



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043
Fax : + 021 336 85 48

DECIZIA NR. 64 / 30.01.2012

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X.SA

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenția Națională de Administrare Fiscală

sub nr.907505/15.09.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./13.09.2011, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/15.09.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X.SA** cu domiciliul fiscal în Loc. .X., Str. X nr.X, județul .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J16/X/1997, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.08.2011.

Cu adresa fără număr, înregistrată la DGAMC sub nr..X./07.09.2011, Societatea Civilă Profesională de Avocați .X. & Asociații din .X., conform imputernicirii avocațiale nr..X./22.09.2011, aflata în original la dosarul cauzei, transmite Completare la contestație.

SC .X.SA contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei accesorii aferente TVA.

Chiar și în raport de data emiterii Deciziei de impunere nr.F-MC .X. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **02.08.2011**, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la data de **01.09.2011**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, 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 O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației SC .X.SA regăsindu-se la poziția X din Anexa 2 privind Lista marilor contribuabili care sunt administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2011 la OP ANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X.SA .

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.08.2011, societatea susține următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferenta facturilor reprezentând contravaloare închirieri imobile, societatea susține că, în perioada noiembrie 2005 - noiembrie 2006, și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în baza facturilor emise de locatori și a faptului că aceste servicii erau destinate operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, contestatoarea arată că, organele de inspecție fiscală, în mod nelegal nu au acordat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată pe motiv că nu au fost prezentate notificările depuse de furnizorii de servicii la autoritățile fiscale din care să rezulte opțiunea acestora pentru taxarea acestor servicii, întrucât societatea are în obiectul de activitate exclusiv operațiuni ce dau drept de deducere și toate achizițiile au fost efectuate în scopul activităților din obiectul de activitate, fiind respectate prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată societatea susține că potrivit prevederilor alin.(8) al aceluiași articol detinea la momentul inspecției fiscale toate facturile fiscale aferente chiriilor, precum și faptul că art.145 din Codul fiscal, în vigoare în perioada 2005 – 2006, nu condiționează exercitarea dreptului de deducere a

TVA aferenta chiriilor de detinerea unei copii a notificarilor depuse de furnizori privind aplicarea regimului de taxare pentru operatiunile de inchiriere de bunuri imobile.

Contestatoarea susține că a îndeplinit toate condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta chiriilor, aceasta neavând nicio obligatie legală de a solicita copie a notificarii depuse la autoritatile fiscale de catre furnizori pentru aplicarea regimului de taxare cu TVA a chiriilor, iar art.141 alin.2 lit.k) din Codul Fiscal, în vigoare pe perioada verificată, prevede că obligatia depunerii unei notificari la autoritatile fiscale îi revine exclusiv furnizorului de servicii, beneficiarul acestor servicii neavand nicio formalitate de indeplinit in acest sens.

Referitor la acest aspect societatea arată că, organele de inspectie fiscala aveau obligatia ca, în conformitate cu pct.40 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, sa dispuna stornarea facturilor pentru chirii emise de furnizori și emiterea unor noi facturi în regim de scutire.

De asemenea, societatea susține că prin negarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată organele de inspectie fiscala au încălcat principiul consacrat al sistemului de TVA, și anume **principiul neutralitatii TVA**, întrucât furnizorii de servicii au colectat și plătit la buget taxa pe valoarea adăugată pentru o operațiune pentru care societății nu i s-a acordat dreptul de deducere cu toate că îndeplinea toate condițiile.

Prin completarea la contestație se arată că existența sau inexistența notificărilor nu produce niciun prejudiciu bugetului de stat în condițiile în care terții proprietari ai spațiilor închiriate au achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni, astfel încât și-au exercitat în mod explicit dreptul de opțiune privind aplicarea regimului de taxare.

Faptul că furnizorii nu au depus notificări, dar au emis în continuare facturi fiscale cu TVA nu poate constitui culpă pentru societatea contestatoare deoarece obligația depunerii notificării revenea furnizorilor.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de asistență juridică, societatea susține că a înregistrat facturile fiscale reprezentand contravaloare asistenta juridica solicitata in baza Contractului nr..X./25.01.2004, având în vedere ca serviciile juridice au fost utilizate în folosul activitatii sale economice.

De asemenea, contestatoarea arată că și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu art.145 alin. (3) și alin.(8) din Codul Fiscal, în vigoare pe perioada 2005 - 2007, respectiv art.145 alin (2) și art.146 alin.(1) din Codul Fiscal, în vigoare dupa anul 2007.

Societatea susține că deși organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii pe motiv că nu a prezentat documente justificative, în contestație prezintă situatii de lucru încheiate de prestator din care rezulta ca serviciile au

fost efectiv prestate în beneficiul acesteia, în baza cărora organele de inspecție fiscală trebuie să acorde dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru aceste servicii de asistență juridică.

Prin completarea la contestație societatea susține că organele de inspecție fiscală au ignorat actul adițional la Contractul de asistență juridică nr..X./25.01.2004 din care reiese că onorariul stipulat în contract era datorat pentru asistența oferită societății.

De asemenea, se arată că nu există niciun temei de drept care să permită cenzurarea relațiilor confidentiale dintre avocat și clientul său astfel că solicitarea de a se prezenta detaliat serviciile prestate de avocații societății nu are temei de drept și este abuzivă.

Contestatoarea susține că natura acestor servicii constă în asistare, reprezentare, acordare de consultanță juridică, redactare de acte, cereri, căi de atac, forme de executare și alte activități prevăzute de Legea nr.51/1995, iar în ceea ce privește termenele de execuție acestea nu pot fi aplicate acestui tip de contract de asistență juridică, onorariul plătindu-se lunar.

Totodată, societatea precizează că dreptul de deducere este justificat cu contractul și facturile fiscale, iar bugetul de stat nu a fost prejudiciat în niciun fel având în vedere că societatea de avocatură este plătitoare de TVA.

În dovedirea contestației societatea depune dovada mai multor activități de asistență juridică prestate de societatea de avocatură în perioada verificată.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferenta facturilor inițiale emise de SC .X. SRL, societatea susține că în baza contractelor încheiate cu SC .X. SRL a emis facturi inițiale, înainte de livrarea efectivă a bunurilor pentru cantități mai mari decât cele prevăzute în contractul încheiat între cele două părți. Emiterea facturilor pentru cantități mai mari de produse decât cele înscrise în contracte s-a efectuat în baza unor consimțăminte mutuale, având în vedere că la data emiterii acestor facturi a fost estimată realizarea unei producții mai mari de către SC .X. SRL. Astfel, nu a fost necesară modificarea formală a clauzelor contractuale întrucât factura inițială emisă de SC .X. SRL a luat natura unui acord între cele două părți.

Având în vedere această situație, contestatoarea susține că SC .X. SRL a colectat taxa pe valoarea adăugată la momentul emiterii facturii inițiale conform art.134 alin.(5) din Codul Fiscal, în vigoare pe anul 2006, iar SC .X.SA a fost îndreptățită să deducă valoarea taxei pe valoarea adăugată aferenta facturilor primite de la furnizor având în vedere că achiziția de cereale se realiza în scopul activității sale economice, respectiv comercializarea produselor agricole și detinea facturi conforme cu prevederile

legale, condiții impuse la art.145 alin.(8) lit.a) și art.145 alin.(3) din Codul fiscal, in vigoare in anul 2006.

Cu toate acestea, societatea arată că la momentul livrării finale a bunurilor, SC .X. SRL a stornat facturile initiale în conformitate cu art.138 lit. a) din Codul Fiscal, in vigoare in anul 2006 și a emis noi facturi de livrare de cereale pentru cantitățile efectiv cântărite și receptionate, cantități mai mici decât cele înscrise în facturile initiale și in contractele încheiate, și anume X tone floarea-soarelui și X tone grâu. Motivul emiterii acestor documente deriva din faptul ca SC .X. SRL și SC .X.SA au încheiat un contract care ulterior nu a mai putut fi respectat de catre SC .X. SRL din considerente obiective, respectiv sectorul cerealier se confrunta cu situații în care producția are un caracter volatil, fiind condiționata de factori ce nu pot fi controlați de părțile contractante (fenomene meteo, caracteristicile solului, etc.).

Contestatoarea arată că astfel de situații pot conduce la modificarea valorii contractului agreeat initial între parti și reprezintă un caz de ajustare a bazei de impozitare a TVA așa cum este prevăzut și la art.138 lit.a) din Codul Fiscal privind ajustarea bazei de impozitare.

Potrivit celor prezentate societatea arată că a acționat cu bună credință în momentul exercitării dreptului de deducere a TVA aferenta facturilor initiale emise de SC .X. SRL și nu a prejudiciat bugetul statului întrucât SC .X. SRL a colectat TVA aferenta facturilor emise și a virat respectivele sume la bugetul de stat, iar contestatoarea a dedus aceeași suma de TVA înscrisa in facturile initiale.

Ca urmare, susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, atât timp cât societățile implicate au procedat corect la aplicarea prevederilor legale în privința acestei tranzacții.

Prin completarea la contestație societatea susține că în comerț factura este dovada contractului de vânzare-cumpărare și se emite la momentul la care părțile se înțeleg asupra cantității și prețului, astfel că prin emiterea facturilor se consfințește înțelegerea părților, iar prin stornarea facturilor se consfințește înțelegerea părților de reziliere a înțelegerii inițiale conform principiului de drept "*mutuus consensus, mutuus disensus*".

Totodată, contestatoarea precizează că organele de inspecție fiscală nu au dreptul să cenzureze raporturile comerciale născute pe piața liberă, nu indică niciun temei legal de drept pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită în plus și ignoră facturile de stornare, ori TVA se achită și se deduce în raport cu facturile emise și la momentul emiterii acestora și nu în funcție de marfa recepționată.

De asemenea, se arată că bugetul de stat nu a suferit niciun prejudiciu întrucât SC .X. SRL a achitat taxa pe valoarea adăugată iar

societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată achitată vânzătorului. Potrivit prevederilor Codului civil transferul dreptului de proprietate are loc la momentul la care intervine înțelegerea părților asupra obiectului contractului și a prețului „*chiar dacă prețul nu s-ar fi numărat și lucrul nu s-ar fi pierdut*”.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă din facturi fiscale în copie, prin completarea la contestație societatea susține că a prezentat reconstituirea a 3 facturi fiscale în copie, precum și faptul că operațiunile comerciale au fost perfect legale.

5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferenta facturilor care nu contin toate elementele obligatorii prevăzute de lege, contestatoarea susține că deși art.145 alin.(8) lit.a) din Codul Fiscal in vigoare in perioada 2005 -2006 prevede ca beneficiarii unor livrari de bunuri sau prestari de servicii trebuie sa dețina o factura fiscala care sa conțină informațiile prevazute la art.55 alin.(8) din același act normativ, aceasta prevedere nu poate constitui un element suficient și esențial in exercitarea dreptului de deducere.

De asemenea, societatea susține că **principiul prevalentei substantei asupra formei** trebuie sa primeze atunci cand este in discuție dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta unei tranzacții. Atunci cand o tranzacție este supusa TVA, beneficiarul trebuie sa poata deduce TVA aferenta acestei tranzacții daca poate dovedi ca serviciul sau bunul in cauza a fost achiziționat in folosul activității sale economice chiar și in situația in care factura nu contine toate elementele de forma obligatorii. Atat timp cat factura conține suficiente elemente din care sa se identifice părțile implicate in tranzacție, societatea este indreptățita sa deduca TVA aferenta.

Totodată, contestatoarea arată că in cazul unei tranzacții in care nu sunt dubii asupra substanței operațiunii, ci numai anumite vicii de forma ce pot impiedica indeplinirea prevederilor legale organele de inspecție fiscala nu pot refuza dreptul de deducere al TVA aferent facturilor respective.

În ceea ce privește perioada după data de 01.01.2007 societatea susține că sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în completarea legislației naționale societatea invocă jurisprudența europeană, respectiv cazurile C-123/87 și C-330/87, în sensul că instanța judecătorească europeană a precizat că informațiile ce trebuie incluse în facturi nu trebuie să reprezinte un factor determinant în acordarea dreptului de deducere atât timp cât acestea pot să ateste relația comercială dintre participanți, precum și substanța acesteia (de exemplu: contract, ordin de cumpărare, situație de lucrări, etc.).

6. Cu privire la respingerea dreptului de deducere aferent facturilor de avans emise de SC .X. SA, SC .X. .X. SA și SC .X. SA, contestatoarea susține că :

a) Organele de inspecție fiscală au încălcat principiile Codului fiscal și ale jurisprudenței Curții Europene de Justiție în sensul că atât timp cât producătorii au emis facturi de avans cu TVA, iar taxa pe valoarea adăugată a fost achitată, prin exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către societate nu a existat niciun prejudiciu la bugetul de stat.

Atât timp cât societatea a acordat sume în avans pentru achiziția de produse cerealiere producătorii aveau obligația de a colecta TVA conform art.134 sau art.134 alin.2 din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar societatea avea dreptul de a deduce TVA aferenta conform art.146 sau art.145 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, contestatoarea arată că, în cazul în care organele de inspecție fiscală nu acordă dreptul de deducere a TVA prin reclassificarea tranzacției, în cazul producătorilor acestea nu contestă regimul de TVA aplicat pentru același tip de tranzacții, mai mult îl confirmă.

În acest sens, societatea susține că în cazul tuturor producătorilor au fost efectuate inspecții fiscale încrucișate în urma cărora nu au fost constatate probleme asupra facturilor de avans emise de aceștia, rezultând că pentru aceste facturi autoritățile fiscale au confirmat regimul de TVA aplicat de producători. Astfel, **în toate Rapoartele de inspecție fiscală emise pentru producători nu există obiecțiuni ale organelor de inspecție fiscală asupra facturilor de avans emise de aceștia.** Pe cale de consecință, societatea arată că autoritățile fiscale au confirmat și dreptul de deducere aplicat de societate pentru facturile de avans primite, în sensul că atât timp cât producătorii au colectat și plătit TVA la bugetul de stat pentru avansuri, iar organele de inspecție fiscală nu au avut nimic de obiectat, principiul neutralității TVA impune dreptul societății de a deduce TVA asupra acestor facturi de avans.

Totodată, contestatoarea arată că prin deciziile contradictorii emise de organele de inspecție fiscală pentru societate și producători a fost încălcat **principiul certitudinii impunerii**, așa cum este definit la art.3 lit. b) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea invocă și **principiul proporționalității**, reținut de CEJ în cauze precum "*Teleos vs. Commissioners of Customs and Excise*" - C-409/04 și în cazurile reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 "*Garage Molenheide*" la punctele 46-48, conform cărora măsurile stabilite prin legislația națională în materia fiscalității nu pot depăși ceea ce este proporțional în atingerea scopului urmărit, în evitarea fraudei și evaziunii fiscale.

Astfel, contestatoarea susține că atât timp cât organele de inspecție fiscale nu au stabilit existența unei fraude și tranzacția nu a adus niciun prejudiciu la nivelul statului, **masura înlăturării deductibilității TVA asupra facturilor de avans și, respectiv a stabilirii majorărilor de întârziere este neproportională cu scopul urmărit.**

SC .X. SA susține că a contribuit la bugetul de stat și la bugetul asigurărilor sociale, în perioada 2006 – 2011, cu sume ce depășesc X lei, iar dacă se iau în calcul și contribuțiile societăților S.C. .X. SA, S.C. .X. SA .X. și S.C. .X. .X. SA, valoarea depășește suma de X lei, aceste plăți rezultând în baza unor efecte de producție și comerț corecte, din moment ce s-a înregistrat un asemenea volum de obligații și nicidecum nu s-a urmărit reducerea TVA de plată prin modul în care s-au înregistrat facturile de avans cu TVA.

b) De asemenea, societatea susține că facturile de avans emise de producători reprezintă avansuri pentru achiziția de produse cerealiere și nu finanțare, așa cum eronat au stabilit organele de inspecție fiscală, societatea având ca obiect principal de activitate comerțul cu ridicata al cerealelor, semintelor, furajelor și tutunului neprelucrat, iar pentru desfășurarea activității sale societatea trebuie să încheie contracte pentru achiziția de cereale cu diverși producători înainte de recoltarea efectivă a produselor și mai exact înainte de perioada însămânțării.

Având în vedere că producătorii de produse cerealiere nu au resurse financiare însemnate, societatea acordă o serie de sume cu titlu de avans în contrapartida unor recolte viitoare, care sunt folosite de producători în procesul de obținere a recoltei de cereale. Totuși, pentru a se asigura că aceste sume plătite în avans de societate sunt folosite de producători, exclusiv în scopul cultivării cantității de cereale pe care societatea s-a angajat să o achiziționeze, în cadrul contractului de cumpărare-vanzare încheiat cu producătorii a fost inclusă o clauză conform căreia sumele acordate cu titlu de avans de către societate vor fi folosite pentru finanțarea culturii, mai exact pentru înființarea, întreținerea și recoltarea culturilor agricole. Astfel, sumele de bani acordate de societate reprezintă avansuri pentru achiziția de cereale, dar cu obligația din partea producătorilor de a folosi astfel de sume pentru cultivarea produselor agricole ce au fost prevăzute în contract și care ulterior recoltei, au fost livrate către SC .X.SA, în conformitate cu art.134 alin.(5) lit.(b) și art. 134/2 alin.(2) lit. b) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Având în vedere că pentru aceste situații intervine exigibilitatea TVA, producătorii au fost nevoiți să emită facturi de avans cu TVA.

Faptul că în contractul de achiziție de bunuri este inclusă și o dobândă pe care producătorii sunt obligați să o restituie în bani nu poate să modifice regimul fiscal al sumelor acordate în avans din considerentele:

-pentru acordarea avansurilor solicitate de producatori societatea trebuie să contracteze linii de credit de la diverse banci comerciale și aceasta trebuie sa suporte costuri legate de acestea, respectiv dobanda, comisioane bancare;

- dobanda ce trebuie suportată de producatori față de societate este stabilita la valoarea dobanzii BNR și reprezinta doar o parte din costul finanțării contractat de societate cu bancile comerciale;

- dobanda încasată de societate nu poate reprezenta un profit din operațiuni de finanțare, ci doar o acoperire parțiala a unor costuri de finanțare pe care societatea le-a contractat cu diverse banci comerciale.

Față de cele prezentate mai sus, societatea susține că și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor de avans și livrari de bunuri în conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2005 – 2006, ale art.145 alin.(2) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare dupa data de 01.01.2007 și ale art.145 alin. (8) și art.146 alin.1 din același act normativ.

Având în vedere ca societatea deține facturi pentru fiecare tranzacție efectuata cu producatorii și acestea au fost realizate în scopul activității sale economice, respectiv comercializarea produselor agricole, considera ca are dreptul sa deduca TVA aferenta facturilor de avans emise de producatori.

c) Societatea nu este de acord cu concluzia organelor de inspecție fiscala conform careia sumele de bani acordate cu titlu de avans reprezinta finanțare, pe considerentul ca sumele au fost rambursate de producatori înainte de livrarea bunurilor.

În susținere societatea invocă faptul că producatorii au încasat sume de bani în avans pentru livrarea de produse pentru care, conform prevederilor art.134 alin.(5) lit.b), respectiv art.134/2 alin.(2) lit.b) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au avut obligația colectarii TVA intrucât a intervenit exigibilitatea taxei. Datorita specificului sectorului cerialier și necesității urgente de lichiditati, societatea poate solicita restituirea unor sume de bani avansate anterior producatorilor, SC .X.SA activând pe o piața puternic concurentială trebuind sa acționeze imediat in cazul in care apar oportunitati de a achiziționa produse cerealiere la preturi avantajoase. În acest caz, poducatorii au fost nevoiti sa recurga la stornarea facturilor de avans, in conformitate cu art.138 din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și sa ramburseze sumele de bani, acesta fiind motivul pentru care o parte din sumele acordate de societate au fost rambursate de producatori înainte de livrarea bunurilor, dar cu mentiunea ca SC .X.SA a re-acordat avansurile producatorilor in functie de disponibilitatile banești ale acesteia.

Contestatoarea arată că acest aspect nu trebuie să ducă la concluzia că sumele reprezintă finanțarea producătorilor, atât timp cât scopul societății a fost achiziția de bunuri și numai datorită unor situații obiective a fost necesară stornarea facturilor de avans. Mai mult, așa cum și organele de inspecție fiscală au constatat, parte din sumele acordate cu titlu de avans de către societate au fost rambursate de către producători în aceeași zi, or, în aceste condiții nu poate fi adusă în discuție finanțarea producătorilor având în vedere că aceștia au fost nevoiți să ramburseze sumele de bani în aceeași zi cu cea a avansului.

În acest sens, contestatoarea susține că finanțarea reprezintă schimbul unei valori monetare prezente contra unei valori monetare viitoare, stabilită de comun acord de către părți. Or, această situație nu poate fi aplicată în cazul de față, atât timp cât sumele de bani au fost rambursate în aceeași zi de către producători din motivele prezentate.

d) Societatea arată că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat constatările prin generalizarea situațiilor analizate fără a efectua o analiză detaliată a operațiunilor desfășurate de societate cu producătorii.

În acest sens, conform constatărilor organelor de inspecție fiscală sumele acordate în avans au fost integral rambursate de producători înainte de livrarea bunurilor, constatări ce sunt contrare realității operațiunilor desfășurate între societate și producători. Astfel, există situații în care bunurile achiziționate de societate de la producătorii pentru care s-au emis anterior facturi de avans au fost închise, respectiv urmate de livrări de cereale în contrapartida de către producători.

Cu titlu exemplificativ, societatea arată că a achiziționat bunuri de la producători, iar aceștia au emis o factură de stornare avansuri la data achiziției bunurilor și pentru o sumă ce este egală cu valoarea bunurilor achiziționate, mai concret:

- în cazul bunurilor achiziționate de la SC .X. .X. SA :

- factura nr.X din **data de 30.09.2010** emisă de SC .X. .X. SA cu mențiunea "*Storno avans conform contract .X./07.08.2010*", pe care este înscrisă drept bază impozabilă suma de -X lei, TVA de -X lei și valoarea totală în suma de - **X lei**; respectiv

- factura nr..X. din **data de 30.09.2010** emisă de SC .X. .X. SA cu mențiunea ".X. 2010", pe care este înscrisă drept bază impozabilă suma de X lei, TVA de X lei și valoarea totală în suma de **X lei**;

- în cazul bunurilor achiziționate de la SC .X. SA .X.:

- factura nr.X din data de 30.06.2006 emisă de SC .X. SA .X. cu mențiunea "*Storno avans conform contract*", pe care este înscrisă drept bază impozabilă suma de - .X lei, TVA de -X lei și valoarea totală în suma de -X lei, respectiv

- factura nr..X. din data de 30.06.2006 emisa de SC .X. SA .X. pe care este inscrisa drept baza impozabila suma de .X. de lei, TVA de .X. lei și valoarea totala in suma de .X. lei;

- in cazul bunurilor achiziționate de la SC .X. SA:

- factura nr..X. din data de 30.09.2010 emisa de SC .X. SA cu mențiunea "Storno avans conform contract lei, TVA de -1.007.171 lei și valoarea totala in suma de - X lei, respectiv

- factura nr..X. din data de 30.09.2010 emisa de SC .X. SA pe care este înscrisă drept baza impozabila suma de X lei, TVA de X lei și valoarea totala in suma de X lei.

Potrivit exemplurilor menționate societatea contesta legalitatea situațiilor intocmite de organele de inspecție fiscală conform cărora s-au stabilit sume accesorii precizând că atât timp cât in cadrul acestor situații au fost incluse facturi de stornare avansuri care erau aferente unor facturi de bunuri, rezulta ca situația acestora nu reflecta starea de fapt a operațiunilor desfășurate.

De asemenea, societatea susține că potrivit prevederilor art.49 din Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, nu este menționată nicio proba care să stea la baza constatarilor organelor de inspecție fiscală, astfel că nelegal nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor de avans datorita unei erori survenite in urma generalizarii unei constatari asupra tuturor operațiunilor derulate între SC .X. SA și producatori.

Prin completarea la contestație societatea arată că motivațiile de la pct.A5 din decizia de impunere emisă de organele de inspecție fiscală, referitoare la SC .X.SA și SC .X. SA .X. au constat în răstălmăcirea și interpretarea după bunul plac al operațiunilor stabilite între cele două părți fără a se înțelege ce sumă a fost avută în vedere, dacă s-au stabilit obligații suplimentare de plată și care este culpa societății.

În ceea ce privește pct.A.10 și A.11 din decizia de impunere privind TVA aferentă facturilor de avans emise către SC .X. .X. SA și SC .X. SA contestatoarea susține că și în aceste cazuri organele de inspecție fiscală au ignorat raporturile juridice și comerciale dintre părți și nu au acordat dreptul de deducere a TVA.

7. Referitor la pct.D din decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată de rambursat, prin completarea la contestație contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au stabilit un sold al sumei negative de TVA de X lei după scăderea sumei de .X. lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Totodată, societatea arată că deși nu se dispune nicio măsură cu privire la restituirea TVA datorat societății de către bugetul de stat au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei fără să detalieze

modalitatea în care s-a ajuns la această sumă, deși această explicație este obligatorie potrivit Codului de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC X/02.08.2001, astfel:

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată dedusă în sumă de .X. lei aferentă facturilor reprezentând contravaloare închiriere bunuri imobile, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada noiembrie 2005 - noiembrie 2006, societatea a înregistrat în evidența contabilă, în jurnalele de cumpărări și în deconturile de TVA, un număr de X facturi fiscale reprezentând contravaloare închiriere bunuri imobile.

S-a constatat că potrivit prevederilor pct.42 alin.(3) din H.G. nr.84/2005, modificată și completată prin H.G. nr.610/2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, furnizorii în cauză, respectiv S.C. .X. .X. S.A., S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.A. nu detineau notificările privind exercitarea acestei opțiuni la data emiterii facturilor fiscale, fapt ce rezultă din nota explicativă dată de X în calitate de Director economic.

Întrucât, până la finalizarea inspecției fiscale nu au fost prezentate notificările pentru imobilele închiriate S.C. .X.S.A. organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă facturilor reprezentând contravaloare închiriere imobil.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de asistență juridică, s-a constatat că în perioada noiembrie 2005 - decembrie 2010, societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de 63 facturi fiscale emise de către Societatea Civilă de Avocați .X. și Asociații, respectiv Societatea Civilă de Avocați .X. & Asociații reprezentând contravaloare asistență juridică.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 25.01.2004, între S.C. .X.S.A. în calitate de client și Societatea Civilă de Avocați .X. și Asociații, a fost încheiat contractul de asistență juridică nr..X. ce are ca obiect "Asistență juridică permanentă, inclusiv societățile din grup".

Din mențiunile înscrise în facturile fiscale emise către S.C. .X.S.A. a rezultat că operațiunile economice consemnate în aceste facturi au reprezentat servicii de asistență juridică astfel că, organele de inspecție

fiscala au solicitat societatii punerea la dispozitie a documentelor justificative, respectiv rapoarte de lucru, situatii de lucrari detaliate, redactari de acte, etc. care sa ateste realitatea operatiunilor inscrise in facturile emise potrivit contractului nr..X./25.01.2004.

Societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte cu exactitate in ce au constat serviciile prestate lunar și facturate si daca aceste prestatii au fost destinate operatiunilor taxabile ale S.C. .X.S.A. si/sau celorlalte societati din grup.

Ca urmare a solicitării de informații scrise cu adresa nr..X./21.03.2011, X avand calitatea de Director economic al societății a precizat că "*aceste prestatii nu s-au concretizat in documente scrise, fiind de cele mai multe ori confidentiale*", precum și faptul că "*Prestatia a constat in asistenta juridica permanenta acordata conducerii executive a .X. pentru diversele litigii aparute din derularea activitatii cu diversi colaboratori si mai ales pentru preintampinarea acestora.*"

Organele de inspectie fiscala nu au avut în vedere cele precizate întrucât serviciile de asistenta juridica facturate in baza contractului nu sunt prezentate detaliat si nu se poate stabili daca au fost prestate pentru S.C. .X.S.A. sau pentru societatile din Grup, nu sunt cuantificate, nu sunt prezentate termene de executie astfel încât să se poata verifica daca furnizorul a prestat aceste servicii de asistenta juridica.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în cazul litigiilor aparute cu diversi colaboratori, conform celor precizate prin Nota explicativă de Ionescu Ioan in calitate de Director economic, societatea a facturat separat aceste servicii.

Conform celor constatate organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de asistență juridică.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, s-a constatat că la data de 13.03.2006, între S.C. .X. S.R.L. in calitate de vânzător si S.C. .X. S.A. in calitate de cumpărător s-a încheiat contractul de vânzare - cumpărare floarea soarelui nr.X ce are ca obiect livrarea către S.C. .X.S.A. a cantității de X to floarea soarelui.

În baza acestui contract, la data de 01.09.2006, S.C .X. S.R.L. a emis un numar de doua facturi, respectiv factura nr.X si factura nr.X in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei, reprezentând contravaloarea cantitatii de X to floarea soarelui. Din analiza documentelor privind receptia cantităților de floarea soarelui care fac obiectul facturilor mentionate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat ca, în fapt, cantitatea efectiv livrata de S.C. .X. S.R.L. si respectiv receptionata de S.C. .X. S.A. a fost de X to floarea soarelui.

De asemenea, s-a constatat ca la data de 21.12.2006, cu facturile nr.X si nr.X S.C. .X. S.R.L. a stornat integral facturile emise la data de 01.09.2006 si a emis factura numarul X pentru cantitatea efectiv livrata de X to, valoarea totala a acesteia fiind in suma de X lei, din care TVA in suma de X lei.

Totodată, la data de 13.03.2006, intre S.C. .X. S.R.L. Cetate in calitate de vânzator si S.C. .X.S.A. in calitate de cumpărător s-a incheiat Contractul de vânzare - cumparare cereale nr.X pentru cantitatea de X to grâu, X to rapiță si X to orz.

În baza acestui contract, la data de 28.06.2006, S.C. .X. S.R.L. a emis factura nr..X. in suma totala de .X. lei, din care TVA in suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea cantitatii de .X. to .X.. Din analiza documentelor privind receptia cantitatilor de .X. care fac obiectul facturii s-a constatat ca, de fapt, cantitatea efectiv livrata de S.C. .X. S.R.L. si, respectiv receptionata de S.C. .X.S.A. a fost de .X. to .X..

La data de 08.08.2006, prin factura nr..X. S.C. .X. S.R.L. a stornat integral factura emisă la data de 28.06.2006 si a facturat cantitatea efectiv livrata de .X. to, valoarea totala a acesteia fiind in suma de .X. lei, din care TVA in suma de .X. lei.

Având in vedere ca S.C. .X.S.A.:

- nu a receptionat efectiv cantitatea de 2.000 to floarea soarelui facturata initial in luna septembrie 2006 de catre S.C. .X. S.R.L., ci doar cantitatea de .X. to, rezulta ca pentru diferenta de .X. to nu a avut loc livrarea si nici transferul dreptului de proprietate asupra acesteia, neexistând posibilitatea ca S.C. .X.S.A. sa utilizeze aceasta cantitate in folosul operatiunilor sale taxabile;

- nu a receptionat efectiv cantitatea de .X. to .X. facturata initial in luna iunie 2006 de catre S.C. .X. S.R.L., ci doar cantitatea de .X. to, rezulta ca pentru diferenta de .X. to nu a avut loc livrarea si nici transferul dreptului de proprietate asupra acesteia, neexistând posibilitatea ca S.C. .X. S.A. sa utilizeze aceasta cantitate in folosul operatiunilor sale taxabile, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a majorat in mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată dedusă, astfel:

- cu suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei) pentru perioada 25.10.2006 - 25.01.2007;
- cu suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei) pentru perioada 25.07.2006 - 25.09.2006.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă din facturi fiscale în copie, organele de inspectie fiscala au constatat ca, în lunile mai 2006 si decembrie 2008, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei în baza a trei facturi fiscale in copie.

S-a constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată fără a justifica operațiunea cu exemplarul original al facturii sau al documentului reconstituit potrivit legii in vigoare pentru anul

2006, respectiv în baza unui duplicat al facturii pe care sa se mentioneze ca înlocuiește factura inițiala conform prevederilor legale în vigoare pentru anul 2008 și având în vedere că până la finalizarea inspecției fiscale societatea nu a prezentat documente reconstituite/duplicate pentru aceste facturi fiscale organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, s-a constatat că societatea a dedus în perioada noiembrie 2005-august 2008 taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, aferentă facturilor care nu aveau completate elementele minime prevăzute de lege: denumire incompletă, adresa incompletă, lipsa cod de înregistrare fiscală sau cod eronat de înregistrare fiscală.

Societatea nu a respectat prevederile art.145 alin.(8) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada noiembrie 2005 - decembrie 2006, respectiv prevederile art.146 alin.(1) lit.a din același act normativ în vigoare pentru perioada ianuarie 2007 - august 2008.

S-a constatat că societatea nu a procedat în timpul inspecției fiscale la corectarea documentelor în conformitate cu prevederile art.160 alin.(1) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada noiembrie 2005 - decembrie 2006, respectiv prevederile art.159 alin.2 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada ianuarie 2007-decembrie 2008, consecința fiscală fiind majorarea nejustificată pe perioada noiembrie 2005 -august 2008 a taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu suma de .X. lei.

6. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că, pe perioada august 2006 – martie 2007, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, din facturile fiscale emise de SC .X. .X. .X. SRL reprezentând servicii de selecție și recrutare personal destinate unor alte societăți, respectiv SC .X. SRL și SC .X. .X. SRL. Ca urmare, având în vedere că aceste servicii nu au fost achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale societății, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de .X. lei.

7. De asemenea, societatea a dedus, în perioada aprilie 2009 - februarie 2010, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturilor reprezentând contravaloarea **servicii consultanță emise de S.C. .X. .X. S.R.L. .X.** în baza contractelor nr..X./09.04.2009 și .X./10.08.2009.

Din analiza contractelor menționate în facturi s-a constatat că din suma totală de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere, suma de .X. lei reprezintă taxa

pe valoarea adaugata aferenta unor servicii care au ca beneficiar celelalte societati din Grup, nefiind destinata operatiunilor taxabile ale S.C. .X.S.A.

In luna ianuarie 2011, **S.C. .X.S.A. a procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei** și a emis facturi cu explicatia "servicii PWC conform contract .X./09.04.2009 si servicii PWC conform contract .X./10.08.2009" catre S.C. .X. S.A., S.C. .X. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.A..

Astfel, s-a constatat ca in mod eronat societatea si-a exercitat dreptul de deducere pentru intreaga suma de .X. lei in conditiile in care din aceasta suma doar suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei) era destinata utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

8. Totodată, in perioada decembrie 2008 - ianuarie 2010, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata în sumă de .X. lei din facturile emise de catre S.C. .X. S.A. reprezentând consultanta grup in baza contractului nr. .X. din data de 03.12.2008.

Din analiza contractului mentionat in facturile de mai sus, s-a constatat ca obiectul acestui contract constă în "evaluare organizationala destinata societatilor din Grup, respectiv: SC .X. S.A., S.C. .X. .X. S.A. si .X. .X. S.A.

În luna aprilie 2011 S.C. .X.S.A. a procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de .X. lei și a emis facturi având ca explicatii "contravaloare consultanta .X."

Ca urmare, in mod eronat societatea si-a exercitat dreptul de deducere pentru suma de .X. lei, in conditiile in care aceasta suma nu era destinata utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

9. Referitor la taxa pe valoarea adaugata dedusa aferenta facturilor "de avans" emise de catre S.C. .X. S.A. .X., s-a constatat că în perioada ianuarie 2006 - septembrie 2010, relatiile economice dintre S.C. .X.S.A. in calitate de cumparator si S.C. .X. S.A. in calitate de producator si vanzator, s-au încheiat contractele economice:

a. Contractul de vanzare-cumparare cereale si plante tehnice nr..X./10.02.2004, incheiat pentru perioada 2004 – 2007, si Actele aditionale nr.X/15.10.2004, nr.X/14.01.2005, nr.X/18.07.2005, nr.X/17.07.2006, nr. X/28.01.2008 si nr. X/29.01.2008, ce are ca obiect "*Vanzatorul se obliga sa vanda si cumparatorul se obliga sa cumpere pe perioada 2004 - 2007 productia de cereale si plante tehnice*", iar la cap III - Modalitatea de plata, art.3 din contract: "*Cumparatorul se obliga sa achite Vanzatorului contravaloarea cantitatii totale de cereale si plante tehnice integral, astfel:*
a) *Avans la contract, in limita posibilitatilor.*

b) Plata diferentei de bani pana la achitarea integrala se va efectua pe masura livrării."

Prin actul aditional nr.X/15.10.2004 partile au convenit

"Art. 3 Cumparatorul se obliga sa achite Vanzatorului contravaloarea cantitatii totale de cereale si plante tehnice integral, astfel:

a) Avans la contract, in limita posibilitatilor.

b) Plata diferentei de bani pana la achitarea integrala se va efectua pe masura livrării.

c) Pentru avansurile acordate vanzatorul va plati o dobanda calculata la nivelul mediu al dobanzii bancare.

Restul conditiilor din contract raman neschimbate."

b. Contractul de finantare a culturii de cereale si plante oleaginoase si vanzare-cumparare a productiei anului agricol 2008-2009 nr.X/22.08.2008, ce are ca obiect "Producatorul se obliga sa infiinteze culturi de cereale si plante oleaginoase pe suprafata totală de X ha iar productia marfa obtinuta de pe aceasta suprafata sa se vândă cumparatorului.

Cumparatorul se obliga sa finanteze producatorul cu suma minima de X Ron, la solicitarea acestuia, sume ce vor fi folosite exclusiv pentru infiintarea culturilor de cereale si plante oleaginoase si sa cumpere intreaga productie obtinuta de producator."

Art.5 prevede că:

"5.2. Finantarea se va acorda de finantator producatorului la solicitarea acestuia. Pentru sumele solicitate producatorul va intocmi facturi fiscale de avans ce vor fi achitate de cumparator in maxim 5 zile de la data solicitării.

5.3. Rambursarea avansurilor se va face pe masura posibilitatilor producatorului, prin intocmirea de facturi fiscale de restituire avans (cu sume in rosu) si achitarea acestora cu ordin de plata cumparatorului. Finantarea se va inchide la livrarea marfii catre cumparator.

5.4. Pentru sumele finantate, producatorul va achita cumparatorului o dobinda egala cu dobânda BNR ".

c. De asemenea, a fost încheiat Contractul de finantare a culturii de cereale si plante oleaginoase si vanzare-cumparare a productiei anului agricol 2009-2010 nr.X/04.09.2009, ce are ca obiect "Producatorul se obliga sa infiinteze culturi de cereale si plante oleaginoase pe suprafata totala de X ha iar productia marfa obtinuta de pe aceasta suprafata sa se vanda cumparatorului.

Cumparatorul se obliga sa finanteze producatorul cu suma minima de X lei, la solicitarea acestuia, sume ce vor fi folosite exclusiv pentru infiintarea culturilor de cereale si plante oleaginoase si sa cumpere intreaga productie obtinuta de producator."

Art. 5 din contract prevede:

"5.1 Finantatorul se obliga sa asigure producatorului in anul agricol 2009-2010, suma de X lei, suma pe care producatorul o va folosi pentru realizarea productiei.

5.2. Finantarea se va acorda de finantator producatorului la solicitarea acestuia. Pentru sumele solicitate producatorul va intocmi facturi fiscale de avans ce vor fi achitate de cumparator in max.5 zile de la data solicitarii.

5.3. Rambursarea avansurilor se va face pe masura posibilitatilor producatorului, prin intocmirea de facturi fiscale de restituire avans (cu sume in rosu) si achitarea acestora cu ordin de plata cumparatorului. Finantarea se va inchide la livrarea marfii catre cumparator.

5.4. Pentru sumele finantate, producatorul va achita cumparatorului o dobânda egala cu dobânda BNR ".

In baza acestor contracte, in perioada ianuarie 2006 - septembrie 2010, S.C. .X. S.A. a emis catre S.C. .X.S.A. facturi al caror obiect, conform mentiunilor inscrise in acestea, este reprezentat de "avansuri conform contract", in suma totala de X lei.

Aceste facturi au fost inregistrate in evidenta contabila a S.C. .X.S.A., iar taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma totala de X lei a fost inregistrata în evidenta contabilă.

S-a constatat că suma totala de X lei a fost achitata integral de catre S.C. .X.S.A., iar în perioada ianuarie 2006 - septembrie 2010 intreaga suma de X lei incasata de catre S.C. .X. S.A. în baza facturilor ce au înscrisă mențiunea "avans conform contract" și a fost restituita catre S.C. .X.S.A., prin intocmirea, de către SC .X. SA .X. de facturi cu sume in rosu, ce au înscrisă mențiunea "storno avans cf contract", taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora in suma totala de X lei, a fost inregistrata in rosu, fiind preluata in deconturile privind taxa pe valoarea adaugata.

Din analiza modului de plata de catre S.C. .X.S.A. a contravalorii facturilor intocmite de catre S.C. .X. S.A. organele de inspectie fiscala au constatat:

1. Pentru suma de X lei, S.C. .X.S.A. a indicat pe documentele de plata achitarea unor facturi reprezentând contravaloare produse agricole si nu facturi având ca specificatie "avans conform contract" pentru aceasta suma, respectiv s-au indicat la mentiuni, un numar de 4 facturi nr.X/31.12.2009, factura nr.X/19.07.2010, factura nr.X/27.07.2010 si factura nr.X/31.07.2010, facturi care poarta specificatia "porumb 2009" și "grâu productia 2010", din care facturile nr.X/19.07.2010, nr.X/27.07.2010 si nr.X/31.07.2010 au fost stornate, iar produsele agricole ce fac obiectul facturilor mentionate au fost lasate in custodia S.C. .X.S.A. În ceea ce privește factura nr.X/31.12.2009 s-a constatat că aceasta a fost achitată de S.C. .X. S.A. anterior datei de 15.06.2010.

Din explicatiile scrise date de D-nul X având calitatea de Director Economic la S.C. .X.S.A. rezulta ca *"Motivatia acestei treceri in pastrare a marfii expediate in luna iulie si august a constituit-o amanarea livrării in vederea emiterii de "Certificate de depozit" de catre .X., in calitate de depozitar, pentru .X., in calitate de deponent, in baza caror certificate, .X. a primit credit "primul siloz" necesar reluării procesului de productie pentru anul agricol 2010/2011."*

2. Pentru diferenta in suma de X lei, pe documentele de plata intocmite, S.C. .X.S.A. a indicat numarul facturilor emise de catre S.C. .X. S.A., facturi ce prezentau inscrisa mentiunea *"avans conform contract"*.

3. Din analiza specificatiilor inscrise in extrasele de cont prezentate de catre S.C. .X.S.A., s-au constatat urmatoarele :

3.1. pentru un numar de 6 facturi in suma totala de X lei pe extrasele de cont sunt indicate facturi care nu se regasesc inregistrate in evidenta contabila a S.C. .X. S.A. sau s-a specificat doar restituire avans fara a se indica un numar de factura, in evidenta contabila fiind inregistrate ca si *"restituiri de avansuri"*.

Din raspunsurile date de reprezentantul societății rezulta ca: *"Suma totala de X lei achitata de .X. catre .X. reprezinta restituiri de avans, inregistrate in evidenta contabila pe baza facturilor de "stomo avans cf. Contract" nu in baza explicatiilor din "Extrasul de cont" emis de banca" si ca aceste sume incasate de S.C. .X.S.A. s-au efectuat in baza prevederilor art.5 din contractul nr.X/04.09.2009.*

3.2. Din totalul sumei de X lei restituita de S.C. .X. S.A., organele de inspectie fiscala au constatat ca au existat facturi de restituire in aceeasi zi a sumelor care au fost platite de catre S.C. .X.S.A., ponderea in total plati restituiri fiind de 17%, suma totala a restituirilor in aceeasi zi cu ziua achitarii cu titlu de *"avans cf. contract"* de catre S.C. X S.A. .X. fiind de X lei.

4. Din verificarea conturilor bancare din care S.C. .X.S.A. a efectuat plata sumelor inscrise in facturile de restituire s-a constatat ca in majoritatea cazurilor restituirile se fac in alt cont bancar apartinand S.C. .X.S.A. decât cel din care s-au facut platile, in sensul ca o parte din platile inregistrate ca si *"plata de avans"* s-a facut din conturi de credit, restituirea efectuându-se in conturi curente deschise la alte unitati bancare.

Astfel, s-a constatat ca prin restituirea in aceeasi zi a sumelor care au fost platite de catre S.C. .X.S.A., nu au fost respectate prevederile art.2 din Contractul nr.X/22.08.2008 si din Contractul nr.X/04.09.2009, respectiv aceste sume nu au folosite exclusiv pentru înființarea culturilor de cereale si plante oleaginoase.

S-a constatat ca, în perioada ianuarie 2006 - septembrie 2010, S.C. .X. S.A. a incasat de la S.C. .X.S.A. suma de X lei si a emis facturi având ca specificatie *"avans conform contract"*, pentru aceasta suma. In aceeasi perioada S.C. .X. S.A. a restituit integral suma incasata de X lei si a emis

facturi cu sume in rosu avand ca specificatie "*storno avans*", sau "*restituire avans*".

Având in vedere prevederile art.134 alin.5 lit.b și art.134² alin.(2) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la verificarea existentei facturilor de livrare marfa de catre S.C. .X. S.A. in calitate de producator catre S.C. .X.S.A. si care sa corespunda sumelor platite in avans constatându-se că din valoarea totala a produselor agricole livrate de S.C. .X. S.A. in suma de X lei, S.C. .X.S.A. a achitat pana la data de 31.12.2010, suma totala de X lei, din care suma de X lei prin virament bancar si suma de X lei prin compensare cu sumele datorate de S.C. .X. S.A. catre S.C. .X.S.A., diferenta in suma de X lei ramânând in sold la data de 31.12.2010, ca marfa neachitata.

În concluzie s-a constatat că:

- suma totala a platilor efectuate de catre S.C. .X.S.A. cu explicatia ca ar reprezenta avansuri acordate in perioada ianuarie 2006 - septembrie 2010 a fost de X lei; .
- suma totala a incasarilor inregistrate de catre S.C. .X.S.A. cu explicatia ca ar reprezenta restituiri de avansuri acordate in perioada ianuarie 2006 - septembrie 2010 a fost de X lei, astfel incat la data de 30.09.2010, soldul contului 409 analitic .X. este zero;
- valoarea totala a produselor agricole achizitionate de la S.C. .X. S.A. din perioada ianuarie 2006 - decembrie 2010, a fost in suma de X lei;
- valoarea totala a produselor agricole achitate de S.C. .X.S.A. pana la data de 31.12.2010, este in suma de X lei, diferenta in suma de X lei ramanand in sold la data de 31.12.2010, ca marfa neachitata.

S-a constatat ca, sumele incasate de S.C. .X. S.A. de la S.C. .X. S.A. in perioada ianuarie 2006 - septembrie 2010, cu titlul de "*avansuri*" nu sunt destinate achitarii partiale sau integrale a contravalorii produselor agricole, in sensul prevederilor art.134 alin.5 lit.b, respectiv art.134² alin.(2) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucât aceste incasari nu au fost urmate de livrari de produse agricole, ci au fost restituite integral.

Livrările de produse agricole efectuate in aceasta perioada de S.C. .X. S.A. catre S.C. .X.S.A., nu au legatura cu sumele platite de S.C. .X.S.A. cu titlul de "*avansuri*", intrucât livrarile de produse agricole au fost achitate separat de S.C. .X.S.A..

In ceea ce priveste facturile emise de S.C. .X. S.A. catre S.C. .X.S.A. reprezentand "*stornare avans*" sau "*restituire avans*", organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste facturi nu respecta prevederile pct.61 alin.1 și pct.69 (3), (4) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la regularizarea facturilor emise de furnizori pentru avansuri.

Toate sumele platite cu titlu de avansuri de catre S.C. .X.S.A., restituite integral de catre S.C. .X. S.A., sumele fiind si purtatoare de dobânzi (facturate de S.C. .X.S.A. catre S.C. .X. S.A.), reprezinta in fapt acordarea de împrumuturi unei societati comerciale (S.C. .X. S.A.) de catre persoana juridica S.C. .X.S.A. fiind o operatiune asimilata celor bancare si urmeaza regimul acestora din punct de vedere al TV A.

Organele de inspectie fiscala au constatat că dreptul de deducere a TVA ia nastere la momentul exigibilitatii taxei, actele normative reglementând conditiile de exigibilitate pentru avansuri in functie de exigibilitatea anticipata faptului generator, respectiv de incasarea acestora si de finalizarea acestora printr-o livrare de bunuri.

Însă, sumele achitate de S.C. .X.S.A. si incasate de S.C. .X. S.A. cu specificatia de "*avansuri*", nu au fost finalizate prin livrari de bunuri, ci prin restituiri a acestor sume, iar pentru livrarile de produse agricole din aceasta perioada s-au efectuat plati separate, conform mentiunilor inscrise pe ordinele de plata.

Ca urmare, s-a constatat că, din punct de vedere economic, platile efectuate de S.C. .X.S.A. nu au fost efectuate in vederea respectarii conventiilor dintre aceasta si S.C. .X. S.A. privind livrarile de produse agricole si termenelor dinainte stabilite, urmând ca la livrarea finala să se efectueze regularizarea atât a sumelor platite, cât si a taxei pe valoarea adaugata, conform prevederilor mentionate anterior, referitoare la regularizarea facturilor emise de furnizori pentru avansuri.

Sumele achitate de S.C. .X.S.A. si incasate de S.C. .X. S.A. nu reprezinta avansuri platite/incasate inainte de o livrare de bunuri, ci reprezinta imprumuturi acordate care sunt operatiuni scutite de taxa in conformitate cu prevederile art.141 alin.2 lit.c pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.141 alin.2 lit.a) pct.1 din acelasi act normativ incepând cu data de 01.01.2007.

Aceste imprumuturi au fost acordate "*in functie de necesitatile de finantare*", au fost restituite integral intrucât ".X. a avut posibilitati financiare" si in consecinta au substanta economica de finantare a productiei si nu de plata in avans efectuata inainte de livrarea de bunuri.

De asemenea, ca urmare a solicitarii unui control incrucisat la SC .X. SA, organele de inspectie fiscala din cadrul DGFP .X., au constatat: In perioada februarie - septembrie 2010, dar si anterior acestei perioade, S.C. .X. S.A. a incasat prin banca sume cu ajutorul carora societatea a infiintat culturi de cereale si plante oleaginoase si pentru care a emis catre S.C. .X.S.A. facturi in care este inscrisa mentiunea "*avans conform contract*". Concomitent, S.C. .X. S.A. restituie prin banca sume incasate cu titlu de avans, astfel încât la data de 30.09.2010 contul 419 nu mai prezinta sold. Rezulta ca sumele incasate de S.C. .X. S.A. de la S.C. .X.S.A. nu sunt destinate achitarii partiale sau integrale a contravalorii produselor agricole.

Livrarile de produse agricole au fost efectuate mai târziu, când sumele platite de SC .X.S.A. cu titlul de "avansuri" au fost restituite integral de S.C. .X. S.A..

Având în vedere constatările organelor de inspectie fiscala, dar și cele precizate de DGFP .X., rezulta ca societatea nu avea drept de deducere a TVA aferenta facturilor emise purtând mentiunea de "avans cf. contract", intrucât nu a avut loc o operatiune economica de livrare în sensul TVA, în conformitate cu prevederile art.126 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

10. Referitor la taxa pe valoarea adaugata dedusa aferenta facturilor "de avans" emise de catre S.C. .X. .X. S.A, s-a constatat că în perioada noiembrie 2005 - decembrie 2010, relatiile economice dintre S.C. .X.S.A. în calitate de cumparator și S.C. .X. .X. S.A. în calitate de producator și vânzator, s-au desfasurat în baza contractelor economice:

a. Contractul de vanzare-cumparare cereale și plante tehnice nr.X/13.02.2004 încheiat pentru perioada 2004 - 2007 și Actele aditionale nr.X/03.01.2005, nr.X/19.07.2005, nr.X/21.07.2006, nr.X/28.06.2007 și nr.X/04.02.2008.

Conform art. 2 din contract: "*Vanzatorul se obliga sa vânda și cumparatorul se obliga sa cumpere pe perioada 2004 - 2007 productia de cereale și plante tehnice* "

Conform cap. III - Modalitatea de plata, art. 3 din contract: "*Cumparatorul se obliga sa achite Vanzatorului contravaloarea produselor contractate pe masura livrării.*"

b.Contractul de finantare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vanzare-cumparare a productiei anului agricol 2008-2009 nr.X/25.08.2008, ce are ca obiect "*Producatorul se obliga sa întiinteze culturi de cereale și plante oleaginoase pe suprafata totala de X ha iar productia marfa obtinuta de pe aceasta suprafata sa se vânda cumparatorului.*

Cumparatorul se obliga sa finanteze producatorul cu suma minima de X lei, la solicitarea acestuia, sume ce vor' fi folosite exclusiv pentru infiintarea culturilor de cereale și plante oleaginoase și sa cumpere întreaga productie obtinuta de producator."

Art.5 "*Sume de finantat*" din contract, precizeaza urmatoarele : .

" 5.1 *Finantatorul se obliga sa asigure producatorului în anul agricol 2008-2009, suma de X lei, suma pe care producatorul o va folosi pentru realizarea productiei.*

5.2. *Finantarea se va acorda de finantator producatorului la solicitarea acestuia. Pentru sumele solicitate producatorul va întocmi facturi fiscale de avans ce vor fi achitate de cumparator în max.5 zile de la data solicitării.*

5.3. *Rambursarea avansurilor se va face pe masura posibilitatilor producatorului, prin întocmirea de facturi fiscale de restituire avans (cu sume*

in rosu) si achitarea acestora cu ordin de plata, cumparatorului. Finantarea se va inchide la livrarea marfii catre cumparator.

5.4. Pentru sumele finantate, producatorul va achita cumparatorului o dobânda egala cu dobânda de politica monetara a BNR

c. Contractul de finantare a culturii de cereale si plante oleaginoase si vânzare-cumpărare a productiei anului agricol 2009-2010 nr..X./07.08.2009 si Actul additional nr.1 din data de 30.09.2010 (prin care se majoreaza pretul produselor agricole contractate), ce are ca obiect: "Producatorul se obliga sa infiinteze culturi de cereale si plante oleaginoase pe suprafata totala de X ha iar productia marfa obtinuta de pe aceasta suprafata sa se vanda cumparatorului.

*Cumparatorul se obliga sa finanteze producatorul cu suma minima de X lei, la solicitarea acestuia, sume ce vor fi folosite **exclusiv** pentru infiintarea culturilor de cereale si plante oleaginoase si sa cumpere intreaga productie obtinuta de producator."*

Art. 5 "Sume de finantat" din contractul mai sus amintit, precizeaza urmatoarele :

" 5.1 Finantatorul se obliga sa asigure producatorului in anul agricol 2009-2010, suma de X lei, suma pe care producatorul o va folosi pentru realizarea productiei.

5.2. Finantarea se va acorda de finantator producatorului la solicitarea acestuia. Pentru sumele solicitate producatorul va intocmi facturi fiscale de avans ce vor fi achitate de cumparator in max.5 zile de la data solicitarii.

5.3. Rambursarea avansurilor se va face pe masura posibilitatilor producatorului, prin intocmirea de facturi fiscale de restituire avans (cu sume in rosu) si achitarea acestora cu ordin de plata cumparatorului. Finantarea se va inchide la livrarea marfii catre cumparator.

5.4. Pentru sumele finantate, producatorul va achita cumparatorului o dobânda egala cu dobânda de politica monetara a BNR"

În baza acestor contracte S.C. .X. .X. S.A., a emis facturi cu mențiunea "*avansuri conform contract*", in suma totala de X lei ce au fost inregistrate in evidenta contabila a S.C. .X.S.A., iar taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma totala de X lei a fost inregistrata in deconturile privind taxa pe valoarea adaugata. S-a constatat ca suma totala de X lei a fost achitata integral de catre S.C. .X.S.A și a fost incasata de catre S.C. .X. .X. S.A. fiind restituită catre S.C. .X.S.A.. În acest sens, S.C. .X. .X. S.A. a emis facturi în roșu, cu mențiunea "*storno avans cf contract*", aceste facturi fiind inregistrate in evidenta contabila a S.C. .X. S.A., iar taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora in suma totala de X lei, a fost inregistrata in rosu, fiind preluata in deconturile privind taxa pe valoarea adaugata.

Din analiza modului de plata de catre S.C. .X.S.A. a contravalorii facturilor intocmite de catre S.C. .X. .X. S.A. având ca obiect mentiunea "*avans conform contract*" in suma totala de X lei si a modului cum au fost restituite aceste sume s-a constatat că au existat cazuri de restituire in aceeasi zi a sumelor care au fost platite de catre S.C. .X.S.A. Astfel, prin restituirea in aceeasi zi a sumelor care au fost achitate de catre S.C. .X.S.A., nu au fost respectate prevederile din contractele încheiate sumele nefiind folosite exclusiv pentru infiintarea culturilor de cereale si plante oleaginoase.

Având in vedere prevederile art.134 alin.5 lit.b, respectiv art.134² alin.(2) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la verificarea existentei facturilor de livrare marfa de catre S.C. .X. .X. S.A. in calitate de producator catre S.C. .X.S.A. constatându-se ca in perioada supusa inspectiei, S.C. .X. .X. S.A. in calitate de producator a livrat catre S.C. .X.S.A. in calitate de cumparator, produse agricole in valoare totala de X lei. S.C. .X.S.A. a achitat pana la data de 31.12.2010, suma totala de X lei prin virament bancar, diferenta in suma de X lei ramânând in sold la data de 31.12.2010, ca marfa neachitata. Livrarile de produse agricole efectuate in aceasta perioada de S.C. .X. .X. S.A. catre S.C. .X.S.A., nu au legatura cu sumele platite de S.C. .X.S.A. cu titlul de "avansuri", intrucât livrarile de produse agricole au fost achitate separat.

S-a constatat că sumele platite cu titlu de avansuri de catre S.C. .X.S.A., restituite integral de catre S.C. .X. .X. SA sunt purtătoare de dobanzi și reprezinta in fapt acordarea de imprumuturi unei societati comerciale (S.C. .X. .X. S.A.) de catre persoana juridica S.C. .X.S.A., fiind o operatiune asimilata celor bancare care este scutită de TVA.

Fata de cele prezentate rezulta ca din punct de vedere economic platile efectuate de S.C. .X.S.A. nu au fost efectuate in vederea respectarii conventiilor dintre aceasta si S.C. .X. .X. S.A. privind livrarile de produse agricole si termenelor dinainte stabilite, urmand ca la livrarea finala sa se efectueze regularizarea atât a sumelor platite, cât si a taxei pe valoarea adaugata, conform prevederilor legale referitoare la regularizarea facturilor emise de furnizori pentru avansuri, iar sumele achitate de S.C. .X.S.A. si incasate de S.C. .X. .X. S.A. nu reprezinta avansuri platite/incasate inainte de o livrare de bunuri, ci reprezinta împrumuturi acordate, pentru care S.C. .X.S.A., in calitate de finantator a perceput dobânda.

Față de cele de mai sus, rezultă ca societatea nu avea drept de deducere a TVA aferenta facturilor emise purtând mențiunea de "*avans cf. contract*", intrucât nu a avut loc o operatiune economica de livrare in sensul TVA in conformitate cu prevederile art.126 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

11. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată dedusă din facturile de avans emise de către S.C. .X. S.A., s-a constatat că în perioada noiembrie 2005 - decembrie 2010, relațiile economice dintre S.C. .X.S.A. în calitate de cumparator și S.C. .X. S.A. în calitate de producător și vânzător, s-au desfășurat în baza contractelor economice:

a. Contractul de vânzare-cumpărare cereale și plante tehnice nr.X/26.02.2004 încheiat pentru perioada 2004 - 2008 și Actele adiționale nr.X/19.06.2005, nr.X/15.03.2005, nr.X/25.01.2006, nr.X/30.06.2006, nr.X/20.07.2006, nr.X/10.01.2007, nr.X/01.06.2007 și nr. X/20.06.2007, ce are ca obiect *"Vanzatorul se obliga sa vanda si cumparatorul se obliga sa cumpere pe perioada 2004 - 2008 productia de cereale si plante tehnice"*

În ceea ce privește Modalitatea de plată, art. 3 din contract prevede: *"Cumparatorul se obliga sa achite Vanzatorului contravaloarea cantitatii totale de cereale si plante tehnice integral, astfel:*

a) Avans la contract, in limita posibilitatilor.

b) Plata diferentei de bani pana la achitarea integrala se va efectua pe masura livrării.

Art. 4 Plata se va efectua cu OP sau fila CEC."

b. Contractul de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vânzare-cumpărare a producției anului agricol 2008-2009 nr.X/26.08.2008, ce are ca obiect: *"Producatorul se obliga sa infiinteze culturi de cereale si plante oleaginoase pe suprafata totala de X ha iar productia marfa obtinuta de pe aceasta suprafata sa se vanda cumparatorului. Cumparatorul se obliga sa finanteze producatorul cu suma minima de .X. lei, la solicitarea acestuia, sume ce vor fi folosite exclusiv pentru infiintarea culturilor de cereale si plante oleaginoase si sa cumpere intreaga productie obtinuta de producator."*

Art. 5 "Sume de finanțat" din contractul precizat prevede:

"[...] 5.2. Finanțarea se va acorda de finanțator producatorului la solicitarea acestuia. Pentru sumele solicitate producatorul va intocmi facturi fiscale de avans ce vor fi achitate de cumparator in max.5 zile de la data solicitării.

5.3. Rambursarea avansurilor se va face pe masura posibilitatilor producatorului, prin intocmirea de facturi fiscale de restituire avans (cu sume in rosu) si achitarea acestora cu ordin de plata, cumparatorului. Finanțarea se va inchide la livrarea marfii catre cumparator.

5.4. Pentru sumele finanțate, producatorul va achita cumparatorului o dobînda egala cu dobînda de politica monetara a BNR

c. Contractul de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vânzare-cumpărare a producției anului agricol 2009-2010 nr..X./07.08.2009 și Actul adițional nr.I din data de 30.09.2010, având ca obiect *"Producatorul se obliga sa infiinteze culturi de cereale si plante oleaginoase pe suprafata totala X ha iar productia marfa obtinuta de pe aceasta suprafata sa se vanda cumparatorului. Cumparatorul se obliga sa*

*finanteze producatorul cu suma minima de .X. lei, la solicitarea acestuia, sume ce vor fi folosite **exclusiv** pentru infiintarea culturilor de cereale si plante oleaginoase si sa cumpere intreaga productie obtinuta de producator."*

Art.5 "Sume de finantat" din contractul mai sus amintit, precizeaza urmatoarele:

"5.2. Finantarea se va acorda de finantator producatorului la solicitarea acestuia. Pentru sumele solicitate producatorul va intocmi facturi fiscale de avans ce vor fi achitate de cumparator in max.5 zile de la data solicitarii.

5.3. Rambursarea avansurilor se va face pe masura posibilitatilor producatorului, prin intocmirea de facturi fiscale de restituire avans (cu sume in rosu) si achitarea acestora cu ordin de plata, cumparatorului. Finantarea se va inchide la livrarea marfii catre cumparator.

5.4. Pentru sumele finantate, producatorul va achita cumparatorului o dobinda egala cu dobânda de politica monetara a BNR

S-a constatat că în baza Contractului nr..X./07.08.2009, în luna mai 2010, SC .X. SA a emis către SC .X.SA factura nr..X./31.05.2010 in suma totala de .X. lei din care TVA in suma de .X. lei, reprezentand "Avans cf. contract ". Factura a fost înregistrata in evidenta contabila a S.C. .X.S.A. ca si "*factura de avans*", iar societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA fiind preluata in decontul privind TVA pe luna mai 2010. **S-a constatat ca pentru aceasta factura S.C. .X.S.A. nu a efectuat nicio plata in perioada verificata.**

S-a constatat că în luna august 2010, S.C. .X. S.A. a emis catre S.C. .X. .X. S.A. factura nr..X./30.08.2010 in suma totala de -.X. lei, din care TVA in suma de -.X. lei, reprezentand "*Storno factura nr..X./31.05.2011*", **fara a fi efectuata nici un fel de restituire de sume catre S.C. .X.S.A..** Societatea a inregistrat aceasta factura de stornare in evidenta contabila si decontul privind TVA aferente lunii august 2010.

Astfel, s-a constatat ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta unei "*facturi de avans*" fara ca "*avansul*" sa fie achitat, iar conform prevederilor art.134¹ alin.1, respectiv art.134² alin.1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilitatii taxei, iar in cazul avansurilor exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata este anticipată faptului generator si intervine la data incasării avansului, prin avans înțelegându-se plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor efectuată inaintea livrării.

Întrucât societatea nu a achitat facturile cu mențiunea avans primite de la S.C. .X. S.A., societatea nu se incadreaza la exceptiile prevazute de lege privind exigibilitatea TVA care este anticipata faptului generator numai in conditiile in care avansul este si achitat efectiv. In aceste conditii S.C. .X.S.A. nu avea dreptul de deducere a TVA in suma de .X. lei, in perioada mai-

august 2010, intrucât in aceasta perioada nu a intervenit nici faptul generator, nici exigibilitatea anticipata faptului generator, intrucat societatea nu a efectuat plata avansului.

De asemenea, în baza contractelor mentionate anterior, in perioada ianuarie 2006-decembrie 2010, S.C. .X. S.A. a emis catre S.C. .X.S.A. facturi al caror obiect, conform mentiunilor inscrise in acestea, este reprezentat de "*avansuri conform contract*", in suma totala de .X. lei. Aceste facturi au fost inregistrate in evidenta contabila a S.C: .X.S.A., iar taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma totala de .X. lei a fost inregistrata in deconturile privind taxa pe valoarea adaugata. S-a constatat că suma totala de .X. lei a fost achitata integral de catre S.C. .X.S.A., mai puțin suma de suma de .X. lei reprezentând contravaloarea facturii nr..X./31.05.2011.

Totodată, s-a constatat ca in perioada ianuarie 2006 - decembrie 2010 intreaga suma de .X. lei incasata de catre S.C. .X. S.A. si reprezentând facturi emise de S.C. .X. S.A., reprezentând "*avans conform contract*", a fost restituita catre S.C. .X.S.A fiind întocmite facturi cu sume in rosu "*storno avans cf contract*". Aceste facturi au fost inregistrate cu sume in rosu, in evidenta contabila a S.C. .X.S.A., iar taxa pe valoarea adaugata aferenta acestora in suma totala de .X. lei, a fost inregistrata in rosu in deconturile privind taxa pe valoarea adaugata.

Ca și în cazul SC .X. SA s-a constatat ca au existat cazuri de restituire in aceeasi zi a sumelor care fusesera platite de catre S.C. .X.S.A., astfel că prin restituirea in aceeasi zi a sumelor care au achitate de catre S.C. .X.S.A., nu au fost respectate prevederile din nr..X./26.02.2004, Contractul nr..X..08.2008 și Contractul nr..X./07.08.2009, sumele nefiind folosite exclusiv pentru realizarea producției agricole și infiintarea culturilor de cereale si plante oleaginoase.

Ca urmare, s-a constatat ca, in perioada ianuarie 2006 - decembrie 2010, S.C. .X. S.A. a incasat de la S.C. .X.S.A. suma de .X. lei si a emis facturi având ca specificatie "*avans conform contract*", pentru aceasta suma, în aceeasi perioada S.C. .X. S.A. a restituit integral suma incasata si a emis facturi cu sume in rosu avand ca specificatie "*storno avans*", sau "*restituire avans*". Potrivit prevederilor art.134 alin.5 lit.b, respectiv art.134² alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, s-a procedat la verificarea existentei facturilor de livrare marfa de catre S.C. .X. S.A. in calitate de producator catre S.C. .X.S.A. si care sa corespunda sumelor achitate in avans, rezultând produse agricole livrate in valoare totala de .X. lei, S.C. .X.S.A. achitând până la data de 31.12.2010 suma de .X. lei prin virament bancar, diferenta in suma de .X. lei rămânând in sold la data de 31.12.2010, ca marfa neachitata. În perioada 01.01.2011-17.05.2011, S.C. .X.S.A. a mai efectuat plati prin virament bancar in suma de .X. lei, in contul soldului neachitat la data de 31.12.2010.

Astfel, s-a constatat ca sumele incasate de S.C. .X. S.A. de la S.C. .X. S.A. in perioada ianuarie 2006 - decembrie 2010, cu titlul de "avansuri" nu sunt destinate achitarii partiale sau integrale a contravalorii produselor agricole întrucât aceste incasări nu au fost urmate de livrari de produse agricole, ci au fost restituite integral, iar prevederile legale reglementează pentru avansuri exigibilitatea anticipată faptului generator, respectiv intervine la încasarea acestora și finalizarea acestora printr-o livrare de bunuri.

Aceste facturi nu au legatura cu livrarile de produse agricole, ci au fost intocmite pentru restituirea sumelor primite in avans fiind si purtatoare de dobânzi și care reprezinta de fapt, acordarea de împrumuturi unei societati comerciale (S.C. .X. S.A.) de catre persoana juridica S.C. .X.S.A., operatiune asimilata celor bancare care sunt operatiuni scutite de taxa in conformitate cu prevederile art.141 alin.2 lit.c pct.1, respectiv art.141 alin.2 lit.a) pct.I din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, având in vedere cele constatate rezulta ca societatea nu avea drept de deducere a TVA aferenta facturilor emise purtând mentiunea de "avans cf. contract", întrucât nu a avut loc o operatiune economica de livrare in sensul TVA, in conformitate cu prevederile art.126 alin.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

12. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată, organele de inspectie fiscală au constatat că in perioada ianuarie 2006 - noiembrie 2007, S.C. .X.S.A. a emis catre diversi beneficiari un numar de 14 facturi in suma totala de .X. lei, din care TVA in suma de .X. lei reprezentând contravaloare produse agricole. Aceste facturi nu au fost inscrise la momentul intocmirii lor in jurnalele de vânzări și in deconturile privind taxa pe valoarea adaugata, TVA aferenta acestor facturi fiind inregistrata in evidenta contabila a societatii in contul 4428 - "TVA neexigibila".

Ulterior, societatea a revenit asupra inregistrarii contabile initiale și a procedat la colectarea TVA si inscrierea acesteia in jurnalele de vânzari si deconturile de TVA.

Ca urmare, s-a constatat că societatea a diminuat în mod nejustificat taxa pe valoarea adaugata colectata pe perioda cuprinsa intre momentul emiterii facturii de livrare si momentul in care a corectat înregistrarea prin inscrierea taxei in contul 4427 "TVA colectata", in jurnalul de vânzari si în decontul privind TVA, fiind astfel calculate majorări de întârziere.

13. În ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata de plata, organele de inspectie fiscală au constatat că în perioada noiembrie 2005 - decembrie 2010, societatea a realizat taxa pe valoarea adaugata de plata in suma totala de X lei din care a platit suma de .X. lei, diferenta in suma de X

lei, fiind compensata cu soldul sumei negative a TVA pentru care nu s-a solicitat rambursarea.

14. Referitor la taxa pe valoarea adaugata de rambursat, s-a constatat că în perioada noiembrie 2005 - decembrie 2010, societatea a realizat taxa pe valoarea adaugata de rambursat in suma totala de X lei, din care suma de X lei, a fost restituita, suma de X lei a fost compensata cu alte obligatii de plata catre bugetul general consolidat, diferenta in suma de X lei fiind compensata cu TVA de plata.

Conform decontului de taxa pe valoarea adaugata intocmit pentru luna Decembrie 2010, societatea a inregistrat la data de 31.12.2010, un sold al sumei negative de TVA de X lei.

Urmarea inspectiei fiscale, s-a stabilit suplimentar pentru perioada noiembrie 2005 - decembrie 2010, taxa pe valoarea adaugata in suma totala de .X. lei, astfel incat la data de 31.12.2010, societatea a înregistrat un sold al sumei negative a TVA in suma de X lei (X lei - .X. lei).

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile organelor de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

1. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

- .X. lei **taxa pe valoarea adaugata ;**
- X lei **majorări/penalități de întârziere aferente TVA**, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestatiilor se poate pronunța asupra măsurii de neacordare de către organele de inspecție fiscală a dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de închiriere bunuri imobile, scutite fără drept de deducere, facturate contestatoarei în perioada noiembrie 2005 – noiembrie 2006, în condițiile în care societatea nu a prezentat notificări care să justifice aplicarea regimului de taxare a acestei operațiuni.

Perioada verificată : noiembrie 2005 – noiembrie 2006

În fapt, pe perioada noiembrie 2005 – noiembrie 2006 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza a 34 de facturi fiscale emise de S.C. .X. .X. S.A., S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.A. si S.C. .X. .X. S.A. pentru operațiuni de închiriere imobile pentru care nu au fost prezentate notificări pentru justificarea dreptului de deducere a taxei.

Potrivit prevederilor art.141 alin.2 lit.k) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și pct.42 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 au constatat că acestea operațiuni sunt scutite și întrucât nu au fost prezentate notificări care să facă dovada opțiunii taxării operațiunilor de închiriere societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Contestatoarea arată că a îndeplinit condițiile legale privind justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, că potrivit prevederilor legale obligația depunerii unei notificări la autoritățile fiscale îi revine exclusiv furnizorului de servicii, beneficiarul acestor servicii neavând nicio formalitate de îndeplinit în acest sens, iar organele de inspecție fiscală aveau obligația ca, în conformitate cu pct.40 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, să dispună stornarea facturilor pentru chirii emise de furnizori și emiterea unor noi facturi în regim de scutire.

De asemenea, societatea susține că existența sau inexistența notificărilor nu produce niciun prejudiciu bugetului de stat în condițiile în care terții proprietari ai spațiilor închiriate au achitat taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni, astfel încât și-au exercitat în mod explicit dreptul de opțiune privind aplicarea regimului de taxare.

În drept, potrivit art.141 alin.(2) lit.k) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

k) arendarea, concesiunea și închirierea 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. serviciile de parcare a vehiculelor;

3. închirierea utilajelor și a mașinilor fixate în bunurile imobile;

4. închirierea seifurilor;

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

Potrivit pct.42 alin.3 și pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“(3) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pot opta pentru aplicarea regimului de taxare pentru orice operațiune prevăzută la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal. Opțiunea de aplicare a regimului de taxare se notifică organelor fiscale teritoriale pe

formularul prevăzut în anexa nr. X la prezentele norme metodologice și se aplică de la data înscrisă în notificare. În situația în care numai o parte dintr-un imobil este utilizată pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. k) din Codul fiscal și se optează pentru taxarea acestora, în notificarea transmisă organului fiscal se va înscrie în procente partea din imobil destinată acestor operațiuni.[...]

44. Scutirile de taxă pe valoarea adăugată prevăzute de art. 141 din Codul fiscal sunt obligatorii, cu excepția operațiunilor prevăzute la art.141 alin.(2) lit.k) din Codul fiscal pentru care art.141 alin.(3) din Codul fiscal prevede dreptul de opțiune pentru aplicarea regimului de taxare. Scutirile de taxă pe valoarea adăugată se aplică livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii realizate de orice persoană impozabilă. Dacă o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a facturat în mod eronat cu taxa pe valoarea adăugată livrări de bunuri și/sau prestații de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată către beneficiari care au sediul activității economice sau un sediu permanent ori, în lipsa acestuia, domiciliul sau reședința obișnuită în România, este obligată să storneze facturile emise. **Beneficiarii unor astfel de operațiuni nu au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, aplicată în mod eronat pentru o operațiune scutită; aceștia trebuie să solicite furnizorului/prestatorului stornarea facturii cu taxa pe valoarea adăugată și emiterea unei noi facturi fără taxa pe valoarea adăugată.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că închirierea este o operațiune scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar în cazul în care se optează pentru taxarea acestei operațiuni, persoanele impozabile respectiv prestatorii trebuie să depună o notificare în acest sens la organul fiscal teritorial, taxarea operațiunii aplicându-se potrivit prevederilor legale în vigoare pe perioada 2005 – 2006, de la data înscrisă în notificare. De asemenea, dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat cu taxă pe valoarea adăugată prestații de servicii scutite conform art.141 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este obligată să storneze facturile emise. Beneficiarii unor astfel de operațiuni trebuie să solicite prestatorului stornarea facturii cu taxă și emiterea unei noi facturi fără taxă.

Potrivit celor constatate se reține că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societatea contestatoare în baza facturilor fiscale emise de locatorii S.C. .X. .X. S.A., S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.A. nu a prezentat organelor de inspecție fiscală notificări pentru taxarea operațiunilor de închiriere ce au fost facturate cu taxa pe valoarea adăugată.

Se reține și faptul că, potrivit prevederilor legale, până la data de 01.01.2008, legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorului care a dat spre închiriere bunuri imobile de a transmite clientului o copie de pe notificarea privind opțiunea de taxare.

Prin urmare, beneficiarul respectivelor operațiuni nu avea posibilitatea să verifice dacă prestatorul serviciilor de închiriere și-a îndeplinit sau nu obligațiile formale privind exercitarea opțiunii de taxare a operațiunilor menționate anterior.

Exercitarea unui drept presupune existența acestuia condiționată de respectarea prevederilor legale, în cazul în speță dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere nu numai prin deținerea unei facturi, care trebuie să conțină toate informațiile prevăzute de legea fiscală, și în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată, **ci și prin existența unei notificări depuse de către prestator, care certifică faptul că dreptul de deducere există**, taxa pe valoarea adăugată fiind înscrisă în mod legal de prestator în factura emisă și acceptată de către beneficiar.

În același sens este și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA, exprimat într-o speță similară prin adresa nr.X/08.01.2010, aflat la dosarul cauzei, prin care se precizează că „ [...] până la data de 1 ianuarie 2008, legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorului care a dat spre închiriere/leasing bunuri imobile de a transmite clientului său o copie de pe notificarea privind opțiunea de taxare. [...] În aceste condiții, pornind de la premisa că beneficiarii serviciilor în cauză au acționat cu bună credință, opinăm că aceștia își puteau exercita dreptul de deducere aferent acestor operațiuni, în condițiile prevăzute de lege, chiar dacă nu dețineau o copie de pe notificarea opțiunii de taxare”.

Întrucât legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată nu prevedea în perioada 2005 - 2006 obligativitatea prestatorului de a transmite clientului său o copie de pe notificarea privind opțiunea de taxare dar prevedea în mod expres necesitatea existenței unei notificări pentru ca închirierea, care este o operațiune scutită, să poată fi facturată cu taxa pe valoarea adăugată, iar beneficiarul să își poată exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală trebuiau să verifice dacă prestatorii de servicii și-au exprimat opțiunea de taxare a închirierii prin depunerea unor notificări.

De asemenea, reține că din Nota explicativă dată de Ionescu Ioan în calitate de Director economic al societății rezultă că „La momentul înregistrării și deducerii taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile prezentate [...] SC

.X.SA nu a fost în posesia notificării depusă la organele fiscale privind opțiunea de aplicare a regimului de taxare”, fără să se menționeze dacă locatorii au depus sau nu notificări pentru operațiunile de închiriere la organele fiscale.

Astfel, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“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” coroborate cu alin.3¹ al aceluiași articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: **“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”**, și se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **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 reanalizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de închiriere, respectiv dacă au fost depuse de către S.C. .X. .X. S.A., S.C. .X. S.A., S.C. .X. S.A. și S.C. .X. .X. S.A. notificări, dacă aceste notificări sunt valabile, în condițiile legii, pentru taxarea operațiunilor de închiriere facturate în perioada noiembrie 2005 – noiembrie 2006, având în vedere că legislația în domeniul TVA nu prevedea obligativitatea prestatorilor de a transmite clientului o copie a notificării.

Ca o consecință, potrivit principiului de drept conform căruia „accesoriul urmează principalul” se va desființa Decizia de impunere nr.F-MC .X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **și pentru suma de X lei reprezentând majorări/penalități de întârziere aferente TVA.**

2. Referitor la suma de X lei, reprezentând:

-.X. lei taxa pe valoarea adăugată ;

-X lei majorări/penalități de întârziere aferente TVA

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de asistență

juridică în condițiile în care nu s-au prezentat documente care să justifice că aceste servicii au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

Perioada verificată : noiembrie 2005 –decembrie 2010.

În fapt, în perioada verificată societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dintr-un număr de X de facturi fiscale emise de Societatea Civila de Avocati .X. si Asociatii, respectiv Societatea Civila de Avocati .X. & Asociatii (ca urmare a schimbării denumirii societății civile de avocați conform Deciziei nr.X/15.11.2007 a Baroului .X.), reprezentând contravaloare servicii de asistență juridica, în baza Contractului de asistență juridică nr..X./25.01.2004.

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte natura serviciilor și dacă acestea au fost prestate pentru toate societățile din cadrului grupului sau numai pentru societatea contestatoare, în condițiile în care pentru litigiile apărute serviciile au fost facturate separat, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a justificat cu documente dacă serviciile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății și pe cale de consecință nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Societatea susține că nu există niciun temei de drept care să permită cenzurarea relațiilor confidentiale dintre avocat și clientul său astfel că solicitarea de a se prezenta detaliat serviciile prestate de avocații societății nu are temei de drept, că natura acestor servicii constă în asistare, reprezentare, acordare de consultanță juridică, redactare de acte, cereri, căi de atac, forme de executare și alte activități prevăzute de Legea nr.51/1995, iar dreptul de deducere este justificat cu contractul încheiat și facturile fiscale emise, bugetul de stat nefiind prejudiciat în niciun fel având în vedere că societatea de avocatură este plătitoare de TVA.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) și alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada noiembrie 2005 -31.12.2006:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă

[...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...].”

Conform prevederilor art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare după data de 01.01.2007:

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

a) operațiuni taxabile;”

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

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Conform Contractului de asistență juridică nr. X./25.01.2004 încheiat între Societatea Civilă de Avocați X. și Asociații și SC X.SA în calitate de client, obiectul constă în „*asistență juridică permanentă inclusiv societățile din grup*”, onorariul lunar fiind fixat la suma de X lei, plus TVA.

Prin Actul adițional la contract încheiat la data de 25.01.2004 se stipulează că:

„Părțile convin ca SCX „Prof. X. și Asociații” să asigure asistență juridică permanentă fără perceperea vreunui onorariu către următoarele părți: SC X N.M. SRL, SC X. SA X., SC X. SRL X., SC X. SA, SC X. X. SA și SC X SRL.

Distinct de activitatea de asistență juridică gratuită acordată acestora, pentru activitatea de reprezentare în instanță se vor stabili onorarii conform celor ce urmează.

[...]

Părțile vor încheia acte adiționale prin care stabilesc onorariile aferente fiecărui litigiu în parte care presupune asigurarea reprezentării în fața instanțelor de judecată, jurisdicționale sau arbitrale”.

Conform clauzelor contractului de asistență juridică prestatorul se obligă să asigure asistență juridică permanentă atât societății cât și societăților din cadrul grupului, pentru un onorariu lunar fix, stabilit de părți.

Prin actul adițional la contractul de asistență juridică s-a convenit de părți ca societatea civilă de avocați să acorde asistență juridică permanentă gratuită societăților din cadrul grupului, nominalizate în acest act adițional, iar, separat, pentru litigiile se vor stabili, prin acte adiționale, onorarii aferente fiecărui litigiu.

Față de cele de mai sus se reține că societatea contestatoare a achitat onorariul lunar fix reprezentând contravaloarea serviciilor de asistență juridică permanentă doar în baza contractului și a actului adițional la acesta și a facturilor fiscale emise de societatea civilă de avocați.

Referitor la natura, durata și modul de prestare a acestor servicii prin Nota explicativă dată de X în calitate de Director economic al societății se precizează: „*Prestația a constat în asistență juridică permanentă acordată conducerii executive a X. pentru diverse litigii apărute în derularea activității cu diverși colaboratori și mai ales pentru preîntâmpinarea acestora. Aceste prestări s-au desfășurat fie prin discuții directe (față în față), fie prin discuții telefonice sau on-line, care nu s-au concretizat neapărat în documente scrise, de cele mai multe ori fiind confidențiale.*

Prin contractul de asistență juridică a fost stabilit un onorariu fix lunar de tip abonament în contul căruia clientul beneficiază de consultanță juridică. Nu a fost stabilită o limită orară superioară sau inferioară, sau de alt tip pentru a fi nevoie justificarea lunară a prestațiilor avocațiale, abonamentul

achitat lunar garantând asistența juridică nelimitată, la orice oră din zi din partea unei echipe de cel mai înalt nivel profesional.

Acesta este unul din motivele pentru care părțile nu au stabilit materializarea evidenței prestațiilor avocațiale, cât timp aceasta ar fi fost și este inutilă în cadrul raportului juridic dintre client și avocat”.

Față de cele menționate în Nota explicativă reiese că asistența juridică a fost acordată pentru litigii sau preîntâmpinarea acestora.

În ce privește litigiile, conform celor stipulate prin actul adițional la contract onorariile aferente fiecărui litigiu se vor stabili separat, prin acte adiționale. Astfel, la contestație societatea prezintă „*situații de lucrări*” constând în enumerarea dosarelor ce au făcut obiectul unor litigii aflate pe rolul diverselor instanțe judecătorești, în perioada 2005-2006 și 2009-2010, cu precizarea datelor la care au avut loc ședințele de judecată, fără a se menționa părțile implicate, obiectul litigiilor, respectiv modul în care acestea au fost finalizate. Aceleași documente sunt prezentate și la completarea la contestație cu mențiunea că acestea precizează și litigiile din perioada 2007-2008.

Potrivit celor prezentate serviciile de asistență juridică permanentă nu includ și litigiile, iar documentele prezentate se referă tocmai la litigiile în care societatea civilă de avocați a reprezentat societatea sau alte societăți din cadrul grupului, deci documentele prezentate nu pot fi luate în considerare pentru justificarea prestării serviciilor achitate de societate.

În ceea ce privește **asistența juridică acordată pentru preîntâmpinarea litigiilor, respectiv consultanța juridică** se reține că acestea se referă la asistența juridică permanentă acordată societății, pentru care se achită un onorariu fix lunar, de tipul abonamentului.

Pentru aceste servicii societatea nu a prezentate niciun fel de documente justificative care să facă dovada prestării acestor servicii pentru desfășurarea activității proprii, deci în scopul operațiunilor taxabile pe considerentul că aceste sunt confidențiale.

Argumentul societății nu poate fi reținut din considerentele:

Potrivit prevederilor art.206 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;***
- e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

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

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

Ca urmare, având în vedere că societatea contestă neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de asistență juridică permanentă dar nu prezintă în susținere documente din care să rezulte concret în ce au constatat aceste servicii și dacă au fost prestate în scopul desfășurării activității acesteia, deci în scopul operațiunilor taxabile prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală organul de soluționare a contestației nu se poate substitui acesteia. Simpla prezentare a contractului, a actului adițional la contract și a facturilor fiscale nu este suficientă să demonstreze ca aceste servicii au fost prestate în realitate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, prezentarea facturilor fiscale completate în concordanță cu prevederile art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, reprezentând doar una din condițiile ce trebuie îndeplinite pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, or condițiile privind dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie îndeplinite cumulativ.

De asemenea, referitor la argumentul privind confidențialitatea serviciilor de asistență juridică, se reține că prin Legea nr.188 din 8 decembrie 1999 privind Statutul funcționarilor publici, republicată, la art.62 alin.6 se prevede că la intrarea în corpul funcționarilor publici, funcționarul public depune jurământul de credință prin care se obligă să respecte Constituția, să îndeplinească îndatoririle ce îi revin în funcția publică în care a fost numit, **să păstreze secretul profesional și să respecte normele de**

conduită profesională și civică, iar la art.77 alin.2 lit.f) din același act normativ se prevede ca *“f) nerespectarea secretului profesional sau a confidențialității lucrărilor cu acest caracter”* constituie abatere disciplinară ce atrage răspunderea disciplinară.

Totodată, potrivit art.7 alin.2 lit.a) din Legea nr.7/2004 privind Codul de conduită al funcționarilor publice, republicată, cu modificările și completările ulterioare, funcționarilor publici le este interzis să dezvăluie informațiile la care au acces în exercitarea funcției publice.

În același sens este și art.11 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *„(1) Funcționarii publici din cadrul organului fiscal, inclusiv persoanele care nu mai dețin această calitate, sunt obligați, în condițiile legii, să păstreze secretul asupra informațiilor pe care le dețin ca urmare a exercitării atribuțiilor de serviciu.”*

Având în vedere că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile ale societății, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul 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 contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de asistență juridică.

Potrivit principiului de drept conform căruia „accesoriul urmează principalul” se va respinge contestația ca neîntemeiată **și pentru suma de X lei reprezentând majorări/penalități de întârziere aferente TVA.**

3. Referitor la suma de X lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de cereale în condițiile în care diferența dintre cantitățile de cereale facturate inițial de vânzător, mai mari decât cele stabilite prin contractele de vânzare-cumpărare, ce au fost stornate ulterior, și cantitățile de cereale achiziționate efectiv nu constituie achiziții ce pot fi utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Perioada verificată: 25.07.2006 – 25.01.2007

În fapt, la data de 13.03.2006, între S.C. .X. S.R.L. in calitate de vânzător și S.C. .X.S.A. in calitate de cumpărător s-a încheiat Contractul de vânzare - cumpărare de floarea soarelui nr.X pentru cantitatea de 1.000 tone floarea soarelui. În baza acestui contract, la data de **01.09.2006**, S.C. .X. S.R.L. a emis facturile nr.X și nr.X în suma totală de X lei, din care TVA în suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea cantității de 2.000 tone de floarea soarelui.

Din analiza documentelor privind recepția cantităților de floarea soarelui care fac obiectul facturilor menționate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că, în fapt, cantitatea efectiv livrată de S.C. .X. S.R.L. și, respectiv recepționată de S.C. .X.S.A., a fost de .X. tone de floarea soarelui.

X S.C. .X. S.R.L. a stornat integral facturile emise la data de 01.09.2006 și a emis factura nr.X pentru cantitatea efectiv livrată de .X. tone valoarea totală a acesteia fiind în suma de X lei, din care TVA în suma de .X. lei.

De asemenea, la data de 13.03.2006, între aceleași părți contractuale, a fost încheiat și Contractul de vânzare - cumpărare cereale nr.X pentru cantitatea de X tone grâu, .X. tone rapiță și 540 tone orz. În baza acestui contract, la data de **28.06.2006**, S.C. .X. S.R.L. a emis factura nr..X. în suma totală de .X. lei, din care TVA în suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea cantității de .X. tone .X.. Din analiza documentelor privind recepția cantităților de .X. care fac obiectul facturii s-a constatat că, de fapt, cantitatea efectiv livrată de S.C. .X. S.R.L. și, respectiv recepționată de S.C. .X.S.A. a fost de .X. tone .X..

La data de 08.08.2006, prin factura nr..X., S.C. .X. S.R.L. a stornat integral factura emisă la data de 28.06.2006 și a facturat cantitatea efectiv livrată de .X. tone, valoarea totală a acesteia fiind în suma de .X. lei, din care TVA în suma de .X. lei.

Având în vedere că societatea contestatoare nu a recepționat efectiv cantitatea de 2.000 tone floarea soarelui facturată inițial în luna septembrie 2006, ci doar cantitatea de .X. to, precum și faptul că nu a recepționat efectiv cantitatea de .X. tone .X. facturată inițial în luna iunie 2006, ci cantitatea de .X. tone, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru diferențele de .X. tone floarea soarelui și .X. tone rapiță nu a avut loc livrarea și nici transferul dreptului de proprietate asupra acesteia, neexistând posibilitatea ca aceste cantități să fie utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel societatea a majorat nejustificat taxa pe valoarea adăugată dedusă, astfel:

- cu suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei) pentru perioada 25.10.2006 - 25.01.2007;

- cu suma de .X. lei (.X. lei - .X. lei) pentru perioada 25.07.2006 - 25.09.2006.

Contestatoarea susține că emiterea facturilor pentru cantități mai mari decât cele stabilite prin contractele de vânzare-cumpărare s-a efectuat în baza unor consimțăminte mutuale, modificarea formală a contractelor nefiind necesară întrucât facturile inițiale au luat natura unui acord între cele două părți.

Totodată, societatea arată că facturile inițiale au fost stornate datorită faptului că sectorul cerealier se confruntă cu factori ce nu pot fi controlați de părțile contractante, respectiv fenomene meteo, caracteristicile solului, etc., situații ce conduc la modificarea valorii contractelor și care reprezintă un caz de ajustare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.138 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) și alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 25.07.2006 -31.12.2006:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă

[...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. [...].”

Conform prevederilor art.145 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare după data de 01.01.2007:

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

b) operațiuni taxabile;”

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

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din constatări se reține că societatea și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată din facturile emise de vânzător în baza Contractelor de vânzare-cumpărare încheiate, facturi care, de fapt au fost emise pentru cantități de cereale mai mari decât stabilite prin contracte, la data de 01.09.2006 și la data de 28.06.2006.

Ulterior, înainte de livrarea efectivă a cerealelor vânzătorul a stornat la data de 31.12.2006 și la data de 08.08.2006 facturile emise inițial și a emis facturi fiscale noi, cu cantități de cereale mai mici decât cele prevăzute în contracte, societatea în calitate de cumpărător procedând astfel la stornarea taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial în sumă de .X. lei și respectiv în sumă de .X. lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă cantităților de cereale recepționate, respectiv .X. lei și .X. lei.

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

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

În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia reprezintă un caz de ajustare a bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată conform prevederilor art.138 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:

a) dacă au fost emise facturi fiscale și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;”

nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că societatea nu prezintă niciun document din care să rezulte cauza anulării totale sau parțiale a operațiunii, în cazul în speță dacă producția de cereale a fost calamitată datorită unor fenomene meteo, etc..

Referitor la susținerea contestatoarei conform căreia *„prin emiterea facturilor se consfințește înțelegerea părților, iar prin stornarea facturilor se consfințește înțelegerea părților de reziliere a înțelegerii inițiale conform principiului de drept mutuus consensus, mutuus disensus”* se reține că organele de inspecție fiscală nu au cenzurat raporturile comerciale dintre părți motiv pentru care au recunoscut contractele de vânzare-cumpărare încheiate nefiind prezentate constatări referitoare la nelegalitatea contractelor. De asemenea, constatările organelor de inspecție fiscală au avut la bază operațiunile de emitere și de stornare a facturilor fiscale inițiale, precum și emiterea de noi de facturi fiscale pentru cantități de cereale achiziționate mai mici decât cele stabilite prin contractele de vânzare-cumpărare, stabilind situația de fapt pe baza acestor documente. În funcție de situația de fapt, și având în vedere temeiurile de drept incidente, prezentate la pag.36 din Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC 12/02.08.2011, nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Reiterăm faptul că, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie îndeplinite condițiile legale, respectiv deținerea unei facturi fiscale întocmite conform prevederilor art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și achizițiile să fie utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile. Așa cum s-a analizat mai sus, având în vedere că societatea a achiziționat cantități de cereale mai mici decât cele facturate inițial, respectiv decât cele stabilite prin contractele de vânzare-cumpărare, din punct de vedere fiscal,

diferența cantitativă nu poate constitui achiziție ce urmează a fi utilizată în scopul operațiilor taxabile.

În ceea ce privește susținerea contestației conform căreia Codul civil prevede că transferul dreptului de proprietate are loc la momentul la care intervine înțelegerea părților asupra obiectului contractului și a prețului „*chiar dacă prețul nu s-ar fi numărat și lucrul nu s-ar fi predat*”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât Codul civil reglementează vânzarea în sensul unei înțelegeri scrise a părților și nu ca o înțelegere verbală/mutuală.

Ca urmare, având în vedere că nu se justifică că achizițiile efectuate în baza facturilor fiscale inițiale ar fi putut fi utilizate în folosul operațiilor sale taxabile și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul 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 contestația ca neîntemeiată pentru suma de **X lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere.**

4. Referitor la suma de X lei, reprezentând:

-.X. lei taxa pe valoarea adăugată ;
-X lei majorări/penalități de întârziere aferente TVA,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în luna mai 2006 și în luna decembrie 2008, înscrisă în facturi fiscale prezentate în copie în condițiile în care societatea nu a prezentat originalul facturilor, facturi reconstituite sau duplicatul acestora.

Perioada verificată: mai 2006 și decembrie 2008.

În fapt, nu a fost acceptată la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în trei facturi fiscale prezentate în copie.

Contestatoarea susține că a prezentat reconstituirea celor trei facturi, precum și faptul că operațiunile comerciale au fost perfect legale.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) și alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]

8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, **cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.[...]**”*

Coroborate cu pct.51 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe luna mai 2006, potrivit caruia:

“ 51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.145 alin.(8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.

*(2) **Deducerea taxei pe valoarea adaugata trebuie justificata cu documentele prevazute la art.145 alin. (8) din Codul fiscal si/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotararea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora, cu modificarile ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finantelor publice emise în baza Hotararii Guvernului nr. 831/1997, cu modificarile ulterioare.**”*

Și cu pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe luna decembrie 2008, potrivit căruia:

*“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.”***

Având în vedere prevederile legale menționate rezultă că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pe perioada analizată se realizează **numai în baza documentului original al facturii** și doar în situații excepționale deducerea poate fi justificată cu **documentul reconstituit potrivit legii** iar începând cu 01.01.2007 pe baza duplicatelor facturii în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii.

Astfel, potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, ce a intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2005, la lit.E “Reconstituirea documentelor justificative și contabile pierdute, sustrate sau distruse” se precizează:

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

(...)

31. 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 solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

32. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea “RECONSTITUIT”, cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

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

Prin urmare, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pe anul 2006 se exercită conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare de la 01.01.2005, potrivit căruia facturile vor purta mențiunea «reconstituit» însoțită de numărul și data dispoziției în care s-a efectuat reconstituirea.

Începând cu data de 01.01.2007, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii fiscale justificarea dreptului de deducere a TVA se poate efectua pe bază **de duplicat** în care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

Prin urmare, având în vedere cele mai sus menționate **precum și faptul că societatea nu a prezentat facturile fiscale în original, nu a prezentat facturi fiscale reconstituite pe luna mai 2006 și nici duplicate ale facturilor** fiscale pe anul 2008, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale prezentate în copie.

Astfel, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul 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 contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere.

Pe cale de consecință, potrivit principiului de drept conform căruia de drept conform căruia „accesoriul urmează principalul” se va respinge contestația ca neîntemeiată **și pentru suma de X lei majorări/penalități de întârziere aferente TVA.**

5. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

-.X. lei taxa pe valoarea adaugata ;

- X lei majorări/penalități de întârziere aferente TVA,

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențată în facturi fiscale ce nu au completate toate informațiile cerute de dispozițiile legale în condițiile în care completarea acestora reprezintă condiție impusă de actele normative în vigoare.

Perioada verificată: noiembrie 2005 – august 2008.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi primite de la furnizori care nu

îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale: denumire incompleta, adresa incompleta, lipsa cod de înregistrare fiscală sau cod eronat de înregistrare fiscală.

Prin contestație societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au ridicat obiecții cu privire la substanța tranzacțiilor pentru care au fost emise facturile ci doar cu privire la forma documentelor și consideră că trebuie să primeze principiul prevalenței substanței asupra formei.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada noiembrie 2005 – 31.12.2006:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

b) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

și ale art.145 alin.2 lit.a) din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

„ Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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; [...]. „

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada noiembrie 2005 – 31.12.2006, prevede:

„8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestațiile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.[...]”,

iar art.146 alin.1 lit.a din actul normativ mai sus menționat, prevede:

„ 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);[...]

Din punctul de vedere al cumpărătorului, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se justifică cu factura fiscală conținând elementele prevăzute de art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

a) seria și numărul facturii;
b) data emiterii facturii;
c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;

d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;

e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;

g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";

h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”,

respectiv prevederile art.155 alin.5 din același act normativ, în vigoare de la data de 01.01.2007, conform căroră:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

[...]

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

[...]

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Față de aceste prevederi legale se reține că legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile de achiziții, în folosul operațiunilor sale taxabile, de completarea informațiilor obligatorii din facturi.

Mai mult decât atât, în ceea ce privește posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, prin Decizia V din 15.01.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează :

“ taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”.

Din constatări reiese că facturile de achiziții sunt incomplete în sensul că au denumirea incompleta, adresa incompleta, lipsește codul de înregistrare fiscală sau codul de înregistrare fiscală este eronat.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că facturile emise de furnizori nu pot constitui documente justificative potrivit legii prin care societatea contestatoare să poată justifica dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că societatea cumpărătoare, respectiv contestatoarea avea obligația să verifice dacă facturile conțin toate informațiile prevăzute de art.155 alin.(8), respectiv art.155(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia principiul prevalenței substanței asupra formei trebuie să primeze, iar organele de inspecție fiscală nu au ridicat obiecții cu privire la substanța tranzacțiilor ci numai referitor la vicii de formă nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, respectiv a acordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, întrucât cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează bunuri pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare. Cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative este obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia.

În ceea ce privește invocarea de către contestatoare a jurisprudenței europene privind cazurile C-123/87 Lea Jorion și C-330/87 EGI se reține că pe perioada anterioară datei de 01.01.2007 aceasta nu este aplicabilă. În ceea ce privește argumentul ce are la bază jurisprudența europeană, conform căruia informațiile ce trebuie incluse în facturi nu trebuie să reprezinte un factor determinant în acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată atât timp cât alte elemente pot să ateste relația comercială dintre participanții la tranzacție nu poate fi reținută având în vedere că legea fiscală internă prevede ca una dintre condițiile ce trebuie îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este completarea facturilor fiscale cu informațiile prevăzute de art.155 alin.8 lit.d), respectiv art.155 alin.5 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art.153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii** reprezentând informații ce trebuie înscrise în mod obligatoriu în facturile fiscale.

Având în vedere cele reținute, în conformitate cu prevederile legale în vigoare perioada verificată și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul 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 contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere.

Pe cale de consecință, potrivit principiului de drept conform căruia „accesoriul urmează principalul” se va respinge contestația ca neîntemeiată **și pentru suma de X lei majorări/penalități de întârziere aferente TVA.**

6. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:

- **.X. lei taxa pe valoarea adăugată;**
- **X lei majorări și penalități de întârziere aferente TVA,**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la aceste constatări.

Perioada verificată: aprilie 2009 – februarie 2010;
decembrie 2008 – ianuarie 2010;
august 2006 – martie 2007;
ianuarie 2006 - noiembrie 2007.

În fapt, pe perioada aprilie 2009 – februarie 2010, nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de consultanță prestate în baza contractului încheiat cu SC .X. .X. SRL, astfel că au fost calculate majorări și penalități de întârziere în sumă totală de X lei.

Totodată, pe perioada decembrie 2008 – ianuarie 2010 nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de consultanță grup prestate în baza contractului încheiat cu SC .X.SA întrucât nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, fiind calculate majorări și penalități de întârziere în sumă totală de X lei.

De asemenea, nu s-a acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă unor servicii de recrutare de personal prestate de SC .X. .X. SRL pe motiv că nu au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale societății. Ca urmare nu a fost acceptată la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fiind calculate majorări și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Totodată, s-a constatat că în perioada ianuarie 2006 - noiembrie 2007, S.C. .X.S.A. a emis un număr de X facturi în suma totală de .X. lei, din care TVA în suma de .X. lei reprezentând contravaloare produse agricole. Facturile fiscale nu au fost înscrise la momentul întocmirii lor în jurnalele de vânzări și în deconturile privind taxa pe valoarea adăugată, TVA aferentă

acestor facturi fiind înregistrată în evidența contabilă a societății în contul 4428 - "TVA neexigibilă".

Ulterior, societatea a revenit asupra înregistrărilor contabile inițiale și a procedat la colectarea TVA și înscrierea acestora în jurnalele de vânzări și deconturile de TVA. Ca urmare, s-a constatat că societatea a diminuat în mod nejustificat taxa pe valoarea adăugată colectată pe perioada cuprinsă între momentul emiterii facturii de livrare și momentul în care a corectat înregistrarea prin înscrierea taxei în contul 4427 "TVA colectată", în jurnalul de vânzări și în decontul privind TVA, fiind astfel calculate majorări de întârziere în sumă de X lei.

Deși prin contestația formulată, SC .X.SA contestă întreaga sumă stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, prin contestație nu se aduc argumente referitoare la situația de fapt descrisă mai sus.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.b) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

b) motivele de fapt și de drept; [...]

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborate cu prevederile pct.2.5 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora *“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una

naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

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

În baza celor reținute și având în vedere că **S.C. .X.SA** deși contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-MC .X./02.08.2011, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, se va respinge contestația ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și pentru majorările și penalitățile de întârziere în sumă de X lei.

X lei -majorări de întârziere aferente TVA;

- X lei - penalități de întârziere aferente TVA,

a) Referitor la majorările și penalitățile de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă, respectiv stornată prin deconturile de TVA, aferentă unor operațiuni ce nu reprezintă avansuri sau nu sunt justificate cu documente, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările și penalitățile de întârziere calculate ca urmare a neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de „avans”, emise de producători și restituite în baza facturilor de „storno avans”, care a influențat taxa pe valoarea adăugată declarată de societate prin deconturile de TVA în condițiile în care din constatări reiese că, fie sumele cu titlu de avans nu au fost achitate, fie au fost restituite în aceeași zi, fie facturile menționate în documentele de plată nu au fost evidențiate în contabilitate.

Perioada verificată: noiembrie 2005 – decembrie 2010.

În fapt, s-a constatat că, în perioada verificată, relațiile economice dintre S.C. .X.S.A. în calitate de cumparator, respectiv finanțator, și S.C. .X. S.A. .X., SC .X. .X. SA și SC .X. SA în calitate de producători și vânzători, s-au derulat în baza unor contracte de vânzare-cumpărare cereale și plante tehnice, precum și contracte de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vânzare-cumpărare a producției anului agricol.

Din analiza contractelor de vânzare-cumpărare cereale și plante tehnice efectuată de organele de inspecție fiscală rezultă că acestea au ca obiect: "*Vanzatorul se obliga sa vanda si cumparatorul se obliga sa cumpere pe perioada [...] productia de cereale si plante tehnice*", iar în ce privește modalitatea de plată prevăd: "*Cumparatorul se obliga sa achite Vanzatorului contravaloarea cantitatii totale de cereale si plante tehnice integral, astfel:*

a) Avans la contract, în limita posibilităților.

b) Plata diferenței de bani până la achitarea integrală se va efectua pe măsura livrării."

Prin actele adiționale la contracte părțile au convenit:

"*Art.3 Cumparatorul se obliga sa achite Vanzatorului contravaloarea cantitatii totale de cereale si plante tehnice integral, astfel:*

a) Avans la contract, în limita posibilităților.

b) Plata diferenței de bani până la achitarea integrală se va efectua pe măsura livrării.

c) Pentru avansurile acordate vanzatorul va plăti o dobândă calculată la nivelul mediu al dobânzii bancare.

Restul condițiilor din contract rămân neschimbate.

Din Contractele de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vânzare-cumpărare a producției anului agricol a rezultat obiectul contractelor ca fiind: "*Producatorul se obliga sa infiinteze culturi de cereale si plante oleaginoase pe suprafata totală de [...] ha iar productia marfa obtinuta de pe aceasta suprafata sa se vândă cumparatorului.*

Cumparatorul se obliga sa finanteze producatorul cu suma minima de [...] ron, la solicitarea acestuia, sume ce vor fi folosite exclusiv pentru infiintarea culturilor de cereale si plante oleaginoase si sa cumpere intreaga productie obtinuta de producator."

La art.5 din aceste contracte se prevede că:

"5.2. Finanțarea se va acorda de finanțator producatorului la solicitarea acestuia. Pentru sumele solicitate producatorul va întocmi facturi fiscale de avans ce vor fi achitate de cumparator în maxim 5 zile de la data solicitării.

5.3. Rambursarea avansurilor se va face pe măsura posibilităților producatorului, prin întocmirea de facturi fiscale de

restituire avans (cu sume in rosu) si achitarea acestora cu ordin de plata cumparatorului. Finantarea se va inchide la livrarea marfii catre cumparator.

5.4. Pentru sumele finantate, producatorul va achita cumparatorului o dobânda egala cu dobânda BNR[...]."

În baza acestor contracte, cele trei societăți au emis către S.C. .X.S.A. facturi al caror obiect, conform mentiunilor inscrise in acestea, este reprezentat de "avansuri conform contract", precum și facturi de storno avans, iar taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor facturi fiscale de avans și facturi fiscale de storno a avansurilor a fost inregistrata în evidența contabilă și preluata in deconturile privind taxa pe valoarea adaugata ca taxă pe valoarea adăugată deductibilă.

În ceea ce privește relația comercială a SC .X.SA cu SC .X. SA .X. s-a constatat că SC .X. SA .X. a emis facturi de avans conform contract. Pentru suma de X lei S.C. .X.S.A. a indicat pe documentele de plata a avansurilor către SC .X. SA .X. că se achita facturi reprezentând contravaloare produse agricole si nu facturi având ca specificatie "avans conform contract". Pentru aceasta suma s-a indicat pe documentele de plată un numar de 4 facturi nr.X/31.12.2009, nr.X/19.07.2010, nr.X/27.07.2010 si nr.X/31.07.2010, care poarta specificatia "porumb 2009" și "grâu productia 2010", din care, facturile nr.X/19.07.2010, nr.X/27.07.2010 si nr.X/31.07.2010 au fost stornate, iar produsele agricole ce au facut obiectul acestora au fost lasate in custodia S.C. .X.S.A.. În ceea ce privește factura nr.X/31.12.2009 s-a constatat că aceasta a fost achitată de S.C. .X.S.A. anterior datei de 15.06.2010.

De asemenea, suplimentar față de cele prezentate mai sus, s-a constatat că **pentru un numar de X facturi in suma totala de X lei pe extrasele de cont sunt indicate facturi care nu se regasesc inregistrate in evidenta contabila a S.C. .X.S.A., sau s-a specificat doar "restituire avans" fara a se indica numarul facturii de avans, in evidenta contabila fiind inregistrate ca si "restituiri de avansuri".**

S-a constatat și faptul că din totalul sumei restituita de S.C. .X. S.A., au existat facturi de restituire in aceeasi zi a sumelor care au fost platite de catre S.C. .X.S.A. cu titlu de avans, ponderea in total plati restituiri fiind de 17%, suma totala a restituirilor in aceeasi zi cu ziua achitarii cu titlu de "avans cf. contract" de catre S.C. .X. S.A. .X. fiind de X lei.

Referitor la relația comercială a SC .X.SA cu SC .X. .X. SA s-a constatat din totalul sumei restituita de SC .X. .X. SA au existat facturi de

restituire in aceeasi zi a sumelor platite de catre S.C. .X.S.A. cu titlu de avans.

În ceea ce privește relația comercială a SC .X.SA cu SC .X. SA s-a constatat că în luna mai 2010, SC .X. SA a emis către SC .X.SA factura nr..X./31.05.2010 in suma totala de .X. lei, din care TVA in suma de .X. lei, reprezentand "*Avans cf. contract*". Factura a fost înregistrata in evidenta contabila a S.C. .X.S.A. ca si "*factura de avans*", iar societatea si-a exercitat dreptul de deducere a TVA fiind preluata in decontul privind TVA pe luna mai 2010. **S-a constatat ca pentru aceasta factura S.C. .X.S.A. nu a efectuat nicio plata in perioada verificata.**

De asemenea, în luna august 2010, S.C. .X. S.A. a emis catre S.C. .X. .X. S.A. factura nr..X./30.08.2010 in suma totala de -.X. lei, din care TVA in suma de -.X. lei, reprezentand "*Storno factura nr..X./31.05.2011*", **fara a fi efectuata nici un fel de restituire de sume catre S.C. .X.S.A..** Societatea a inregistrat aceasta factura de stornare in evidenta contabila si decontul privind TVA aferente lunii august 2010.

De asemenea, s-a constatat că, și în acest caz din totalul sumei restituita de S.C. .X. S.A., au existat facturi de restituire in aceeasi zi a sumelor care au fost platite de catre S.C. .X.S.A..

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată fără a fi respectate prevederile art.134¹ alin.1, respectiv art.134² alin.1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit cărora dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilitatii taxei, iar in cazul avansurilor exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata este anticipată faptului generator si intervine la data incasării/plății avansului, prin avans înțelegându-se plata parțială sau integrală a contravalorii bunuri a taxei pe valoarea adăugată, iar prin evidențierea taxei pe valoarea adăugată din aceste facturi de avans și facturi deconturile de TVA. Ca urmare, au fost calculate majorări și penalități de întârziere.

Contestatoarea susține că deține facturi pentru fiecare tranzacție efectuată cu producătorii, că acestea au fost efectuate în scopul activității sale economice și considera că are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește rambursarea avansurilor în aceeași zi societatea recunoaște acest fapt, la pag.10 din contestație precizând "*așa cum și organele de inspecție fiscală au constatat, o parte din sumele acordate cu titlu de avans de către societate au fost rambursate de către producători în aceeași zi.*"

În drept, potrivit art.134 alin.1, 2, 3 și 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada noiembrie 2005 – 31.12.2006:

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

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

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.

[...]

(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.”

Potrivit prevederilor art.134² alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2007:

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

[...]

la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”

Conform art.155 alin.7 din același act normativ:

“(7) Dacă plata pentru operațiuni taxabile este încasată înainte ca bunurile să fie livrate sau înaintea finalizării prestării serviciilor, factura fiscală trebuie să fie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la fiecare dată

când este încasat un avans, fără a depăși finele lunii în care a avut loc încasarea.”

și conform prevederilor art.155 alin.1 din același act normativ, în vigoare de la data de 01.01.2007:

*“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art.141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. **De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă:***

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

Totodată, potrivit pct.61(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“61. (1) Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură fiscală pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. [...]”

Și conform prevederilor pct.69 alin.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 01.01.2007:

“(4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, pentru plățile în avans exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data încasării/plății avansurilor efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Având în vedere definiția avansurilor prevăzută de art.134 alin.5, respectiv art.134² alin.2 lit.c din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, "**Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării**" și/sau "**Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;**" se reține că prin restituirea integrală a avansurilor fără ca acestea să fie urmate de livrări de produse agricole nu a avut loc o operațiune economică ce intră în sfera TVA.

Astfel, se reține că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data faptului generator, iar faptul generator intervine la data livrării de bunuri, cu anumite excepții, când exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data încasării/plății avansului, în cazul în care se încasează/plătesc avansuri înaintea livrării de bunuri.

Pentru ca o sumă să reprezinte avans trebuie să reprezinte plata parțială sau integrală a bunurilor contractate, înainte de livrarea acestora. Ca urmare a stabilirii, cu certitudine, că plățile efectuate de societatea contestatoare reprezintă avansuri intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, ca un caz de excepție, respectiv este anticipată faptului generator, adică la data **care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.**

Potrivit celor constatate, organul de soluționare a contestației reține că suma de X lei achitată de S.C. .X.S.A. în baza facturilor de avans emise de SC .X. SA .X., în condițiile în care pe documentele de plată s-au înscris mențiuni referitoare la 4 facturi fiscale de livrare "*porumb*" și "*grâu*", din care, facturile nr.X/19.07.2010, nr.X/27.07.2010 și nr.X/31.07.2010 au fost stornate, iar factura nr.X/31.12.2009 a fost achitată de S.C. .X.S.A. ulterior, respectiv până la data de 15.06.2010. Ca urmare, suma achitată aferentă facturii nr.X/31.12.2009 reprezintă plată totală/parțială a contravalorii mărfii și nu plata unui avans, iar suma achitată pentru cele trei facturi care au fost stornate, reprezintă plată a contravalorii unor livrări de bunuri, iar ulterior, la data stornării facturilor de livrare s-a transformat în plată fără obiect, pasibilă de a fi restituită de SC .X. SA .X..

Astfel, achitarea contravalorii unor bunuri livrate se efectuează în baza documentelor de plată emise ca urmare a facturilor de livrare pentru care societate are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată la data emiterii facturii de livrare, conform prevederilor art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, neavând caracterul unui avans pentru care societatea avea posibilitatea să deducă taxa pe valoarea adăugată anticipat operațiunii de livrare.

De asemenea, se reține că deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă sumei de X lei înscrisă într-un număr de 6 facturi, în condițiile în care pe extrasele de cont sunt indicate facturi care nu se regasesc înregistrate în evidența contabilă a S.C. .X.S.A., sau s-a specificat doar “*restituire avans*” fără a se indica numărul facturii de avans, în evidența contabilă fiind înregistrate ca și “*restituiri de avansuri*” reprezintă operațiuni de deducere a taxei pe valoarea adăugată ce nu sunt justificate cu documente, așa cum se prevede la art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ *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); [...]*”.

Se reține și faptul că în cazul facturii fiscale nr..X./31.05.2010 emisă de SC .X. SA, cu mențiunea “*avans cf. contract*” pentru care SC .X.SA a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, dar pentru care nu a avut loc plata avansului nu se poate vorbi despre exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, anticipată faptului generator, astfel că nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe perioada mai –august 2010, în august 2010 având loc stornarea “*avansului*” în baza facturii de storno avans. Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat majorări și penalități de întârziere pe aceasă perioadă.

Totodată, organul de soluționare a contestației reține constatarea conform căreia în cadrul tranzacțiilor dintre contestatoare și cele trei societăți, SC .X. SA .X., SC .X. .X. SA și SC .X. SA s-a constatat că au existat facturi de restituire în aceeași zi a sumelor care au fost platite de către S.C. .X.S.A. cu titlu de avansuri. Sumele achitate cu titlu de avansuri în baza facturilor de avans emise de cele trei societăți comerciale și restituite de acestea în aceeași zi în baza facturilor de “*storno avans*” nu pot reprezenta avansuri,

nefiind achitate ca o plată în avans a unei livrări de bunuri ulterioare. De altfel, acest fapt este recunoscut și de societate.

b) Referitor la majorările și penalitățile de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă, respectiv stornată prin deconturile de TVA, aferentă avansurilor achitate producătorilor, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal au fost calculate majorările și penalitățile de întârziere ca urmare a neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de „avans”, emise de producători, restituite în baza facturilor de „storno avans”, care a influențat taxa pe valoarea adăugată declarată de societate prin deconturile de TVA în condițiile în care există contradicții între constatările din raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată și documentele aflate la dosarul cauzei.

Perioada verificată: noiembrie 2005 – decembrie 2010.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că în perioada verificată, relațiile economice dintre S.C. .X.S.A. în calitate de cumparator, respectiv finanțator, și S.C. .X. S.A. .X., SC .X. .X. SA și SC .X. SA în calitate de producători și vânzători, s-au derulat în baza unor contracte de vânzare-cumpărare cereale și plante tehnice, precum și contracte de finanțare a culturii de cereale și plante oleaginoase și vânzare-cumpărare a producției anului agricol.

Din analiza Contractelor vânzare-cumpărare cereale și plante tehnice efectuată de organele de inspecție fiscală a rezultat că acestea au ca obiect : *"Vanzatorul se obliga sa vanda si cumparatorul se obliga sa cumpere pe perioada [...] productia de cereale si plante tehnice"*, iar în ce privește modalitatea de plată se prevede: *"Cumparatorul se obliga sa achite Vanzatorului contravaloarea cantitatii totale de cereale si plante tehnice integral, astfel:*

a) Avans la contract, in limita posibilitatilor.

b) Plata diferentei de bani pana la achitarea integrala se va efectua pe masura livrarii."

Prin actele adiționale la contracte partile au convenit:

"Art.3 Cumparatorul se obliga sa achite Vanzatorului contravaloarea cantitatii totale de cereale si plante tehnice integral, astfel:

a) Avans la contract, in limita posibilitatilor.

b) Plata diferentei de bani pana la achitarea integrala se va efectua pe masura livrarii.

c) Pentru avansurile acordate vanzatorul va plati o dobanda calculata la nivelul mediu al dobanzii bancare.

Restul conditiilor din contract raman neschimbate.

Din Contractele de finantare a culturii de cereale si plante oleaginoase si vanzare-cumparare a productiei anului agricol a rezultat obiectul contractelor ca fiind: *"Producatorul se obliga sa infiinteze culturi de cereale si plante oleaginoase pe suprafata totală de [...] ha iar productia marfa obtinuta de pe aceasta suprafata sa se vândă cumparatorului.*

Cumparatorul se obliga sa finanteze producatorul cu suma minima de [...] ron, la solicitarea acestuia, sume ce vor fi folosite exclusiv pentru infiintarea culturilor de cereale si plante oleaginoase si sa cumpere intreaga productie obtinuta de producator."

La art.5 din aceste contracte se prevede că:

"5.2. Finantarea se va acorda de finantator producatorului la solicitarea acestuia. Pentru sumele solicitate producatorul va intocmi facturi fiscale de avans ce vor fi achitate de cumparator in maxim 5 zile de la data solicitarii.

5.3. Rambursarea avansurilor se va face pe masura posibilitatilor producatorului, prin intocmirea de facturi fiscale de restituire avans (cu sume in rosu) si achitarea acestora cu ordin de plata cumparatorului. Finantarea se va inchide la livrarea marfii catre cumparator.

5.4. Pentru sumele finantate, producatorul va achita cumparatorului o dobânda egala cu dobânda BNR[...]."

In baza acestor contracte, cele trei societăți au emis catre S.C. .X.S.A. facturi al caror obiect, conform mentiunilor inscrise in acestea, este reprezentat de *"avansuri conform contract"*, iar taxa pe valoarea adaugata deductibilă aferenta a fost inregistrata evidenta contabilă.

Avansurile au fost achitate integral de catre S.C. .X.S.A., fiind incasate de cele trei societăți și restituite integral catre S.C. .X.S.A., prin intocmirea de facturi fiscale ce au înscrisă mențiunea *"storno avans cf. contract"*, suma fiind inregistrata în deconturile de TVA.

Având in vedere prevederile art.134 alin.5 lit.b și art.134² alin.(2) lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, s-a procedat la verificarea existentei facturilor de livrare marfa emise de cele trei societăți in calitate de producatori catre S.C. .X.S.A. si care sa corespunda sumelor platite in avans constatându-se că, sumele achitate de S.C. .X. S.A. cu titlu de avans nu au fost urmate de livrari de produse agricole, ci au fost restituite integral, livrarile de produse agricole efectuate in aceasta perioada de cei trei producători catre S.C. .X.S.A. au fost achitate separat de S.C. .X.S.A..

De asemenea, s-a constatat că facturile emise de cei trei producători reprezentand *"stornare avans"* sau *"restituire avans"*, nu respecta prevederile pct.61 alin.1 și pct.69 alin.(3) și alin.(4) din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, referitoare la regularizarea facturilor emise de furnizori pentru avansuri.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele platite cu titlu de avansuri de către S.C. X.S.A., restituite integral de cele trei societăți producătoare, conform prevederilor contractuale, sunt purtatoare de dobânzi și reprezintă de fapt acordarea de împrumuturi unei societăți comerciale de către persoana juridică S.C. X.S.A. fiind o operațiune asimilată celor bancare care urmează regimul acestora din punct de vedere al TVA în conformitate cu prevederile art.141 alin.2 lit.c pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art.141 alin.2 lit.a) pct.1 din același act normativ, începând cu data de 01.01.2007.

Totodată, organele de inspecție fiscală au dispus verificarea încrucișată la S.C. X. S.A. X., pe perioada februarie – octombrie 2010, solicitând să se verifice dacă sumele achitate de SC X. SA reprezintă avansuri plătite/încasate înainte de o livrare de bunuri și respectiv dacă plata acestor avansuri s-a efectuat în vederea respectării convențiilor comerciale privind livrările de produse agricole și termenilor dinainte stabilite, urmând ca regularizarea să se efectueze conform prevederilor legale incidente pe perioada verificată.

Din verificarea încrucișată efectuată de organele de inspecție fiscală din cadrul DGPF X. a rezultat că S.C. X. S.A. X. a încasat sume pentru care a emis facturi de “*avans conform contract*”, sumele fiind restituite prin bancă, iar livrările de produse agricole au fost efectuate mai târziu, ulterior datei la care au fost restituite integral sumele încasate cu titlu de avans.

Prin contestație societatea susține că au fost încălcate principiile Codului fiscal și ale jurisprudenței Curții Europene de Justiție, precum și faptul că există o inconstanță în ceea ce privește decizia emisă pentru societate pe de o parte și deciziile emise în cazul producătorilor pe de altă parte, respectiv pentru SC X. SA se refuză dreptul de deducere a TVA pe motiv că operațiunea reprezintă împrumut, scutită de TVA, iar în cazul producătorilor nu se contestă regimul TVA aplicat de societățile producătoare.

De asemenea, contestatoarea susține că mai există situații în care bunurile achiziționate de societate de la producători pentru care s-au emis facturi de avans au fost închise/urmate de livrări de marfă în contrapartidă de către producători.

În drept, potrivit prevederilor art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ (2) *Inspectia fiscala are urmatoarele atribuții:*

a) *constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane*

privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.

De asemenea, potrivit art.7 alin.2 din același act normativ *”Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoareale fiecarui caz”*,

Potrivit normelor legale sus-citate, organul de inspecție fiscală trebuie sa depună toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit să obțină si să utilizeze toate informatiile și documentele pe care le consideră utile în vederea stabilirii situației de fapt fiscale.

Organul de soluționare reține că la dosarul cauzei sunt anexate o serie de documente, respectiv rapoarte de inspecție fiscală încheiate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. la cele trei societăți producătoare, respectiv:

La SC .X. SA .X. au fost încheiate actele administrative fiscale premergătoare deciziilor de impunere:

Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./18.07.2007 prin care s-a verificat soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare pe luna aprilie 2007, constatându-se că pe perioada 01.01.2006 – 30.04.2007 societatea a înregistrat eronat în luna septembrie 2006 taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura nr.DJ VEU nr.X/01.08.2006 reprezentând contravaloarea avansului pentru livrarea de baze agricole către SC .X. SA astfel că, potrivit prevederilor art.134 alin.5 lit.a) din Legea nr.571/2003 exigibilitatea taxei pentru avansuri intervine la data emiterii facturii, deci în luna august 2006, fiind calculate accesorii datorate bugetului.

Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./14.12.2007 prin care s-a verificat soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare pe luna septembrie 2007 și octombrie 2007, constatându-se că pe perioada 01.05.2007 – 30.09.2007 societatea nu a înregistrat TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă avansurilor încasate de la SC .X.SA, fapt ce rezultă și din verificarea încrucișată a SC .X.SA în urma căreia a fost încheiat procesul verbal nr..X./07.12.2007.

Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./29.02.2008 prin care s-a verificat soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare pe luna decembrie 2007, constatându-se că pe perioada 01.11.2007 – 30.12.2007 societatea a încasat avansuri de la clienți pentru înființarea de culturi agricole pentru care a emis facturi și a colectat taxa pe valoarea adăugată.

Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./07.07.2008 prin care s-a verificat soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare pe luna mai 2008, constatându-se că pe perioada 01.01.2008 – 31.05.2008 societatea a încasat avansuri de la clienți pentru înființarea de culturi agricole pentru care a emis facturi și a colectat taxa pe valoarea adăugată.

Raportul de inspecție fiscală nr.F-DL .X./18.10.2010 prin care s-a verificat soluționarea deconturilor de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare pe perioada iulie 2009, octombrie 2009, decembrie 2009, ianuarie 2010 și februarie 2009, constatându-se că societatea a încasat avansuri de la clienți, în principal de la SC .X.SA pentru înființarea de culturi agricole pentru care societatea a emis facturi și a colectat taxa pe valoarea adăugată conform prevederilor legale.

Raportul de inspecție fiscală nr.F-DL .X./03.06.2011 prin care s-a verificat soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare pe luna noiembrie 2010, prin care s-a constatat că societatea a încasat avansuri de la SC .X.SA pentru înființarea de culturi și în perioada iunie-septembrie 2010 a restituit avansurile și a întocmit facturi de stornare. Acest fapt reiese și din verificarea încrucișată a SC .X.SA în urma căreia a fost încheiat procesul verbal nr..X./19.04.2011 prin care s-a constatat că nu există diferențe, precum și faptul că societatea a livrat către SC .X.SA producția agricolă obținută la culturile de grâu, floarea-soarelui și porumb.

La SC .X. SA au fost încheiate actele administrative fiscale premergătoare deciziilor de impunere:

Raportul de inspecție fiscală nr..X./25.01.2008 prin care s-a efectuat o inspecție fiscală generală constatându-se că în lunile ianuarie 2006, februarie 2006 și ianuarie 2007 societatea nu a emis facturi și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pentru avansurile încasate de la SC .X.SA. Au fost efectuate și controale încrucișate la SC .X. SA și SC .X. SA.

Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./11.02.2008 prin care s-a verificat soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare pe luna decembrie 2007, fără a se constata deficiențe în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată.

Raportul de inspecție fiscală parțială nr..X./18.06.2010 prin care s-a efectuat o inspecție fiscală parțială privind soluționarea deconturilor de TVA cu

sumă negativă și opțiune de rambursare pe luna mai 2010, precum și controlul ulterior al rambursărilor acordate societății conform deconturilor de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare din iulie 2009 și noiembrie 2009, prin care s-a constatat că societatea a întocmit factură de restituire avans pentru o sumă, iar în OP nr.12/30.01.2009 era înscrisă altă sumă, mai mare. Factura înscrisă în ordinul de plată nu corespunde cu facturile de restituire înregistrate în contabilitate astfel că, s-a constatat diminuarea nelegală a TVA colectată cu diferența având în vedere că societatea nu a reflectat în contabilitate operațiunea de plata a avansului pe luna ianuarie 2009 către SC .X.SA, cu OP nr.X/30.01.2009. În același sens sunt constatările referitoare la TVA colectată pe luna octombrie 2009, noiembrie 2009, decembrie 2009, martie 2010 și aprilie 2010.

La SC .X. .X. SA au fost încheiate actele administrative fiscale premergătoare deciziilor de impunere:

Raportul de inspecție fiscală nr..X./20.12.2005 prin care s-a efectuat verificarea obligațiilor fiscale, constatându-se diferențe de taxă pe valoarea adăugată ce nu au legătură cu avansuri încasate de la SC .X.SA.

Raportul de inspecție fiscală nr.840/17.02.2006 prin care s-a efectuat verificarea modului de stabilire a sumei negative de TVA pentru care s-a solicitat rambursarea prin decontul lunii decembrie 2005, constatându-se diferențe de taxă pe valoarea adăugată ce nu au legătură cu avansuri încasate de la SC .X.SA.

Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.10.2010 prin care s-a efectuat verificarea modului de stabilire impozitelor și taxelor pe perioada 01.01.2007 – 31.08.2010, constatându-se diferențe de taxă pe valoarea adăugată ce nu au legătură cu avansurile încasate de la SC .X.SA.

Raportul de inspecție fiscală nr..X./19.10.2010 prin care s-a efectuat verificarea modului de stabilire impozitelor și taxelor pe perioada 01.01.2007 – 31.08.2010, constatându-se diferențe de taxă pe valoarea adăugată nu au legătură cu avansuri încasate de la SC .X.SA.

Față de cele prezentate se reține că între constatările din raportul de inspecție fiscală ce stă la baza deciziei de impunere contestată, referitoare la tranzacțiile dintre SC .X.SA și cele trei societăți producătoare SC .X. SA, SC .X. .X. SA și SC .X. SA și constatările din actele administrative fiscale încheiate pe aceeași perioadă, la societățile producătoare există contradicții în ce privește natura operațiunii, respectiv:

Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.08.2011 organele de inspecție fiscală au constatat că avansurile achitate celor trei producători , în baza contractelor încheiate au fost restituite în totalitate nefiind urmate de livrarea producției agricole, respectiv că acestea reprezintă împrumuturi care

potrivit prevederilor art.141 alin.2 lit.c pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada noiembrie 2005 – decembrie 2006:

“(2) Alte operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată:

c) prestările următoarelor servicii financiare și bancare:

1. acordarea și negocierea de credite și administrarea creditului de către persoana care îl acordă;”

Conform prevederilor pct.39 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“39. (1) Scutirile de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la art.141 alin.(2) lit.c) pct.1 din Codul fiscal includ și împrumuturile acordate de asociați/acționari societăților comerciale în vederea asigurării resurselor financiare ale societății, orice alte împrumuturi bănești acordate de persoane fizice sau juridice.”

Potrivit prevederilor art.141 alin.2 lit.a) pct.1 din același normativ, în vigoare de la data de 01.01.2007:

“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

a) prestările următoarelor servicii financiare și bancare:

1. acordarea și negocierea de credite, precum și administrarea creditului de către persoana care îl acordă;”

Și conform prevederilor pct.35 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“35. (1) Se cuprind în sfera operațiunilor scutite conform art.141 alin.(2) lit.a) pct.1 din Codul fiscal și împrumuturile acordate de asociații/acționarii societăților comerciale în vederea asigurării resurselor financiare ale societății comerciale.”

sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată operațiunile asimilate serviciilor bancare constând în acordarea de credite/împrumuturi.

Prin actele administrative fiscale, enumerate mai sus, încheiate la cele trei societăți producătoare, referitor la avansurile acordate de SC .X.SA, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea reprezintă avansuri așa cum se prevede la art.134 alin.1, 2, 3 și 5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada noiembrie 2005 – 31.12.2006:

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

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

(3) *Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.*

[...]

(5) **Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:**

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.”

Conform art.155 alin.7 din același act normativ:

“(7) *Dacă plata pentru operațiuni taxabile este încasată înainte ca bunurile să fie livrate sau înaintea finalizării prestării serviciilor, factura fiscală trebuie să fie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la fiecare dată când este încasat un avans, fără a depăși finele lunii în care a avut loc încasarea.”*

Totodată, potrivit pct.61(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“61. (1) *Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură fiscală pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. [...].”*

Potrivit prevederilor art.134² alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2007:

“(2) *Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:*

[...]

c) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă

plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”

și conform prevederilor art.155 alin.1 din același act normativ:

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

Totodată, conform prevederilor pct.69 alin.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“(4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.”

Diferențele de taxă pe valoarea colectată stabilite pentru aceste operațiuni numai în cazul SC .X. SA s-a datorat faptului că societatea **nu a emis facturi și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată pentru avansurile încasate de la SC .X.SA**, respectiv ca urmare a diferențelor rezultate dintre înregistrările efectuate în evidența contabilă și cele înscrise în facturi și ordine de plată.

Potrivit celor prezentate și având în vedere prevederile art.105 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare „(1) *Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*” se reține ca necesară analizarea acestor contradicții.

Potrivit celor prezentate la cap.III pct.7 a) și pct.7 b) din prezenta decizie și având în vedere că nu se poate defalca cuantumul accesoriilor pentru fiecare avans în parte, în baza prevederilor art.216 (3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: *“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”* coroborate cu alin.3¹ al aceluiași

articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform 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.F-MC .X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru accesoriile calculate în sumă totală de X lei reprezentând majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente TVA, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au emis decizia de impunere contestată, să reanalizeze calculul majorărilor și penalităților de întârziere în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de argumentele contestatoarei și de prevederile legale incidente.

Totodată, având în vedere că legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, prin Tratatul de Aderare țara noastră obligându-se să respecte și aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, la reanalizare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și jurisprudența europeană referitoare la principiul proporționalității din deciziile Curții Europene de Justiție.

De asemenea, la reanalizare se va avea în vedere și argumentul contestatoarei de la pag.X din contestație referitor la faptul că *“există situații în care bunurile achiziționate de .X. de la Producători pentru care s-au emis anterior facturi de avans au fost închise/urmate de livrări de marfă în contrapartidă de către producător”*, urmând a se analiza acest aspect atât cu privire la cele prezentate cât și dacă mai există alte astfel de cazuri.

8. Referitor la taxa pe valoarea adăugată de rambursat, contestatoarea susține că deși organele de inspecție fiscală nu dispun nicio măsură cu privire la restituirea TVA de rambursat în sumă de X lei, au calculat majorări și penalități de întârziere. Această susținere nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea a beneficiat de rambursarea sodeului sumei negative a taxei pe valoarea adăugată în perioada supusă inspecției fiscale cu control ulterior astfel că nu mai era necesară dispunerea măsurii de rambursare a TVA, așa cum se prevede la pct.10.1 și 10.2 din Anexa 1 privind Metodologia de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare din OMFP nr.1857/2007 privind aprobarea Metodologiei de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, la cap.3 Dispoziții speciale privind soluționarea solicitărilor de rambursare, lit.C:

“10.1. Dacă decontul de TVA supus analizei nu se încadrează în condițiile prevăzute la pct. 4 și, după caz, la pct.5, se consideră cu risc fiscal mic, se soluționează cu inspecție fiscală ulterioară și se emite proiectul deciziei de rambursare a TVA, în două exemplare, care se vizează de conducătorul compartimentului de specialitate și se înaintează, spre aprobare, conducătorului unității fiscale.

10.2. Decizia de rambursare emisă pentru deconturile de TVA cu risc fiscal mic este decizie sub rezerva verificării ulterioare, potrivit art. 90 din Codul de procedură fiscală.”

Conform prevederilor art.90 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată, din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului, pe baza constatărilor organului fiscal competent.”

De asemenea, referitor la susținerea contestației conform căreia organele de inspecție fiscală nu au detaliat modalitatea în care s-a ajuns la cuantumul majorărilor de întârziere stabilit în sarcina societății, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că la Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./02.08.2011 sunt atașate anexele 45 „Situția privind taxa pe valoarea adăugată și calculul majorărilor de întârziere” și anexa 46 „Situția privind calculul penalităților de întârziere”, care fac parte integrantă din raportul de inspecție fiscală și care au fost însușite prin semnătura și ștampila societății aplicată pe acestea.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3¹ și art.206 alin.1 lit.b) și d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a), pct.11.6 și pct.2.5 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F-MC .X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru **suma de X lei, reprezentând:**

- .X. lei TVA;

- X lei accesorii aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceleași impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin

prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal și să emită un nou act administrativ fiscal.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X.SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./02.08.2011 privind obligațiile **X lei, reprezentând:**

- X lei - TVA;
- X lei -accesorii aferente TVA.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC .X.SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./02.08.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- X lei accesorii aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL