcții și montaj”*,

-factura nr. .X./1.2010 are înscrisă mențiunea „silozuri .X. –montaj iulie, montaj august, montaj septembrie, silozuri tampon .X. septembrie, platforme și fundații silozuri”.

Mai mult, se reține faptul că societatea a prezentat pentru 10 bucăți silozuri pentru depozitare cereale și anexa tehnologică extrasul CF nr. .X. din data de .X.2011, ulterior efectuării cheltuielilor mai sus menționate.

Or, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat condițiile de realizare a proiectului „Modernizări capacități pentru depozitare cereale în cadrul SC .X. SRL”, obiectul proiectului, prețul, termenele și etapele de realizare, condițiile de recepție parțială și integrală a silozului în vederea îndeplinirii condițiilor de menținere a finanțării SAPARD.

Astfel, având în vedere cele mai sus precizate, din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă că investiția înregistrată de societate în contul 212 „Construcții” reprezintă un bun de capital care **să fie deținut pentru a fi utilizat în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative**, respectiv nu rezultă dacă a fost finalizată și folosită pentru prima dată.

Având în vedere faptul că, potrivit art.149 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **perioada de ajustare începe de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite prima dată**, pentru bunurile de capital prevăzute la art.149 alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă **anul primei utilizări** este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării, precum și faptul că, potrivit aspectelor constatate în cuprinsul raportului de inspecție fiscală această investiție nu a fost pusă în funcțiune până la data finalizării inspecției fiscale, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia sunt aplicabile prevederile art.149 din Codul fiscal, cu privire la ajustarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, întrucât bunul de capital nu a fost folosit pentru prima dată.

Prin contestație societatea precizează că „*echipa de inspecție fiscală a impus ajustarea dreptului de deducere în cazul silozului Societății, fără a ține cont de intenția dovedită a societății de a obține venituri impozabile*”.

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 01.01.2008:

„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), 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..X./X..2011 **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 investiției, 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 investițiile în curs de execuție facturate de SC .X. .X. SRL și SC .X. SRL, prin contestație, societatea precizează că *„în ceea ce privește neîndeplinirea condițiilor privind autorizarea construcțiilor –Legea nr.50/1991, (...), considerăm că acest aspect nu poate să afecteze dreptul de deducere a TVA”*.

În ceea ce privește factura nr. .X./2009 emisă de SC .X. .X. SRL, prin contestație societatea precizează că *„întrucât e vorba de echipament, considerăm nenecesară existența unei autorizații de construcție.Totodată, lipsa îndeplinirii unor condiții formale , altele decât cele impuse de Codul fiscal la art.145 nu sunt în măsură să anuleze dreptul de deducere a TVA”*.

Astfel, nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia SC .X. SRL nu poate realiza operațiuni taxabile, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, stare de fapt generată de lipsa autorizației de construire, având în vedere că prin Decizia nr. .X./2004 a

Comisiei Fiscale Centrale pentru aprobarea soluțiilor privind aplicarea unitară a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adăugată și probleme de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 879 din 27 septembrie 2004, se prevede:

“1. Art. 18 lit. b) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.17/2000, cu modificările și completările ulterioare, art. 22 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, și art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“I. Orice operațiuni desfășurate de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt supuse legii fiscale, indiferent dacă sunt obținute din activități ce îndeplinesc sau nu îndeplinesc cerințele altor dispoziții legale.”

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.

De asemenea, se reține faptul că prin contestație societatea precizează în ceea ce privește investițiile în curs de execuție facturate de SC .X. .X. SRL și SC .X. SRL, că *„nu este de acord cu opinia echipei de inspecție fiscală potrivit căreia existența unui proces verbal de recepție ar fi demonstrat intenția acesteia de a utiliza pe viitor investițiile în cadrul activității economice. Atâta timp cât investițiile sunt nefinalizate, societatea nu poate fi în posesia unui proces verbal de recepție”*.

Totodată, prin contestație societatea susține că *„funcționalitatea instalației de uscare este strâns legată de cea a silozului, ele depinzând reciproc una de cealaltă. Ca atare, în momentul în care silozul va fi pus în funcțiune, societatea va utiliza implicit și instalația de uscare, fără de care grânele nu pot fi aduse la indicii normali de depozitare”*.

Or, atâta timp cât organul de inspecție fiscală nu a efectuat o analiză a obiectivului de investiții în ceea ce privește realizarea silozului, obiectul proiectului, prețul, termenele și etapele de realizare, condițiile de recepție parțială și integrală a silozului în vederea îndeplinirii condițiilor de menținere a finanțării SAPARD, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă *„funcționalitatea instalației de uscare este strâns legată*

de cea a silozului” și dacă „în momentul în care silozul va fi pus în funcțiune, societatea va utiliza implicit și instalația de uscare”.

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

„(1) Inspecția 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, faptul că organul de soluționare a contestației nu poate determina situația de fapt, 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, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”,

coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./X..2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatate, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

7) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile nr. .X./2009 și nr. .X./2009 emise de SC .X. SRL pe considerentul că societatea nu justifică cu documente achiziția bunurilor în condițiile în care prin contestație societatea precizează că întreaga cantitate de soia

achiziționată de la SC .X. SRL a fost vândută către SC .X. SA, anexând în acest sens avize de însoțire și note de cântar.

În fapt, SC .X. SRL a achiziționat de la SC .X. SRL, în luna ianuarie 2009, conform facturilor nr. .X./ 2009 și nr. .X./2009, soia boabe în cantitate de .X. tone, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

-Facturile emise de SC .X. SRL în data de .X..2009 au completate la date privind expediția și numele delegatului „Expedierea s-a făcut în prezența noastră în data de .X..2009” și „mijloc de transport nr. .X.”;

-pentru cantitatea de soia boabe achiziționată de la SC .X. SRL, societatea verificată nu a prezentat documente justificative pentru intrarea în gestiune a cantității de .X. tone, nu a efectuat recepția bunurilor aprovizionate și încărcarea lor în gestiune în baza notei de recepție și constatare de diferențe în conformitate cu prevederile OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile;

-societatea nu a prezentat contractul încheiat cu furnizorul SC .X. SRL pentru achiziția de soia boabe;

-societatea nu a prezentat contracte de custodie pentru marfa achiziționată și nu a înregistrat în contabilitate operațiuni din care să rezulte că cerealele au fost lăsate în custodia terților, respectiv nu a evidențiat nicio operațiune prin contul 357 „Mărfuri aflate la terți”, cu toate că există decalaje între data facturii de cumpărare și data efectuării livrării cerealelor;

-pentru marfa achiziționată societatea nu a prezentat „Note de cântar” privind cântărirea mijloacelor de transport și nici „Buletin de vânzare” privind indicii de calitate al mărfii achiziționate;

-nu a prezentat avize de însoțire a mărfii precum și documente care să ateste transportul mărfurilor, din care să reiasă locul de încărcare al mărfii, respectiv descărcare, documente de depozitare în cazul în care locațiile de depozitare au fost altele decât depozitele proprii.

Astfel, având în vedere prevederile art.3 alin.(2), art.4 și art.10 lit.a) și lit.b) din OUG nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale, art.1 alin.(1) și art.3 alin.(1) și alin.(2) din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar- contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, art.145 alin.(2) lit.a) și

art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Decizia V/2007, precum și faptul că SC .X. SRL nu a prezentat documente din care să rezulte că, cantitatea de boabe soia a fost achiziționată în mod real de la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile nr. .X. și .X. din data de .X..2009.

În drept, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la momentul efectuării operațiunilor, respectiv începând cu data de 01.01.2009, prevede:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

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

a) operațiuni taxabile;”

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

Potrivit art.146 alin.(1) lit.a) 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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5);”

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 alin.(5).

Deci, în conformitate cu aceste prevederi legale pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau care urmează să-i fie prestate de o altă persoană impozabilă, orice persoană impozabilă

trebuie să **justifice acest drept cu factura, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr. X./X..2011, se reține faptul că SC X. SRL a achiziționat de la SC X. SRL, în luna ianuarie 2009, conform facturilor nr. X./2009 și nr. X./2009, soia boabe în cantitate de X. tone.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X. lei, înscrisă în facturile nr. X./2009 și nr. X./2009 emise de X. având în vedere faptul că societatea nu a prezentat documente, respectiv contractul încheiat între părți, avizele de marfă privind transportul cerealelor, bonurile de cântărire pe baza cărora s-a făcut intrarea în gestiune, din care să rezulte că întreaga cantitate de soia de X. tone, a fost „achiziționată în mod real”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat:

-facturile emise de SC X. SRL în data de X..2009 au completate la date privind expediția și numele delegatului „Expedierea s-a făcut în prezența noastră în data de X..2009” și „mijloc de transport nr. X.”;

-pentru cantitatea de soia boabe achiziționată de la SC X. SRL, societatea verificată nu a prezentat documente justificative pentru intrarea în gestiune a cantității de X. tone, nu a efectuat recepția bunurilor aprovizionate și încărcarea lor în gestiune în baza notei de recepție și constatare de diferențe în conformitate cu prevederile OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile;

-societatea nu a prezentat contractul încheiat cu furnizorul SC X. SRL pentru achiziția de soia boabe;

-societatea nu a prezentat contracte de custodie pentru marfa achiziționată și nu a înregistrat în contabilitate operațiuni din care să rezulte că cerealele au fost lăsate în custodia terților, respectiv nu a evidențiat nicio operațiune prin contul 357 „Mărfuri aflate la terți”, cu toate că există decalaje între data facturii de cumpărare și data efectuării livrării cerealelor;

-pentru marfa achiziționată societatea nu a prezentat „Note de cântar” privind cântărirea mijloacelor de transport și nici „Buletin de vânzare” privind indicii de calitate al mărfii achiziționate

-nu a prezentat avize de însoțire a mărfii precum și documente care să ateste transportul mărfurilor, din care să reiasă locul de încărcare al mărfii, respectiv decărcare, documente de depozitare în cazul în care locațiile de depozitare au fost altele decât depozitele proprii.

Prin contestație, societatea precizează că „*echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare faptul că Societatea a vândut aceste cantități de soia achiziționate de la .X. către .X., realizând în acest sens operațiuni taxabile pentru care a colectat TVA*”.

De asemenea, precizează că „*în cazul în care echipa de inspecție fiscală ar fi analizat gestiunea stocurilor Societății concomitent cu facturile de achiziție și cele de vânzare, ar fi observat faptul că, în lipsa achiziției de soia boabe de la .X., .X. nu ar fi avut cantitatea necesară pentru efectuarea livrării către .X.*”.

Totodată, în ceea ce privește intrarea în gestiune a cantității de soia boabe achiziționată de .X. de la .X., societatea consideră că „*atâta vreme cât echipa de inspecție fiscală s-a rezumat la a analiza doar existența/modul de întocmire a documentelor financiar-contabile și cele prevăzute de legislația specifică în domeniul cerealelor, fără însă a verifica existența acestor produse agricole în patrimoniul societății (în contabilitate), considerăm că analiza echipei de inspecție fiscală este incompletă, nefiind în măsură să se pronunțe realitatea acestor achiziții*”.

În susținerea celor mai sus precizate, în Anexa nr.24 la contestație, SC .X. SRL a anexat;

- o situație intitulată „Lista achiziției de la .X. – livrări la .X. de soia boabe”,

-facturile nr. .X./2009 și nr. .X./2009 emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL;

-factura nr. .X./2009 și avizele de însoțire marfă nr. .X./2009, nr. .X./2009 și nr. .X./2009, emise de SC .X. SRL către SC .X. SA;

- factura nr. .X./2009 și avizele de însoțire marfă nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009 și nr. .X./2009 , emise de SC .X. SRL către SC .X. SA;

-factura nr. .X./2009 și avizul de însoțire marfă nr. .X./2009, emise de SC .X. SRL către SC .X. SA;

-factura nr. .X./2009 și avizele de însoțire marfă nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009,

-factura nr. .X./2009 și avizele de însoțire marfă nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009, emise de SC .X. SRL către SC .X. SA;

-factura nr. .X./2009 și avizele de însoțire marfă nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009 și nr. .X./2009, emise de SC .X. SRL către SC .X. SA;

-factura nr. .X./2009 și avizele de însoțire marfă nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009, nr. .X./2009 și nr. .X./2009, emise de SC .X. SRL către SC .X. SA.

Din analiza acestor documente se reține că, potrivit celor înscrise în facturile nr. .X./2009 și nr. .X./2009 emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL, contestatara a achiziționat cantitatea de .X. tone soia boabe și a livrat către SC .X. SA cantitatea de .X. tone.

De asemenea, din analiza situației întocmită de societate intitulată „Lista achiziții de la .X. –livrări la .X. de soia boabe”, se reține că din cantitatea de .X. tone boabe soia, înscrisă în factura nr. .X./2009, numai cantitatea de .X. tone provine din cantitatea de .X. tone achiziționată de SC .X. SRL de la SC .X. SRL.

Astfel, potrivit celor mai sus precizate se reține că SC .X. SRL a vândut către SC .X. SA o cantitate de boabe soia mai mare decât cea achiziționată de la SC .X. SRL.

Având în vedere argumentele societății potrivit cărora „*echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare faptul că Societatea a vândut aceste cantități de soia achiziționate de la .X. către .X., realizând în acest sens operațiuni taxabile pentru care a colectat TVA*” „*în cazul în care echipa de inspecție fiscală ar fi analizat gestiunea stocurilor Societății concomitent cu facturile de achiziție și cele de vânzare, ar fi observat faptul că, în lipsa achiziției de soia boabe de la .X., .X. nu ar fi avut cantitatea necesară pentru efectuarea livrării către .X.*”, se reține faptul că:

- din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă că organele de inspecție fiscală au efectuat o analiză a stocurilor societății concomitent cu facturile de vânzare și cumpărare, în condițiile în care urmare verificării efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente din care să rezulte că întreaga cantitate de soia de .X. tone, a fost „*achiziționată în mod real*”,

-din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat dacă cantitatea de soia boabe achiziționată de la SC .X. SRL a fost vândută integral către SC .X. SA și dacă societatea a realizat în acest sens operațiuni taxabile pentru care a colectat TVA,

astfel că organul de soluționare a contestației nu poate stabili situația de fapt privind operațiunile derulate de societate.

Mai mult, se reține faptul că potrivit Titlului VI din Codul fiscal, privind taxa pe valoarea adăugată **justificarea dreptului de deducere se realizează cu factura, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare.**

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 inspekție 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 inspekției 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 inspekție 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, 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, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./X..2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatate, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

8) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au ajustat taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate pentru un mijloc fix de natura bunurilor de capital, achiziționat înainte în anul 2004 și casat în anul 2008, în condițiile în care prin contestație societatea precizează că nu sunt incidente

prevederile legale în ceea ce privește ajustarea TVA, întrucât bunul de capital a fost achiziționat înainte de data aderării.

În fapt, societatea a achiziționat în anul 2004 un disc tractat pentru pregătirea terenului în valoare de .X. lei, pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei. Acest bun de capital a fost casat în data de .X..2008, valoarea neamortizată fiind de .X. lei.

Având în vedere prevederile art.149 alin.(1) și alin.(2) coroborat cu alin.(4) lit.a) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au ajustat TVA deductibilă cu suma de .X. lei (.X. lei*19%), suma stabilită de plată.

Prin contestație SC .X. SRL precizează, având în vedere prevederile art.149 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că *„întrucât Societatea a achiziționat echipamentul în anul 2004, deci înainte de data aderării considerăm că nu sunt incidente prevederile art.149 în ceea ce privește ajustarea TVA pentru bunurile de capital.”*

În drept, art.149 alin.(1) lit.a) și lit.d), alin.(2) lit.a), alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în data de 15.12.2008, stipulează:

„Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital

(1) În sensul prezentului articol:

a) bunurile de capital reprezintă toate activele corporale fixe, definite la art. 125¹ alin. (1) pct. 3, precum și operațiunile de construcție, transformare sau modernizare a activelor corporale fixe, exclusiv reparațiile sau lucrările de întreținere a acestor active, chiar în condițiile în care astfel de operațiuni sunt realizate de beneficiarul unui contract de închiriere, leasing sau orice alt contract prin care activele fixe corporale se pun la dispoziția unei alte persoane;

(...)

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

(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):

a) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b); (...)

(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), achiziționate sau fabricate, de la data aderării;

b) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite prima dată, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt construite, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări este anul aderării sau un alt an ulterior anului aderării;

c) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate, pentru bunurile de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), care sunt achiziționate, și se efectuează pentru suma integrală a taxei deductibile aferente bunului de capital, inclusiv pentru taxa plătită sau datorată înainte de data aderării, dacă formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător s-au îndeplinit în anul aderării sau într-un an ulterior anului aderării;

d) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile sunt folosite pentru prima dată după transformare sau modernizare, pentru transformările sau modernizările bunurilor de capital prevăzute la alin. (2) lit. b), a căror valoare este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil transformat sau modernizat, și se efectuează pentru suma taxei deductibile aferente transformării sau modernizării, inclusiv pentru suma taxei deductibile aferente respectivei transformări sau modernizări, plătită ori datorată înainte de data aderării, dacă anul primei utilizări după transformare sau modernizare este anul aderării sau un an ulterior aderării.

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

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

1. integral sau parțial, pentru alte scopuri decât activitățile economice;

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

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

b) în cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse;

c) în situația în care un bun de capital al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă. În cazul unei livrări de bunuri, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea bunului respectiv;

d) în situația în care bunul de capital își încetează existența, cu excepția cazurilor în care se dovedește că respectivul bun de capital a făcut

obiectul unei livrări sau unei livrări către sine pentru care taxa este deductibilă;

e) în cazurile prevăzute la art. 138.”

Potrivit acestor prevederi legale, taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează în situațiile prevăzute la art.149 alin.(4) lit.a) și lit.d) pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la art.149 alin.(2) lit.b).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011, se reține faptul că societatea a achiziționat în anul 2004 un disc tractat pentru pregătirea terenului în valoare de .X. lei, pentru care a dedus TVA în sumă de .X. lei. Acest bun de capital a fost casat în data de .X..2008, valoarea neamortizată fiind de .X. lei.

Astfel, în raport de situația de fapt mai sus precizată se reține că organele de inspecție fiscală au ajustat taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate, aferentă achiziției unui mijloc fix de natura bunului de capital, în anul 2004, înainte de data aderării.

Or, potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data de 15.12.2008, stipulează:

„(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni (...):

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”

iar pct.6 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă la data de 22.12.2008, precizază:

„ În sensul art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, casarea activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital prevăzute la art. 149 din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri. Se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total sau parțial și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare.”

Astfel, potrivit normelor legale mai sus menționate, date în explicitarea art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, casarea activelor corporale fixe de

natura bunurilor de capital prevăzute la art.149 din Codul fiscal nu constituie livrare de bunuri.

De asemenea, se reține că se aplică prevederile art. 149 din Codul fiscal pentru activele corporale fixe de natura bunurilor de capital casate, dacă la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția acestora taxa a fost dedusă total sau parțial și dacă următoarele operațiuni au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării: achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare.

Prin urmare, pentru a fi aplicabile prevederile art.149 din Codul fiscal trebuie să îndeplinite cumulativ două condiții:

- la achiziția sau, după caz, transformarea, modernizarea, fabricarea, construcția activelor corporale fixe de natura bunurilor de capital casate taxa a fost dedusă total sau parțial;
- achiziția sau, după caz, fabricarea, construcția, prima utilizare după modernizare sau transformare au intervenit în legătură cu un bun de capital după data aderării.

Totodată, potrivit prevederilor art.149 alin. (3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se reține faptul că :

„(3) Perioada de ajustare începe:

a) de la data de 1 ianuarie a anului în care bunurile au fost achiziționate sau fabricate, pentru bunurile de capital menționate la alin. (2) lit. a), achiziționate sau fabricate, de la data aderării;”

Având în vedere faptul că achiziția bunului de capital pentru care a fost efectuată casarea în anul 2008, a fost efectuată în anul 2004, deci înainte de data aderării, se reține argumentul societății potrivit căruia nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea prevederilor legale privind ajustarea taxei pe valoarea adăugată, reglementate la art.149 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ci prevederile art.128 alin.(8) lit.b), care stipulează:

„(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;”

coroborat cu prevederile pct.9 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;

c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art.149 din Codul fiscal asupra bunului achiziționat în anul 2004 și casat în anul 2008 în condițiile în care prevederile legale referitoare la ajustarea taxei deductibile se aplică pentru bunurile achiziționate sau care au suferit transformare după data aderării.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în materie în vigoare, în temeiul art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./X..2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. **în ceea ce privește suma .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași

perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, reanalizând operațiunile efectuate de SC .X. SRL constând în scoaterea din evidență contabilă a bunurilor de natura mijloacelor fixe, respectiv casarea acestora, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de contestatar în susținerea cauzei.

9) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de soluționare a contestațiilor este investită a se pronunța dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC .X. SRL obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferente diferenței dintre producția medie/ha (mai mică) realizată de societate și producția medie la hectar comunicată de Direcțiile Agricole din .X. și Arad în condițiile în care există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală și temeiul de drept invocat de către acestea.

În fapt, în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL cultivă suprafețele de teren agricol aparținând tuturor societăților din cadrul „grupului .X.” (format din SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. .X. SRL), repartizarea producției obținute facându-se pe baza unei chei de repartizare, funcție de suprafața deținută de fiecare societate.

Pentru lucrările efectuate, aferente obținerii producției agricole, societatea a emis facturi către societățile din grup.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că există o diferență între producția medie/ha (mai mică) realizată de societatea verificată și producția medie/ha obținută pe zona agricolă Timis-Arad, diferență care nu se regăsește în vânzări și nici în stocul de cereale .

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că respectivele cantități lipsesc din gestiunea societății motiv pentru care au aplicat prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au estimat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, colectând o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestație societatea precizează că în mod eronat organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât acestea au verificat gestiunea societății și au certificat faptul că nu rezultă lipsuri.

În drept, art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2008, stipulează:

„(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

(...)

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că sunt asimilate livrărilor de bunuri cu plată bunurile constatate lipsă în gestiune.

Bunurile sunt constatate lipsă în gestiune în urma inventarierii care, potrivit pct.1 din Anexa 1 a Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1753/2004, pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, până la data de .X..2009, respectiv pct.1 din Anexa 1 a Ordinului ministrului finanțelor publice nr.2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței entității pentru respectivul exercițiu financiar.

Or, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011, se reține faptul că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că există diferență între producția medie/ha (mai mică) realizată de societatea verificată și producția medie/ha obținută pe zona agricolă Timis-Arad, diferență care nu se regăsește în vânzări și nici în stocul de cereale, fapt pentru care au constatat că respectivele cantități lipsesc din gestiunea societății motiv pentru care au aplicat prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au estimat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, colectând o taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestație societatea precizează că în mod eronat organele de inspecție fiscală au aplicat prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

Întrucât acestea au verificat gestiunea societății și au certificat faptul că nu rezultă lipsuri.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011, se reține faptul că SC .X. SRL a prezentat organelor de inspecție fiscală situația cultivării și a recoltării producției agricole efectuate pentru toate societățile din cadrul grupului .X. și împărțirea producției de cereale în funcție de suprafața cultivată a fiecărei societăți, pe ani agricoli și pe culturi.

De asemenea, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au consemnat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală faptul că „*aceste cantități au fost comparate cu cele înscrise în centralizatorul bonurilor de cântar, prezentat de societate și anexat la prezentul raport*”, precum și faptul că „*rapoartele de cântărire, atât la intrarea în gestiune a cerealelor, cât și la ieșirea lor, sunt întocmite pe total grup*”, fără să prezinte concluzia, respectiv dacă din comparare rezultă diferențe sau sunt egale cu cele înscrise în documentul care a permis compararea cantităților.

Totodată, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia: *”În aceste condiții organul de inspecție fiscală a procedat la verificarea evidenței cantitative a cerealelor pe bază de fișe de magazie, în care au fost verificate cantitățile de cereale achiziționate de la furnizori și cele obținute din producția proprie, diminuate cu cantitățile vândute, din facturile emise, cantități care apoi au fost comparate cu cele din inventarele anuale, constatările fiind prezentate mai sus*”, organul de soluționare a contestației reține că organul de inspecție fiscală nu precizează dacă din comparare au rezultat diferențe cantitative, respectiv lipsă în gestiune astfel încât în speță să fie aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal.

Mai mult, organele de inspecție fiscală nu justifică concluzia potrivit căreia s-a constatat că există diferență între producția medie/ha (mai mica) realizată de SC .X. SRL și producția medie/ha obținută pe zona agricolă .X. –Arad.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze cauzele obiective care au condus la obținerea respectivei producții agricole de către SC .X. SRL având în vedere faptul că obținerea unei producții este un proces complex care este influențat de gradul de mecanizare, însușirile genetice ale soiului cultivat, nivelul de fertilizare, tratamentele contra bolilor, tratamentele contra dăunătorilor, condițiile climaterice prielnice și să încadreze operațiunea ținând cont de de situația de fapt a contestatarii comparativ cu situația societăților comerciale care au realizat culturi agricole în condiții similare și în raport de prevederile legale aplicabile.

Totodată, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să efectueze o analiză comparativă și funcțională prin raportare la toate condițiile, respectiv să țină cont de caracteristicile soiului, de natura solului, de riscuri, mijloace fixe utilizate, circumstanțe economice.

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

„(1) Inspecția 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, 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, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Prin urmare, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./X..2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X., pentru suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele societății contestatate, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

10) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății obligația plății taxei pe valoarea adăugată aferentă diferenței între prețul de piață și prețul de comercializare practicat de societate în condițiile în

care din dosarul cauzei nu rezultă care au fost documentele analizate de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a comercializat în anul 2009 către SC .X. SRL porumb boabe și grâu panificație, la un preț mai mic decât prețul pieței, respectiv la prețul de .X. lei/to și respectiv .X. lei/to față de .X. lei/tona (pentru porumb boabe) și respectiv .X. lei/tonă (pentru grâu panificație).

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *„la stabilirea unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”*, stabilind în sarcina societății obligația plății taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă diferenței între prețul de piață și prețul de comercializare practicat de societate.

Prin contestație, societatea precizează că nu este de acord cu *„măsura echipei de inspecție fiscală de a impune .X. utilizarea prețului de piață pentru stabilirea bazei de impozitare din punct de vedere TVA în ceea ce privește vânzările de cereale ale Societății”* întrucât *„din perspectiva TVA, baza pentru colectarea TVA este constituită din ceea ce urmează a se încasa de către furnizor, mai precis din ceea ce au agreeat părțile în comun”*.

În drept, potrivit art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2009, stipulează:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, la stabilirea unui impozit sau a unei taxe autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011, se reține faptul că în urma verificării organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a comercializat în anul 2009 către SC .X. SRL porumb boabe și grâu panificație, la un preț mai mic decât prețul pieței, respectiv la prețul de .X. lei/to și respectiv .X. lei/to față de .X. lei/tona și respectiv .X.lei/tonă.

De asemenea, se reține faptul că organele de inspecție fiscală, având în vedere cele constatate, au făcut aplicațiunea prevederilor art.11

alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *„la stabilirea unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”*, stabilind în sarcina societății **obligația plății taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă diferenței între prețul de piață și prețul de comercializare practicat de societate.**

Prin contestație, societatea precizează că nu este de acord cu *„măsura echipei de inspecție fiscală de a impune .X. utilizarea prețului de piață pentru stabilirea bazei de impozitare din punct de vedere TVA în ceea ce privește vânzările de cereale ale Societății”* întrucât *„din perspectiva TVA, baza pentru colectarea TVA este constituită din ceea ce urmează a se încasa de către furnizor, mai precis din ceea ce au agreeat părțile în comun”*.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./ 2011 nu rezultă documentele analizate și motivele pentru care organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat dacă prețul plătit către SC .X. SRL a fost convenit între părți, respectiv dacă există contract încheiat între cele două societăți și dacă baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată reprezintă conform art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2009 :

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

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

Or, atâta timp cât organul fiscal nu precizează documentele analizate precum și motivele pentru care a considerat că societatea a încălcat prevederile legale mai sus menționate organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra respectării/nerespectării prevederilor legale.

În atare situație, având în vedere faptul că organului fiscal îi revine sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii precum și faptul că în situația în care nu se precizează argumentele care au stat la baza deciziei organului fiscal, organul de soluționare nu poate realiza controlul jurisdicțional al actului administrativ atacat, întrucât nu poate reconstitui raționamentul organului fiscal elaborat la întocmirea actului administrativ fiscal, în condițiile în care obligația

acestui organ este aceea de a verifica strict și exclusiv legalitatea și temeinicia actului administrativ fiscal, în baza motivelor reținute în cuprinsul acesteia și a documentelor analizate de acesta.

Prin urmare, față de cele precizate mai sus, întrucât organul de inspecție fiscală nu a precizat documentele analizate precum și motivele pentru care a considerat că societatea a încălcat prevederile legale mai sus menționate, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă SC .X. SRL avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată la nivelul prețului de piață și dacă organele de inspecție fiscală au aplicat în mod legal prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./X..2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, reanalizând operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

11) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății

obligația plății taxei pe valoarea adăugată aferentă diferenței între prețul de piață și prețul de comercializare practicat de societate în condițiile în care temeiul de drept invocat de organele inspecție fiscală nu era aplicabil la data efectuării operațiunii de comercializare de produse cerealiere, respectiv în luna ianuarie 2009.

În fapt, SC .X. SRL a vândut către SC .X. .X. SRL, societate afiliată din cadrul grupului „.X.”, sorg la un preț mai mic decât prețul pieței determinat pe baza de preț mediu de vânzare comunicat de Direcțiile agricole teritoriale, respectiv la prețul de .X. lei/tonă față de .X. lei/tona.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.23 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind în sarcina societății obligația plății taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă diferenței între prețul de piață și prețul de comercializare practicat de societate.

Prin contestație societatea consideră că *„echipa de inspecție în mod nejustificat a impus societății obligații suplimentare de TVA de plată pe motiv că baza de impozitare din perspectiva TVA nu a reflectat prețul de piață al cerealelor ci un preț mai mic”,* întrucât *„baza pentru colectarea TVA este constituită din ceea ce urmează a se încasa de către furnizor, mai precis din ceea ce au agreed părțile de comun acord”*.

În drept, potrivit art.11 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2009:

„(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:(...)”

Potrivit acestor prevederi legale, în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia din persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

În explicitarea acestor prevederi legale, la pct.22 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în forma aplicabilă la data de 22.12.2008, se precizează:

„22. Autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate, să reconsidere evidențele persoanei afiliate din România, în scopul examinării fiscale, dacă în urma relațiilor speciale dintre persoana afiliată română și cea străină aceste evidențe nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România. **Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate. Reconsiderarea evidențelor se referă la ajustarea veniturilor, cheltuielilor, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale persoanelor afiliate. Reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate nu se efectuează atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termenii comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între persoane independente.**”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că **nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011, se reține că organele de inspecție fiscală **au analizat tranzacția derulată între două persoane juridice române afiliate**, respectiv între SC .X. SRL în calitate de societate furnizoare și SC .X. .X. SRL în calitate de societate beneficiară, societăți afiliate în cadrul grupului „.X.”, **conform facturii nr. .X./2009 emisă de SC .X. SRL.**

Având în vedere faptul că operațiunea a avut loc în luna ianuarie 2009, caz în care sunt aplicabile prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că tranzacția derulată între SC .X. SRL și SC .X. .X. SRL privește două persoane juridice române afiliate, se reține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea prevederilor art.11 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că în perioada de aplicabilitate a acestor prevederi legale nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate.

De asemenea, se reține faptul că prin contestație SC .X. SRL precizează că în „*nejustificat a impus societății obligații suplimentare de TVA de plată pe motiv că baza de impozitare din perspectiva TVA nu a reflectat prețul de piață al cerealelor ci un preț mai*

mic”, întrucât „baza pentru colectarea TVA este constituită din ceea ce urmează a se încasa de către furnizor, mai precis din ceea ce au acordat părțile de comun acord”.

Se reține că contractul este un acord de voință între două sau mai multe părți, prin care se constituie, se modifică ori se stinge un raport juridic de obligații, iar prin încheierea contractului se înțelege realizarea acordului de voință al părților asupra clauzelor contractuale. Acest acord se realizează prin întâlnirea, pe deplin concordantă, sub toate aspectele, a unei oferte de a contracta, cu acceptarea acelei oferte. Oferta de a contracta și acceptarea ei reprezintă cele două laturi ale voinței de a contracta, laturi care, inițial, apar separate, dar care prin întâlnirea lor, ajung a se reuni în ceea ce se numește acordul de voință.

Or, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă livrarea s-a efectuat conform acordului de voință liber exprimat între SC .X. SRL și SC .X. .X. SRL, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nefiind efectuată o astfel de analiză. Astfel, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze operațiunea derulată între persoanele juridice române având în vedere cauzele care au condus societatea la vânzarea sub prețul pieței a produselor cerealiere, dacă vânzarea s-a efectuat conform prevederilor contractuale, în baza acordului liber de voință exprimat între cele două părți contractante iar contrapartida obținută de SC .X. SRL, ca urmare a derulării acestei operațiuni respectă prevederile contractuale, cu precizarea în clar în cuprinsul raportului de inspecție fiscală a documentelor analizate și temeiului de drept incident speței în cauză.

Prin urmare, față de cele precizate mai sus, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./X..2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, reanalizând operațiunile efectuate de societate în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele aduse de societate în susținerea cauzei.

12) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă societatea și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii intracomunitare efectuate de la .X., în baza facturii nr. .X./2010 în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că aceste servicii sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

În fapt, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii nr. .X./2010 emisa de .X. reprezentând achiziții de servicii intracomunitare.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei având în vedere faptul că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale contracte, rapoarte de lucru/situații de lucrări pentru justificarea serviciilor prestate, a necesității achiziției acestora, fapt pentru care nu a justificat că sunt aferente unor operațiuni taxabile, respectiv nu a putut dovedi necesitatea efectuării acestora, astfel cum prevede art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

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 la data de 25.10.2010, stipulează:

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

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit acestor prevederi legale, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011 se reține faptul că SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturii nr. .X./2010 emisa de .X. reprezentând achiziții de servicii intracomunitare.

De asemenea, se reține faptul că în urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei având în vedere faptul că societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale contracte, rapoarte de lucru/situații de lucrări pentru justificarea serviciilor prestate, a necesității achiziției acestora, fapt pentru care nu a justificat că sunt aferente unor operațiuni taxabile, respectiv nu a putut dovedi necesitatea efectuării acestora, astfel cum prevede art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, societatea precizează că *„pentru factura în cauză, .X. a refacturat către Societate costuri implicate în numele .X. de la .X., aspecte neconsemnate de către echipa de inspecție fiscală în cadrul Raportului de inspecție fiscală, aceasta rezumându-se doar la a afirma că .X. nu se află în posesia unui contract și a unor situații de lucrări în legătură cu această factură.”*

De asemenea, menționează că *„potrivit prevederilor art.128 alin.(2) din Codul fiscal coroborat cu pct.19 alin.(6) din Normele metodologice, .X. a acționat în calitate de cumpărător-revânzător în cadrul acestei tranzacții și în acest sens a primit factura de la .X. pe numele său și a emis mai departe o factura către .X..*

Întrucât .X. a acționat doar ca mijlocitor al tranzacției ce a constat în recepția punerii în funcțiune a utilajelor și evaluarea situației de punere în funcțiune a uscătorului din siloz, considerăm că nu era necesar un contract de comision, așa cum prevăd de altfel și Normele metodologice la pct.19 alin.(6) în ceea ce privește aplicarea structurii de comisionar.”

„În al doilea rând, având în vedere că aceste servicii au fost contractate pentru realizarea activității de silozare a .X.”, societatea consideră că are drept de deducere a TVA, fiind îndeplinite condițiile prevăzute la art.145 și art.146 din Codul fiscal.

Mai mult, societatea precizează că *„este și în posesia Procesului verbal întocmit de .X., care a participat printr-un reprezentant la această recepție, contrar afirmațiilor echipei de inspecție fiscală.”*

În susținerea celor mai sus precizate, societatea a depus un *Proces verbal* de punere în funcțiune utilaje la silozul SC .X. SRL (Anexa

nr.25 la contestație) încheiat la data de 5 decembrie 2010, între .X., reprezentant .X., reprezentant .X., și reprezentanții SC .X. SRL.

Potrivit celor consemnate în *Procesul verbal* de punere în funcțiune utilaje, reprezentanții SC .X. SRL au recepționat de la .X., reprezentant .X. și .X., reprezentant .X., „*punerea în funcțiune a utilajelor silozului și evaluarea situației de punere în funcțiune a uscătorului, din siloz*”.

Or, din analiza procesului verbal mai sus menționat nu rezultă că „*.X. a acționat doar ca mijlocitor al tranzacției ce a constat în recepția punerii în funcțiune a utilajelor și evaluarea situației de punere în funcțiune a uscătorului din siloz*”, în cuprinsul acestuia apărând ca părți, pe de o parte, .X., reprezentant .X. și .X., reprezentant .X. și, pe de altă parte, reprezentanții SC .X. SRL.

Mai mult, potrivit prevederilor art.128 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data de 25.10.2010:

„(2) *Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.*”

iar potrivit pct.6 alin.(3) și alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă la data de 10.09.2010:

„(3) *În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.*

(4) *Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4).*”

De asemenea, potrivit pct.19 alin.(4) și alin.(6) din același act normativ :

„(4) În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile.

(...)

(6) În cazul sumelor încasate de persoana impozabilă în contul altei persoane, dacă persoana impozabilă acționează în nume propriu, respectiv emite facturi sau alte documente către clienți și primește facturi sau alte documente pe numele său de la persoana în numele căreia încasează sumele, se aplică structura de comisionar prevăzută la pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, la pct. 7 alin. (2), chiar dacă nu există un contract de comision între părți.”

Or, societatea nu a depus la dosarul cauzei documente din care să rezulte calitatea societății .X. față de SC .X. SRL și nici facturile emise pe relația .X. - .X..

Totodată, nici din constatările organelor de inspecție nu se poate stabili relația între societățile mai sus menționate, astfel că organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentul SC .X. SRL potrivit căruia, conform „prevederilor art.128 alin.(2) din Codul fiscal coroborat cu pct.19 alin.(6) din Normele metodologice, a acționat în calitate de cumpărător-revânzător în cadrul acestei tranzacții și în acest sens a primit factura de la GmbH pe numele său și a emis mai departe o factura către .X..”

Mai mult, societatea nu a depus documente care să combată și să contrazică constatarea organelor de inspecție fiscală respectiv faptul că achizițiile de servicii sunt aferente unor operațiuni taxabile ale societății.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, fapt pentru care în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul

de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. împotriva Deciziei de impunere nr..X./X..2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./X..2011, în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată .

13) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită a se pronunța dacă societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată la data efectuării operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii sau la momentul emiterii facturilor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat, urmare analizării soldului contului 418 „Clienți -Facturi de întocmit” că în inventarul lunii decembrie 2010 nu se regăsește cantitatea de .X. tone grâu, dar figurează în fișa de magazie și că această cantitate a fost vândută în luna decembrie, dar societatea a emis **factura nr. .X./2011**. Contravaloarea acestei facturi a fost înregistrată în evidența contabilă în luna decembrie 2010 prin articolele contabile 418 „Clienți -Facturi de întocmit”=707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, pentru suma de .X. lei, iar TVA aferentă a fost înregistrată în contul 4428 „TVA neexigibilă”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei, reprezentând TVA a fost înregistrată în luna decembrie și nu în luna ianuarie 2011, fapt pentru care, TVA colectată în sumă de .X. lei devine TVA de plată în luna decembrie 2010, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis **factura nr. .X./2011**, reprezentând chirie auto aferentă perioadei ianuarie –decembrie 2010 în valoare de .X. lei și TVA colectată în valoare de .X. lei și că suma se regăsește în soldul contului 418 „Clienți – Facturi de întocmit” la .X..2010. Având în vedere prevederile art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA în sumă de .X. lei este TVA colectată în luna decembrie, care devine TVA de plată în această perioadă.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în soldul contului 418 „Clienți - Facturi de întocmit” la .X..2010 se regăsește suma de .X. lei, justificată de societate cu **factura nr. .X./2011** emisă către .X..

Având în vedere faptul că marfa a fost livrată în cursul anului 2010 precum și prevederile legale mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezentând TVA colectată, devine TVA de plată în luna decembrie 2010.

În drept, art. 134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 25.10.2010, stipulează:

„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 intervine la data la care are loc faptul generator.

Totodată, potrivit art.156² alin.(2) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de

deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că persoanele înregistrate conform art.153 din Codul fiscal au obligația să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală un decont de taxă și de a declara în acesta suma taxei deductibile pentru care a luat naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.147¹ alin.(2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

Prin urmare, se reține că societatea avea obligația declarării în decontul de taxă pe valoarea adăugată a taxei pe valoarea adăugată deductibilă și a taxei pe valoarea adăugată colectată la nivelul sumelor înregistrate în evidența contabilă, respectiv în bilanțe contabile și în registrele jurnal.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011, se reține faptul că urmare analizării soldului contului 418 „Clienți -Facturi de întocmit” organele de inspecție fiscală au constatat că în inventarul lunii decembrie 2010 nu se regăsește cantitatea de .X. tone grâu, dar figurează în fișa de magazie și că această cantitate a fost vândută în luna decembrie, dar societatea a emis **factura nr. .X./2011**. Contravaloarea acestei facturi a fost înregistrată în evidența contabilă în luna decembrie 2010 prin articolele contabile 418 „Clienți -Facturi de întocmit”=707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, pentru suma de .X. lei, iar TVA aferentă a fost înregistrată în contul 4428 „TVA neexigibilă”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei, reprezentând TVA a fost înregistrată în luna decembrie și nu în luna ianuarie 2011, fapt pentru care, TVA colectată în sumă de .X. lei devine TVA de plată în luna decembrie 2010, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) și

art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis **factura nr. .X./2011**, reprezentând chirie auto aferentă perioadei ianuarie –decembrie 2010 în valoare de .X. lei și TVA colectată în valoare de .X. lei și că suma se regăsește în soldul contului 418 „Clienți – Facturi de întocmit” la .X..2010. Având în vedere prevederile art.134² alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA în sumă de .X. lei este TVA colectată în luna decembrie, care devine TVA de plată în această perioadă.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în soldul contului 418 „Clienți - Facturi de întocmit” la .X..2010 se regăsește suma de .X. lei, justificată de societate cu **factura nr. .X./2011** emisă către .X..

Având în vedere faptul că marfa a fost livrată în cursul anului 2010 precum și prevederile legale mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei reprezentând TVA colectată, devine TVA de plată în luna decembrie 2010.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea **avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată la data efectuării operațiunilor constând în livrări de bunuri și prestări de servicii și nu la momentul emiterii facturilor.**

Prin contestație societatea precizează că „deși a prezentat echipei de inspecție fiscală facturile emise în anul 2011, aceasta nu a ținut cont de faptul că societatea a colectat TVA în 2011 pe motiv că reprezintă o perioadă fiscală care nu este supusă verificării curente”, motiv pentru care nu este de acord cu „măsura echipei de inspecție fiscală de a colecta TVA la nivelul lunii decembrie 2010 pentru cele 3 facturi, pe motiv că societatea se află în momentul de față în situația unei duble taxări, ceea ce nu este în conformitate cu principiile de bază ale TVA.”

Argumentul societății nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere faptul că perioada supusă inspecției fiscale .X..2008-.X..2010, urmare căreia a fost emisă Decizia de impunere contestată, ce reprezintă titlu de creanță, iar decontul lunilor ianuarie și aprilie 2011, excede perioadei supusă controlului.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, și faptul că societatea contestatară nu a declarat în decontul de T.V.A., la momentul exigibilității taxei pe valoarea adăugată, taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au

stabilit în sarcina societății, prin Decizia de impunere nr. .X./2011 obligația plății taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.“,

coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./ 2011, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

14) Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată - se reține că stabilirea în sarcina contestatarii de accesoriile aferente debitului în sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată este o măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la lit.B pct.4 , pct.6, pct.7, pct.8, pct.9, pct.10 și pct.11 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X./2011 pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, iar la lit.B pct. 1, pct.2, pct.3, pct.5, pct.12 și pct.13 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru suma de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumurile accesoriilor, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va desființa Decizia de impunere nr..X./X..2011 și pentru suma de .X. lei reprezentând accesoriile aferente debitului în sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării și de cele reținute prin prezenta decizie.

La re-verificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și argumentele societății referitoare la accesoriile aferente facturii de avans nr.

.X./ 2008, referitoare la majorările/dobânzile calculate după data de 17.10.2011, data la care s-a pronunțat deschiderea procedurii insolvenței, potrivit prevederilor art.122¹ din Codul de procedură fiscală coroborat cu art.41 alin.(1) din Legea nr.85/2006 privind procedura insolvenței și referitoare la majorările/dobânzile calculate de echipa de inspecție fiscală între data depunerii decontului și data rambursării, respectiv data la care a beneficiat de bani, precum și celelalte argumente invocate cu privire la modul de calcul al accesoriilor.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și 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 pct.11.1 lit.a) și pct.11.6 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 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 S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. .X./X..2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

2) Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. .X./X..2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,
- accesorii 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 și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

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