

## **DECIZIE nr. 3287/23.08.2017**

privind soluționarea contestațiilor formulate de Societatea X S.R.L. înregistrate la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /26.05.2017 și respectiv nr. TMR\_DGR ... /26.05.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara cu adresele nr. TMC\_AIF 1170/25.05.2017 și nr. TMC\_AIF .../25.05.2017, înregistrate la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /26.05.2017 și nr. TMR\_DGR ... /26.05.2017, a procedat la soluționarea contestațiilor depuse de

Societatea X S.R.L.

CUI: ... ,

cu sediul în comuna ... , sat ... , nr. ... , jud. Arad

înregistrate la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara sub nr. ... /18.05.2017 și respectiv nr. ... /18.05.2017, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /26.05.2017 și nr. TMR\_DGR ... /26.05.2017.

Societatea X S.R.L. formulează contestații împotriva:

- Deciziei de impunere nr. **F-TM .../ 22.03.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../ 22.03.2017, solicitând anularea actului administrativ atacat, cu consecința exonerării petentei de la plata următoarelor sume:

- TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei aferentă unei baze de impozitare stabilită suplimentar de ... lei, pe perioada verificată 01.09.2016 – 30.09.2016;

- TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei aferentă unei baze de impozitare stabilită suplimentar de 86.165 lei, pe perioada verificată 01.10.2016 – 31.10.2016.

- Deciziei de impunere nr. **F-TM .../ 23.03.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../ 23.03.2017, solicitând anularea

actului administrativ atacat, cu consecința exonerării petentei de la plata sumei de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar aferentă unei baze de impozitare stabilită suplimentar de ... lei, pe perioada verificată 01.11.2016 – 30.11.2016.

În contestațiile formulate, argumentele petentei în ceea ce privește relația sa cu prestatorul Societatea T SRL, din care a rezultat obligație fiscală suplimentară de natura TVA, sunt similare, iar constatările organelor de inspecție fiscală au vizat aceeași stare de fapt conform Rapoartelor de inspecție fiscală nr. F-TM .../ 22.03.2017 și respectiv nr. F-TM .../ 23.03.2017, sub aspectul cuantumului influențându-se reciproc.

În drept, Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”*

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative emise „sub aspectul cuantumului se influențează reciproc”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de Societatea X S.R.L., înregistrate la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara sub nr. ... /18.05.2017 și respectiv nr. ... /18.05.2017, iar la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /26.05.2017 și nr. TMR\_DGR ... /26.05.2017, cu consecința emiterii unei singure decizii în soluționarea acestora.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei reprezentând:

- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-TM .../ 22.03.2017
- ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-TM .../ 23.03.2017.

Contestațiile au fost semnate de reprezentantul legal al petentei, dl. B , în calitate de împuternicit al administratorului, fapt confirmat cu Procura specială

autenticată sub nr. 62/07.02.2017 la Biroul Individual Notarial ... , astfel cum a fost completată conform Încheierii de completare nr. 22/22.06.2017 autenticată la același birou notarial, în care la pct. 3 s-a stipulat în mod expres faptul că „mandatarul meu are dreptul de a formula plângeri sau contestații în fața oricăror autorități publice, inclusiv în fața ANAF.”, depusă în original la sediul DGRFP Timișoara cu adresa din 22.06.2017, înregistrată sub nr. ... /22.06.2017; în consecință au fost respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestațiile au fost depuse în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (deciziile de impunere nr. F-TM .../ 22.03.2017 și nr. F-TM .../ 22.03.2017 fiind comunicate prin remitere sub semnătură la data de 30.03.2017).

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

**I.** Prin contestația înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara sub nr. ... /18.05.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /26.05.2017, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. **F-TM .../ 22.03.2017**, petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării actului administrativ fiscal atacat pentru următoarele motive:

La **pct. 1** petenta prezintă operațiunile comerciale derulate cu firma V SRL în baza contractului de prestări servicii nr. 26, prin care această firmă s-a angajat să realizeze servicii de selectare și tratare a semințelor de grâu, utilizând produsele de tratare (insecticid Seedoprit și fungicid Redigo Pro) puse la dispoziție de petentă.

Serviciile prestate au constat în „selectarea și tratarea semințelor de grâu, care au presupus eliminarea impurităților și tratarea acestor semințe cu insecticidele și fungicidele în concentrațiile prevăzute în contract și puse la dispoziție de societatea verificată”, petenta subliniind faptul că „manopera” despre care este vorba în raportul de lucrări exprimă faptul că „valoarea serviciului prestat de către SC V SRL este dat de munca prestată pentru tratarea și selectarea semințelor cu substanțele puse la dispoziția prestatorului de către beneficiar”.

Petenta subliniază faptul că în mod eronat organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere a TVA pentru suma de ... lei motivat pe faptul că serviciile achiziționate nu au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile în condițiile în care conform stării de fapt achiziția serviciilor de selectare și tratare a semințelor de grâu a avut drept scop vânzarea ulterioară către clienții petentei a semințelor de grâu, fapt care confirmă în opinia sa faptul că „au fost

achiziționate în vederea realizării de operațiuni taxabile (vânzarea semințelor de grâu (semințe tratate în vederea însămânțării)).

Referitor la inadvertențele constatate de organele de inspecție fiscală în ceea ce privește data bonului de consum privind produsele cu care au fost tratate semințele și data înregistrării în contabilitate, respectiv că situația de lucrări nu oferă o descriere clară și exactă a operațiunilor efectuate, petenta consideră că aceste concluzii nu se susțin din următoarele motive:

**a)** Referitor la inadvertențele cu privire la data bonului de consum privind produsele cu care au fost tratate semințele și data înregistrării în contabilitate, petenta precizează că nu există nici o inadvertență, bonul de consum fiind întocmit la data eliberării din magazie a respectivelor produse, respectiv data de 22.08.2016, dată la care au început în fapt și prestările respective de servicii conform situației de lucrări.

De asemenea suplimentar arată că bonul de consum a fost întocmit numai cantitativ, nu și valoric, pentru cantitățile eliberate pentru consum, iar în data de 01.11.2016 a fost operat în programul de contabilitate unde s-a realizat și valorizarea consumului și implicit descărcarea de gestiune.

Explicația dată de petentă referitor la „decalajul de date” este că „programul de contabilitate nu este unul integrat, gestiunile de stocuri, pe locurile de depozitare, fiind conduse numai cantitativ, iar valorizarea stocurilor se face odată cu introducerea bonurilor de consum cantitative în programul de contabilitate”, în opinia sa valorizarea ulterioară a stocului neschimbând situația poziției financiare și a performanței financiare pentru un exercițiu financiar și în consecință neavând niciun impact asupra stabilirii bazei de impozitare a TVA.

De asemenea, petenta arată că respectivele cantități din Bonul de consum (... litri Seedoprid și .... litri Redio-Ppo) se regăsesc înregistrate în contabilitatea financiară a sa, iar „cantitățile de substanțe eliberate pentru consum se reconciliază cu consumul specific (prevăzut în anexa contractului de prestări nr. .... încheiat cu V SRL) înmulțit cu cantitățile de semințe tratate (cuprinse în situația de lucrări)”, diferența de valori reprezentând pierdere tehnologică, pierdere rezultată din operațiunea de pulverizare.

**b)** Referitor la faptul că raportul de lucrări nu oferă o descriere clară și exactă a operațiunilor efectuate, petenta reiterează faptul că serviciile au constat din selectarea și tratarea cu insecticid și fungicid a semințelor de grâu.

De asemenea în ceea ce privește situația de lucrări prezentată raportat la serviciul prestat, petenta subliniază faptul că aceasta conține toate elementele necesare individualizării serviciului efectuat, respectiv: felul serviciului prestat (tratament și selectare sămânța de grâu), perioada de realizare a lucrărilor (22.08.2016- 02.09.2016), cantitatea de semințe de grâu selectată și tratată (... tone), tariful manoperei (... lei/tonă), valoarea serviciului prestat (... lei + .... lei TVA) și semnătura și ștampila prestatorului.

La **pct. 2** referitor la suma de ... lei reprezentând TVA, petenta consideră că organele de inspecție fiscală au efectuat o încadrare greșită a stării de fapt fiscale, subliniind faptul că „transportul cerealelor din câmp s-a efectuat cu motorina pusă la dispoziție de beneficiar, conform contractului de transport. De asemenea, prețul serviciilor a fost fixat cu luarea în considerare a faptului că motorina este pusă la dispoziția prestatorului de către beneficiar.”

Petenta face trimitere la contractele încheiate cu firmele partenere din care, în opinia sa, rezultă faptul că motorina nu a fost pusă în mod gratuit la dispoziția partenerilor săi comerciali, la art. 3 din contractele încheiate stipulându-se în mod expres faptul că „beneficiarul acordă 35l la 100 km”.

Astfel concluzia organelor de inspecție fiscală conform căreia se impunea recuperarea contravalorii motorinei puse la dispoziția prestatorilor de petentă, contravine clauzelor inserate în cuprinsul contractelor.

În ceea ce privește norma legală invocată de organele de inspecție fiscală – art. 270 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal – petenta consideră că această încadrare este eronată, aceasta nefăcând referire la „operațiunile derulate între SC X SRL și prestatorii de servicii de transport, respectiv de servicii agricole” în condițiile în care motorina nu a fost pusă la dispoziția prestatorilor în mod gratuit, ci putea fi folosită exclusiv pentru serviciile prestate către petentă, „prestatorii neavând posibilitatea de a dispune liber de motorina achiziționată de către SC X SRL”.

Petenta prezintă și situația în care ar fi facturat motorina către prestatori, caz în care aceștia „ar fi putut să folosească această motorină și pentru alte lucrări decât cele efectuate pentru SC X SRL”.

În vederea justificării afirmațiilor sale petenta subliniază faptul că „la fiecare factură emisă pentru serviciile de transport, prestatorul a atașat o situație cu kilometrii parcurși și consumul de motorină aferent și care, conform contractului, trebuie decontat de societatea verificată (facturile cu situația kilometrilor și a curselor efectuate este atașată prezentei contestații).”.

În concluzie, petenta subliniază faptul că „a înregistrat consumul de motorină în contabilitate, această motorină fiind consumată pentru lucrările agricole proprii, iar achiziția motorinei nu a avut alt scop decât utilizarea în consumul propriu” astfel că, în opinia sa, încadrarea operațiunilor în cauză ca fiind asimilate livrărilor de bunuri nu este corectă, iar TVA-ul suplimentar stabilit de către organele de control, în sumă de ... lei, nu este justificat.

Referitor la calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere se aplică principiul general de drept *accessorium sequitur principalem*, neputând exista accesorii în contextul în care nu mai există debitul principal.

Prin contestația înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara sub nr. ... /18.05.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor

Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /26.05.2017, formulată împotriva Deciziei de impunere nr. **F-TM .../ 23.23.03.2017**, petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării actului administrativ fiscal, reiterând în principal argumentele din contestația înregistrată la Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara sub nr. ... /18.05.2017, lit. b) pct. 2.

Suplimentar, petenta, făcând referire la Bonul de consum .../ 01.11.2016 arată că „face referire la consumul de materiale folosite pentru efectuarea lucrărilor agricole aferente lunii octombrie 2016. Bonul de consum înregistrat în contabilitate pe baza bonului de consum cantitativ, amintit mai sus nu cuprinde și consumul de motorină, deoarece motorina consumată pentru aceste lucrări aparținut prestatorului de servicii – T SRL. Din aceste motive tarifele de pe factura emisă de T SRL conțin și contravaloarea motorinei consumate.”, fapt care confirmă, în opinia sa, faptul că motorina folosită pentru lucrările efectuate de către T SRL, nu aparținut beneficiarului – Societatea X SRL.

**II. A.** Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. **F-TM .../ 22.03.2017** în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere **F-TM .../ 22.03.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:

**1.** În ceea ce privește **Decontul** cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare înregistrat sub nr. ... **-25/10/2016**

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea X SRL a achiziționat prestări de servicii de la Societatea V SRL în valoare de ... lei cu o TVA aferentă în sumă de ... lei, pentru care în mod eronat și-a exercitat dreptul de deducere.

Factura nr. ... /02.09.2016 emisă de Societatea V SRL a fost înregistrată de petentă în evidența sa contabilă, având înscrisă la rubrica explicații „Prestări servicii conf. contr. nr..../02.09.2016.”

Analizând documentele prezentate de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat că prestările de servicii achiziționate reprezintă servicii constând în tratarea și selectarea semințelor de grâu (conform anexei la contractul .../02.09.2016), petenta obligându-se să pună la dispoziția furnizorului substanțele aferente pentru realizarea serviciului contractat.

De asemenea, s-au constatat inadvertențe cu privire la stocul substanțelor pentru tratarea semințelor de grâu, respectiv s-a constatat că bonul de consum este emis în data de 22.08.2016, iar în fișa de magazie acesta este descărcat în data de 22.12.2016 (adică după 4 luni). În ceea ce privește Raportul de lucrări prezentat de petentă, organele de inspecție fiscală au stabilit că acesta nu conține descrierea clară și exactă a operațiunilor efectuate, în ce constau acestea, la ce se

referă, în situația în care în Raportul de lucrări este inserată specificația „manoperă”.

Astfel, organele de control au concluzionat că Societatea X SRL nu a putut/nu poate justifica clar, exact și complet faptul că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv în ce au constat aceste prestări de servicii, durata de timp în care au fost efectuate, modalitatea în care au fost efectuate, manopera utilizată etc.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în condițiile în care factura nr. ... /02.09.2016 emisă de Societatea V SRL nu a fost însoțită de documente justificative care să demonstreze că acele servicii au fost efectuate în interesul operațiunilor sale taxabile.

**2. În ceea ce privește Decontul** cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare înregistrat sub nr. ... -25/11/2016

Organele de inspecție fiscală au constatat (**lit. a** din decizia de impunere atacată) că societățile I S.R.L., A S.R.L., P S.R.L. și S S.R.L. au efectuat servicii de transport cu un număr de 6 autocamioane în beneficiul petentei Societatea X SRL, emițând facturile prezentate în Anexa nr. 9 la RIF; prestările de servicii au fost derulate în baza contractelor de prestări servicii în care referitor la prețul livrării, părțile au stipulat:

„prețul serviciilor stabilit între societăți este de .... lei + TVA/mașină și ... litri motorină/100 km. Prețul este stabilit în funcție de numărul de curse minime/zi (...).”

În baza facturilor emise de firmele enumerate mai sus, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală, în urma analizării documentelor (facturi, fișă magazie, bon de consum etc.) puse la dispoziția lor de petentă, stabilind că alimentarea cu combustibil (motorină) s-a realizat „atât pentru utilajele societății, cât și pentru servicii de transport cereale.”, iar din verificarea modului de decontare a societății verificate cu societățile de transport au constatat că nu au fost refacturate aceste cheltuieli cu combustibilul, motiv pentru care nu s-a acceptat exercitarea de către petentă a dreptului de deducere a TVA

Conform constatărilor inspecției fiscale a rezultat că prestatorii au întocmit situații lunare în care au înscris contravaloarea prestației efectuate analitic pe fiecare mijloc de transport, iar petenta a prezentat o situație centralizatoare și foile de parcurs de la firmele prestatoare în care este înscris numărul de înmatriculare al camionului, ruta, kilometrii efectuați, cantitatea transportată, numărul avizului de însoțire și consumul de motorină, pentru prestarea serviciilor contractate.

Organele de inspecție fiscală au constatat (**lit. b** din decizia de impunere atacată) că petenta a înregistrat în evidența contabilă factura nr. ... /03.10.2016

emisă de firma T în valoare de ... lei cu o TVA aferentă în sumă de 37.522 lei, explicația conform celor înscrise pe factură fiind „prestări servicii conf. contr. FN”, pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Din analiza contractelor de prestări servicii încheiate cu firma T , organele de inspecție fiscală au constatat că prețul/tariful este stabilit în funcție de tipul de operațiune și de punerea la dispoziție (sau nepunerea la dispoziție) a motorinei de către beneficiarul X S.R.L.

De asemenea, din analiza documentelor (facturi, fișa de magazie, bon de consum etc.) puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de petentă, acestea au constatat că alimentarea cu combustibil (motorină) s-a realizat atât pentru utilajele societății petente, cât și pentru serviciile agricole prestate de societatea T SRL.

În vederea determinării corecte a stării de fapt, organele de inspecție fiscală au luat notă explicativă d-lui. B , împuternicitul societății petente, în ceea ce privește justificarea/prezentarea/precizarea documentelor justificative care au stat la baza alimentării cu combustibilul aferent realizării serviciului contractat, acesta prezentând din nou „devizul pus la dispoziția organelor de control odată cu prezentarea facturii”.

Urmare analizării situațiilor de lucrări, bonurilor de consum și a facturii prezentate, organele de control au constatat ca deși au fost facturate serviciile cu motorină prestatorului, societatea X înregistrează consumuri de motorină pentru aceleași lucrări (Anexa nr. 10 la RIF), iar petenta nu a refacturat către Societatea T SRL aceste cheltuieli cu combustibilul.

În consecință, urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că Societatea X SRL a livrat combustibil în valoare totală de ... lei, având obligația de a factura contravaloarea acestuia și de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă, dar în situația în care aceste obligații nu au fost îndeplinite, în sarcina petentei s-a calculat o TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 20%) aferentă perioadei 01.10.2016 - 31.10.2016, în conformitate cu prevederile art. 286, alin. (1), lit. a), coroborat cu art. 291, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**B.** Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .../23.03.2017 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-TM .../23.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, constatându-se următoarele:



Din documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către petentă, acestea au constatat că societatea a achiziționat prestări servicii constând în lucrări agricole de la societatea T SRL.

Organele de inspecție fiscală au identificat faptul că în data de 01.11.2016, în baza bonului de consum .../ 01.11.2016, petenta a eliberat în consum produsul motorină fără a nominaliza destinatarul/utilajul.

Prin coroborarea documentelor contabile ale petentei respectiv a contractului de prestări servicii încheiat cu firma T SRL, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- prestarea serviciilor s-a efectuat cu motorina petentei;
- contractul de prestări servicii .../ 01.10.2011, încheiat între cele două societăți, prevede tarife diferențiate, în funcție de cui aparține motorina utilizată (beneficiarului sau prestatorului)
- factura nr. ... /01.11.2016 emisă de firma prestatoare conține tarife pentru prestarea serviciilor cu motorina sa.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au stabilit că deoarece petenta a pus la dispoziția societății prestatoare motorina în vederea prestării serviciilor din luna octombrie 2016, aceasta nu poate beneficia de exercitarea dreptului de a-și deduce TVA în sumă de ... lei, sumă cu care a fost diminuată TVA de rambursat.

**III.** Societatea X S.R.L. cu sediul în comuna ... , sat ... , nr. ... , jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr. J02/...../2007, are cod unic de înregistrare ... , cont bancar deschis la Banca ... Romania SA ... și are ca obiect principal de activitate „....” – cod CAEN ....

**IV.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile contestatoarei, precum și actele normative în vigoare pentru cauza analizată, se rețin următoarele:

**A.** Referitor la Decizia de impunere **F-TM .../ 22.03.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../ 22.03.2017, se rețin următoarele:

**1. În ceea ce privește achiziția de servicii de la societatea V SRL, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă petenta poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de ... aferentă cheltuielilor cu achizițiile de servicii, în condițiile în care petenta nu a justificat prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate coroborat cu faptul că în evidența contabilă au fost identificate de către organele de inspecție fiscală inadvertențe cu privire la înregistrările contabile**

În fapt, în perioada petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de ... lei aferentă achizițiilor de servicii constând în „selectarea și tratarea semințelor de grâu” de la societatea V SRL.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au identificat inadvertențe cu privire la stocul substanțelor pentru tratarea semințelor de grâu. De asemenea, în ceea ce privește Raportul de lucrări prezentat de petentă, organele de inspecție fiscală au stabilit că acesta nu conține descrierea clară și exactă a operațiunilor efectuate, în ce constau acestea, la ce se referă, în situația în care în Raportul de lucrări este inserată specificația „manoperă”.

Astfel, în condițiile în care petenta nu a justificat fără echivoc faptul că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv în ce au constat aceste prestări de servicii, durata de timp în care au fost efectuate, modalitatea în care au fost efectuate, manopera utilizată etc., organele de inspecție fiscală au stabilit că în mod eronat petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în condițiile în care factura nr. ... /02.09.2016 emisă de Societatea V SRL nu a fost însoțită de documente justificative care să demonstreze că acele servicii au fost efectuate în interesul operațiunilor sale taxabile.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„ART. 297

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*(...)*

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

*a) operațiuni taxabile;*

ART. 299

*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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;*

ART. 319

### *Facturarea*

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

(...)

(20) **Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

(...)

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 266 alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

**Ordinul nr. 2.634** din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, în vigoare din data de 01 ianuarie 2016:

*“ANEXA 1 NORME GENERALE de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile*

#### *A. Aspecte generale*

1. *Persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare (denumite în continuare entități), consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate (în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).*

(...)

4. *Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.*

10. *Documentele contabile (registre, jurnale, fișe, note etc.) care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:*

- *denumirea entității;*
- *data întocmirii documentului contabil;*
- *felul, numărul și data documentului justificativ;*
- *sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate;*
- *conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare;*
- *semnătura persoanei responsabile cu întocmirea documentelor contabile.*

17. *În cazul în care prelucrarea documentelor financiar-contabile se face de către terți (persoane fizice sau juridice), în relațiile dintre terți și entitățile beneficiare este necesar ca, pentru efectuarea corespunzătoare a înregistrărilor în contabilitate, să se respecte următoarele reguli:*

- documentele justificative să fie întocmite corect și la timp de către entitățile beneficiare, acestea răspunzând de realitatea datelor înscrise în documentele respective;

- documentele contabile, întocmite de terți pe baza documentelor justificative, trebuie predate entităților beneficiare, împreună cu documentele justificative, la termenele stabilite prin contractele sau convențiile civile încheiate, terții răspunzând de corectitudinea prelucrării datelor.

(...)

21. Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în entitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.

(...)

#### *E. Formele de înregistrare în contabilitate*

50. *Formele de înregistrare în contabilitate reprezintă sistemul de registre, formulare și documente contabile corelate între ele, care servesc la înregistrarea cronologică și sistematică în contabilitate a operațiunilor economico-financiare efectuate pe parcursul exercițiului financiar.*

(...)

*F. Criteriile minimale privind programele informatice utilizate în activitatea financiar-contabilă*

55. *Sistemul informatic de prelucrare automată a datelor la nivelul fiecărei entități trebuie să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, controlul și păstrarea acestora pe suporturi tehnice.*

56. *Programele informatice utilizate în activitatea financiar-contabilă trebuie să asigure listarea în orice moment a documentelor financiar-contabile solicitate de organele de control.*

(...)

58. *Sistemele informatice de prelucrare automată a datelor în domeniul financiar-contabil trebuie să răspundă la următoarele criterii considerate minimale:*

a) să asigure concordanța strictă a rezultatului prelucrărilor informatice cu prevederile actelor normative care le reglementează;

(...)

c) fiecare dată înregistrată în contabilitate trebuie să se regăsească în conținutul unui document, la care să poată avea acces atât beneficiarii, cât și organele de control;

d) să asigure listele operațiunilor efectuate în contabilitate pe bază de documente justificative, care să fie numerotate în ordine cronologică, interzicându-se inserări, intercalări, precum și orice eliminări sau adăugări ulterioare;

(...)

**ANEXA 2 NORME SPECIFICE de utilizare a documentelor financiar - contabile – NOMENCLATORUL documentelor financiar-contabile:**

14. Bon de consum 14-3-4A

15. Bon de consum (colectiv)14-3-4/aA

*BON DE CONSUM Cod 14-3-4A)*

*BON DE CONSUM (colectiv - Cod 14-3-4/aA)*

*Bonul de consum servește ca:*

- *document de eliberare din magazie a materialelor;*
- *document justificativ de scădere din gestiune;*
- *document justificativ de înregistrare în contabilitate.*

*Se întocmește pe măsura eliberării materialelor din magazie pentru consum.”*

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

Totodată, art.321 alin.1, alin.2 și alin.4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, stipulează că:

„ART. 321

*Evidența operațiunilor*

*(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.*

*(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.*

(...)

*(4) Evidențele prevăzute la alin. (1)-(3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din normele metodologice.”*

coroborate cu cele ale Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun:

„ART. 6 *Exercitarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor*

*împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.  
(...)*

*ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(...)*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

De asemenea, se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de prestări servicii societatea trebuie să facă dovada prestării efective a serviciilor și să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Față de documentele existente la dosarul cauzei și susținerile petentei, respectiv a organelor de inspecție fiscală raportat la normele legale incidente, se rețin următoarele:

- la data de 02.09.2016 petenta a încheiat cu societatea V SRL, în calitate de prestator contractul de prestări servicii nr. .../02.09.2016, obiectul contractului, stipulat la art. 2, constând în „selectarea și tratarea semințelor de grâu”;

- conform Anexei la contractul de prestări de servicii, părțile au convenit ca beneficiarul (Societatea X S.R.L.) să pună la dispoziția prestatorului (Societatea V SRL), în vederea tratării și selectării semințelor de grâu, produse de tratare - insecticid Seedoprit și fungicid Redigo Pro -, prestatorul obligându-se să folosească aceste substanțe conform normelor de consum stabilite în Anexa la contract;

- în evidența contabilă, respectiv în contul 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”, petenta a înregistrat factura nr. ... din 02.09.2016

emisă de prestator, în valoare de ... lei, cu o TVA aferentă în sumă de ... lei, la rubrica din factură privind explicația fiind inserată sintagma „Prestări servicii conf. contr. nr..../02.09.2016”, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA;

- în îndeplinirea obiectului inspecției fiscale, așa cum acesta este definit la art. 113 alin. (1) din Noul Cod de procedură fiscală, respectiv „*verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale*” organele de control din analiza documentelor (fișa magazie, bon de consum etc.) puse la dispoziție de petentă, au constatat inadvertențe cu privire la stocul substanțelor pentru tratarea semințelor de grâu, respectiv bonul de consum a fost emis în data de 22.08.2016, iar în fișa de magazie acesta a fost descărcat în data de 22.12.2016 (adică după 4 luni);

- Raportul de lucrări executate – tratat și selectat sămânța de grâu – perioada 22.08.2016 – 02.09.2016, anexat facturii emise de Societatea V SRL nr. ... , aferent rubricilor „Cod” și „Denumire” au înscrise cuvântul „manoperă”, fără a fi indicate în mod clar și exact, operațiunile efectuate, în ce constau acestea, modalitatea în care au fost efectuate etc.;

- urmare solicitării din data de 09.02.2017 a unei notei explicative d-lui. B , în calitate de împuternicit al petentei, prin care acestuia i s-a solicitat să justifice/prezinte documentele justificative care să ateste că serviciile sunt cele prevăzute în contract, au fost efectiv prestate și respectiv au fost necesare pentru realizarea de venituri impozabile, în aceeași dată dl. B a precizat următoarele:

„SC V SRL a tratat și selectat sămânța de grâu în baza contractului de prestări de servicii nr. .../02.09.2016. Documentele justificative sunt: raport de lucrări executate, Anexa la contractul de prestări de servicii nr. .../02.09.2016, bon de consum a substanțelor folosite de către prestator și puse la dispoziție de beneficiar”.

Deși în contract este prevăzut obiectul „selectarea și tratarea semințelor de grâu” din Raportul de lucrări executate, în care ca și subtitlu este inserat „Tratat și selectat s-ța de grâu”, la rubrica „Denumire” este înscris doar „manoperă”, fără a se preciza în mod expres operațiunile tehnice efectuate în vederea tratării sămânței de grâu cu insecticid și fungicid, modul în care s-a efectuat aplicarea insecticidului și fungicidului (individual sau concomitent), termenul de „manoperă” având un caracter general, putând fi utilizat în orice domeniu (construcții, croitorie etc.), ori însăși denumirea de „Raport” indică prezentarea/descrierea lucrărilor executate.

Astfel, motivația petentei din fila 2 a contestației „Cuvântul „manoperă” din raportul de lucrări exprimă faptul că valoarea serviciului prestat de către SC V SRL este dat de munca prestată pentru tratarea și selectarea semințelor cu substanțele puse la dispoziția prestatorului de către beneficiar” nu este în măsură să justifice exercitarea dreptului de deducere a TVA de către petentă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au identificat și alte inadvertențe în contabilitatea petentei.

Explicațiile precizate de petentă în cuprinsul contestației referitor la inadvertențele constatate de organele de inspecție fiscală privitor la bonul de consum, acestea nu pot fi avute în considerare în condițiile în care așa cum rezultă din dispozițiile legale conținute de Ordinul nr. 2634/2015, parțial citate în cuprinsul prezentei, una din principalele reguli stabilite pentru înregistrările contabile, este înregistrarea cronologică a documentelor justificative, care trebuie întocmite *„corect și la timp de către entitățile beneficiare, acestea răspunzând de realitatea datelor înscrise în documentele respective;”*.

De altfel, legiuitorul a prevăzut în cuprinsul acestui act normativ inclusiv criteriile minimale privind programele informatice utilizate în activitatea financiar-contabilă, stipulând în mod expres cerința ca acestea să *„asigure concordanța strictă a rezultatului prelucrărilor informatice cu prevederile actelor normative care le reglementează”*, astfel motivația petentei că „bonul a fost întocmit numai cantitativ, nu și valoric, pentru cantitățile eliberate în consum, iar în data de 01.11.2016 a fost operat în programul de contabilitate unde s-a realizat și valorizarea consumului și implicit descărcarea de gestiune.” cu trimitere, într-un mod general, la Ordinul nr. 2634/2015 (fără indicarea/citarea vreunui articol) nu sunt de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că „bonul de consum este emis în data de 22.08.2016, iar în fișa de magazie acesta este descărcat în data de 22.12.2016 (adică după 4 luni)”, în condițiile în care bonul de consum servește ca:

- document de eliberare din magazie a materialelor;
- document justificativ de scădere din gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Referitor la susținerea petentei conform căreia semințele asupra cărora au fost efectuate serviciile contractate de petentă cu Societatea V SRL în baza contractului de prestări servicii nr. .../02.09.2016, au fost revândute, nu are nicio relevanță în situația în care, în susținerea afirmației sale nu a depus niciun document justificativ care să confirme pretinsa stare de fapt, deși la art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul a statuat, referitor la sarcina probei următoarele:



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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că organele de control au analizat documentele depuse de petentă cu ocazia contestației, (contract de prestări servicii nr..../02.09.2016, Anexa la Contract nr. .../02.09.2016, factura nr. ...., Raport lucrări executate la factura nr. ...., fișa magazie în care este operată ieșirea de substanțe seedoprid și redigo-pro în data de 22.12.2016, bon de consum din data de 22.08.2016 etc.), rezultând următoarele:

- bonul de consum prezentat în timpul inspecției fiscale este emis în data de 22.08.2016, dată la care petenta nu avea încheiat contractul de prestări servicii nr. 26, acesta fiind încheiat în data de 02.09.2016, **ulterior eliberării în consum** a substanțelor (insecticid și fungicid) de selectare și tratare a semințelor de grâu, respectiv a cantităților de ... l seedoprid și .... l redigo-pro, a fost ignorat astfel principiul general de drept *tempus regit actum*;
- cu ocazia depunerii contestației, petenta mai prezintă un bon de consum, respectiv Bonul de consum ...\_1/01.11.2016, pentru același tip de substanță și aceleași cantități de .... l seedoprid și ... l redigo-pro, dar așa cum rezultă din fișa de magazie prezentată, în stoc nu avea decât cantitățile date în consum în data de 22.08.2016;
- în fișa de magazie prezentată apare ieșire din stoc pentru substanțele amintite mai sus în data de 22.12.2016 (adică după 4 luni).
- raportul de lucrări nu conține descrierea operațiunilor efectuate, în ce constau acestea, la ce se referă, locația unde s-a efectuat efectiv selectarea și tratarea, avizele de mișcare a mărfii (semințelor), mijloacele de transport folosite, buletinele de analize eliberate cu ocazia prestării serviciului, singura specificație fiind cuvântul „manopera”.
- în „Raportul de lucrări executate” este înscrisă ca perioadă de prestare a serviciului perioada 22.08.2016 - 02.09.2016 în condițiile în care Contractul de prestări servicii nr. .... a fost încheiat între cele două firme doar la data de 02.09.2016.

Sintetizând cele constatate, rezultă că petenta încearcă, în mod artificial, să demonstreze că a respectat dispozițiile art. 297 alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a) și art. 319 alin. (20) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv faptul că achizițiile efectuate au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în condițiile în care deși petenta și-a exercitat dreptul

de deducere a TVA nu a justificat prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate coroborat cu faptul că în evidența sa contabilă au fost identificate inadvertențe cu privire la înregistrările contabile.

Prin urmare, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat implicând prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor.

Dreptul de deducere a TVA se judecă exclusiv prin prisma criteriilor de fond și formă prevăzute în cuprinsul Titlului VII din Noul Cod Fiscal, astfel existența dreptului de deducere a TVA aferente cheltuielii respective se analizează exclusiv prin raportare la prevederile referitoare la TVA din CF și la jurisprudența în domeniul TVA.

Deținerea unei facturi (în original, potrivit normelor metodologice), care cuprinde informațiile prevăzute la art.319 din Noul Cod fiscal, nu este suficientă pentru deducerea TVA aferentă serviciilor facturate de prestatori.

Intr-adevăr, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabila are obligația să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile stipulate la art.319, însă, aceasta reprezintă doar o condiție formală.

Este cunoscut faptul ca acordarea dreptului de deducere al TVA este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Însă din analiza prevederilor legale care reglementează exercitarea dreptului de deducere a TVA rezultă o dublă condiție: existența unei achiziții reale și utilizarea achiziției în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Aceste cerințe legale - de fond și formă - trebuie îndeplinite în mod cumulativ, îndeplinirea parțială a acestor condiții având drept consecință pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În analiza acestei cauze se va avea în vedere și jurisprudenței naționale, respectiv decizii pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție, care deși are în vedere prevederi legale din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Noul Cod Fiscal aplicabil în perioada verificată, conține prevederi similare, astfel:

- prin Decizia nr..../2012, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că „urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea

sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.

- prin Decizia nr...../12.03.2014, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat ca:

„(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.[...]

Având în vedere marea diversitate a serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.”

- prin Sentința Civilă nr.3.../ 2014 a Curții de Apel București, rămasă definitivă prin Decizia nr.2007/14.05.2015 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, se precizează, pornind de la prevederile art.145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal, că:

„(...) pentru a stabili dreptul de deducere a TVA, organul fiscal trebuie să analizeze, de la caz la caz, natura juridică a prestațiilor respective și dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, ceea ce presupune că, în unele cazuri, analiza să aibă în vedere nu numai factura, (...) ci și alte elemente care rezultă din documentele justificative pe care le poate solicita și pe care le apreciază relevante.”

- prin Decizia nr.../16.02.2016, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că:

„(...) deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factura sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.(...)”

Prin urmare, într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilul (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Astfel, indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Rezultă așadar, cu puterea evidenței că, în interpretarea dată de instanța supremă normei legale care reglementează în domeniul exercitării dreptului de deducere a TVA, a statuat în mod constant că legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei de exemplu „serviciul să fie

prestat” implicând prezentarea dovezilor care confirmă realitatea prestării serviciilor, respectiv achiziția bunurilor în folosul operațiunilor taxabile.

Înalta Curte, în mod constant a reținut că doar dovedirea existenței unei prestări de servicii către o altă persoană impozabilă nu conferă dreptul celei din urmă de a deduce TVA-ul aferent plății făcute pentru aceste servicii, în lipsa probării unei legături directe între serviciul prestat și operațiunile impozabile ale entității juridice care contractează aceste servicii, acestea trebuind a fi efectuate în folosul respectivelor operațiuni impozabile pe care le derulează cel ce beneficiază de prestarea de servicii achiziționată.

Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraf.23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraf.24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat ca este obligația persoanei care solicita deducerea taxei să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

*“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;”*.

**2. În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei aferentă unei baze de impozitare stabilită suplimentar în sumă totală de ... lei, rezultată din derularea unor operațiuni comerciale (servicii de transport cu firmele I S.R.L., A S.R.L., P S.R.L. și S S.R.L. și servicii de prestări agricole cu firma T SRL), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă petenta poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de ... aferentă cheltuielilor cu achizițiile de**

*servicii, în condițiile în care petenta nu a justificat prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate, iar contractele de prestări servicii încheiate cu firmele partenere exced cadrului legal general în ceea ce privește stabilirea prețului.*

În fapt, în perioada verificată, petenta a efectuat următoarele înregistrări în evidența sa contabilă:

- **a.** În contul nr. 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” un număr de 4 facturi fiscale emise de firmele I S.R.L., A S.R.L., P S.R.L. și S S.R.L.
- **b.** În contul nr. 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” factura fiscală nr. ... /03/10/2016 emisă de societatea T , afiliată petentei,

exercitându-și totodată și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții de servicii de transport (lit. a) și servicii de prestări agricole.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au constatat următoarele:

Analizând contractele de prestări de servicii încheiate cu societățile enumerate la lit. a) a rezultat că prețul livrării este: “prețul serviciilor stabilit între societăți este de .... lei + TVA/ mașină și .... litri motorină/100 km. Prețul este stabilit în funcție de numărul de curse minime/zi....”.

În mod similar la lit. b), analizând contractul de prestări servicii încheiat cu societatea T , afiliată petentei, a rezultat că prețul/tariful este stabilit în funcție de tipul de operațiune și de punerea la dispoziție (sau nepunerea la dispoziție) a motorinei de către beneficiarul X SRL.

În baza facturilor emise de firmele enumerate mai sus, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, organele de inspecție fiscală, în urma analizării documentelor (facturi, fișă magazie, bon de consum etc.) puse la dispoziția lor de petentă, stabilind că alimentarea cu combustibil (motorină) s-a realizat „atât pentru utilajele societății, cât și pentru servicii de transport cereale.”, iar din verificarea modului de decontare a petentei cu firmele partenere au constatat că nu au fost refacturate aceste cheltuieli cu combustibilul, motiv pentru care nu s-a acceptat exercitarea de către petentă a dreptului de deducere a TVA.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„ART. 270

*Livrarea de bunuri*

(...)

(4) *Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

(...)

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

**ART. 281**

*Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii*

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

**ART. 286**

*Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării*

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

**ART. 291**

*Cotele*

(1) Cota standard se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse, iar nivelul acesteia este:

a) 20% începând cu data de 1 ianuarie 2016 și până la data de 31 decembrie 2016;

**ART. 297**

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

(...)

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

a) operațiuni taxabile;

**ART. 299**

*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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare; ”

**CODUL CIVIL** din 17 iulie 2009, cu modificările și completările ulterioare:

*„Contractul de furnizare*

**ART. 1.766**

*Noțiune*

(1) *Contractul de furnizare este acela prin care o parte, denumită furnizor, se obligă să transmită proprietatea asupra unei cantități determinate de bunuri și să le predea, la unul sau mai multe termene ulterioare încheierii contractului ori în mod continuu, sau să presteze anumite servicii, la unul sau mai multe termene ulterioare ori în mod continuu, iar cealaltă parte, denumită beneficiar, se obligă să preia bunurile sau să primească prestarea serviciilor și să plătească prețul lor.*

(2) *În cazul furnizării de bunuri, ca accesoriu al obligației principale, furnizorul se poate obliga să presteze beneficiarului acele servicii necesare pentru furnizarea bunurilor.*

(3) *Dacă prin același contract se convin atât vânzarea unor bunuri, cât și furnizarea unor bunuri sau servicii, atunci contractul va fi calificat în funcție de obligația caracteristică și cea accesorie.*

**ART. 1.768**

***Prețul produselor sau serviciilor***

(1) ***Prețul datorat de beneficiar este cel prevăzut în contract sau în lege.***

(2) *Dacă în cursul executării contractului se modifică reglementarea legală a prețului sau mecanismului de determinare a acestuia, între părți va continua să se aplice prețul sau mecanismul de determinare a acestuia stabilit inițial în contract, dacă legea nu prevede expres contrariul.*

(3) *Dacă legea prevede expres că prețul sau modalitatea de determinare pe care le stabilește se va aplica și contractelor în curs, fiecare dintre părți poate denunța contractul în 30 de zile de la data intrării în vigoare a legii. Pe durata celor 30 de zile părțile vor aplica prețul stabilit prin contract.*

**ART. 1.771**

*Aplicabilitatea dispozițiilor de la vânzare*

***Dispozițiile prezentului capitol se întregesc, în mod corespunzător, cu dispozițiile privitoare la contractul de vânzare, în măsura în care nu este prevăzută o reglementare specială pentru contractul de furnizare.***

**TITLUL IX Diferite contracte speciale**

**CAP. I - Contractul de vânzare**

**ART. 1.660**

*Condiții ale prețului*

(1) **Prețul constă într-o sumă de bani.**

(2) *Acesta trebuie să fie serios și determinat sau cel puțin determinabil.”*

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că operațiunea de preluare de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, **dacă** taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../ 22.03.2017, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a încheiat contracte de transport cu firmele partenere, respectiv contractul de transport nr. .../ 16.09.2016 cu Societatea A SRL, contractul de transport nr. .../16.09.2016 încheiat cu Societatea P SRL, contractul de transport nr. .../16.09.2016 încheiat cu Societatea S SRL, contractul de transport nr. .../16.06.2016 încheiat cu Societatea I SRL, având ca obiect închirierea de mijloace de transport cereale.

Conform contractelor de transport, părțile au stabilit referitor la prețul serviciilor următoarea clauză:

**„Prețul stabilit pentru transport este de .... lei + tva/zi/mașină și .... litri motorină/100 km.”**

În ceea ce privește relația petentei cu firma afiliată T SRL, părțile au încheiat contractul de prestări servicii nr. .../ 01.10.2011, la data de 01.10.2013 fiind încheiat un act adițional la acesta prin care părțile au modificat contractul inițial, în sensul că valabilitatea acestuia este pe perioadă nedeterminată.

Referitor la prețul convenit între părți, acesta este stipulat la art. 3 din contractul de prestări servicii nr. .../ 01.10.2011, conținând lucrările ce vor fi efectuate distinct, prețul acestora variind în funcție de motorina folosită (a petentei în calitate de beneficiar sau a prestatorului), astfel:

**„PREȚUL SERVICIILOR**

**ART. 3**

Discuit **cu motorina prestatorului** este de ..... euro + TVA/ha.

Discuit **fără motorina prestatorului** este de .... euro + TVA/ha.

Ierbicidat cu motorina prestatorului este de ... euro + TVA/ha.

Ierbicidat fără motorina prestatorului este de ... euro + TVA/ha.

Ș.a.m.d.”

Din lecturarea articolelor din contractele de transport, respectiv din contractul de prestări servicii, detaliate mai sus, rezultă că prețul convenit între părți conține o parte în bani și o parte în produsul „motorină”.

Analizând prețul stabilit de părți prin prisma cadrului legal general – Codul civil – rezultă următoarele:



În ceea ce privește efectele contractului între părți, este incident art. 1270 din Codul civil, care la alin. (1) dispune:

*“Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.”*, ceea ce conferă contractelor forță obligatorie între părți.

Potrivit art.11 din Codul civil: *“Nu se poate deroga prin convenții sau acte juridice unilaterale de la legile care interesează ordinea publică sau de la bunele moravuri.”*, iar, potrivit dispozițiilor Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare – act normativ care prin domeniul de reglementare, interesează ordinea publică – voința legiuitorului a fost aceea de a impune o anumită conduită agenților economici astfel încât părțile să-și conformeze activitatea față de niște prevederi contractuale/convenții existente, iar voința juridică care stă la baza contractului/convenției trebuie să se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate și nu să deroge de la acestea.

Învederăm că în materia TVA sunt incidente normele legale specifice incluse în Codul fiscal, între petenta X S.R.L. și autoritatea fiscală existând un raport juridic de drept fiscal, în cadrul căruia trebuie respectate normele legale specifice acestuia.

Revenind la art. 1270 alin. (1) din Codul civil, mai sus citat, se reține că doar contractul „valabil încheiat” are putere de lege între părțile contractante, față de autoritatea fiscală acesta urmând să producă efecte numai în măsura în care este încheiat cu respectarea normelor legale în vigoare, în condițiile art. 11 din Codul civil care prevede:

*„Nu se poate deroga prin convenții sau acte juridice unilaterale de la legile care interesează ordinea publică sau de la bunele moravuri.”*, prin ordine publică înțelegându-se un ansamblu de norme juridice care stau la baza funcționării unui stat de drept.

În Codul civil contractul de prestări servicii este reglementat la contractul de furnizare – art. 1766 și următoarele, cu precizarea expresă a faptului că dispozițiile capitolului ce reglementează contractul de furnizare se întregesc, în mod corespunzător, cu dispozițiile privitoare la contractul de vânzare, în măsura în care nu este prevăzută o reglementare specială pentru contractul de furnizare.

Or, legiuitorul a stipulat în mod expres la art. 1660 alin. (1) Cod civil (capitolul referitor la contractul de vânzare) că ***„Prețul constă într-o sumă de bani”***.

A reglementa într-un alt mod – în maniera în care sunt încheiate contractele la care s-a făcut referire și în baza cărora au fost emise facturile pentru care s-a solicitat exercitarea dreptului de deducere – excede cadrului legal.

În consecință, considerația petentei că a respectat prevederile contractuale și nu a pus în mod gratuit motorina la dispoziția prestatorilor, prestarea serviciilor

achiziționate efectuându-se în folosul societății X SRL și nu în folosul prestatorilor, în lumina celor expuse mai sus nu poate determina exercitarea dreptului de deducere a TVA, în situația în care nu au fost îndeplinite condițiile privitoare la stabilirea prețului între părțile contractante, conform normelor legale precitate.

Învederăm că bunul în care constă parte din prețul contractelor este „motorina” – bun de natura **produselor accizabile având un regim juridic special** conform Titlului VIII din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, din documentele existente la dosarul cauzei nerezultând că petenta ar fi în măsură să utilizeze motorina în scopuri comerciale în relația cu alte societăți, în cauză putând fi incidente dispozițiile Titlului VIII „Accize și alte taxe speciale” din Codul fiscal.

Pe cale de consecință, în condițiile în care așa cum s-a demonstrat în cele ce preced în mod eronat petenta a convenit ca o cotă-parte din prețul stipulat prin contractele de prestări servicii să fie o cantitate de motorină, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea X SRL a pus la dispoziția prestatorilor, motorina cu titlu gratuit, nefiind recuperată contravaloarea acestei motorine de la prestatori; o astfel de operațiune reprezentând o livrare de bunuri asimilată conform art. 270, alin. (4), lit. b din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, susținerile petentei din contestația formulată vis-à-vis de documentele la care face trimitere (situații lunare în care este înscrisă contravaloarea prestației efectuate analitic pe fiecare mijloc de transport, situația centralizatoare și foile de parcurs de la societățile partenere, în care este precizat numărul de înmatriculare al camionului, ruta, kilometrii efectuați, cantitatea transportată, numărul avizului de însoțire și consumul de motorină, situații de lucrări, bonurilor de consum etc.) – la care s-a făcut referire și în RIF – nu mai prezintă relevanță raportat la prevederile legale din Codul civil, care au fost citate și analizate în cuprinsul prezentei.

Suplimentar față de cele arătate, din analiza documentelor contabile, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- „alimentarea cu combustibil (motorina) s-a realizat **atât pentru utilajele societății, cât și pentru servicii de transport cereale**” (fila 2 din 5 Decizia de impunere, referitor la TVA stabilit pe relația cu firmele I S.R.L., A S.R.L., P S.R.L. și S S.R.L.)

- „societatea X înregistrează consumuri de motorină pentru **aceleași lucrări.**” (fila 3 din 5 din Decizia de impunere atacată, referitoare la TVA stabilit pe relația cu firma afiliată T SRL)

- „deși s-a constatat că societatea prestatoare a decontat contravaloarea motorinei utilizate pentru serviciul prestat, societatea X a înregistrat **consum de motorină pentru aceleași servicii prestate**” (fila 3 din 5 din Decizia de impunere atacată, partea de sinteză a constatărilor), constatări față de care petenta nu a înțeles să prezinte niciun argument, situație în care se prezumă că achiesează la aceste constatări.

Pe cale de consecință, în considerarea celor expuse mai sus, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea X SRL a pus la dispoziția prestatorilor motorina cu titlu gratuit în condițiile în care nu a fost recuperată contravaloarea acestei motorine de la prestatori, această operațiune reprezentând o livrare de bunuri asimilată.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile în materie, în vigoare la data efectuării operațiunilor, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

*“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;”*.

**B.** Referitor la Decizia de impunere **F-TM .../ 23.03.2017** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../ 23.03.2017, se rețin următoarele:

În fapt, urmare contractului de prestări servicii încheiat de petentă cu firma T SRL, a fost emisă factura nr. ... /01/11.2016 în valoare de ... lei cu o TVA aferentă în sumă de ... lei, pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere.

Obiectul contractului de prestări servicii nr. .../ 01.10.2011 constă în achiziționarea unor servicii de prestări lucrări agricole.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au identificat inadvertențe cu privire la stocul de combustibil, în speță constatându-se că bonul de consum

emis în data de 01.11.2016, conține cantități de motorină puse la dispoziția societății prestatoare.

În drept, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„ART. 297

*Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*(...)*

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

*a) operațiuni taxabile;*

ART. 299

*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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”*

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

Totodată, art.321 alin.1, alin.2 și alin.4 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, stipulează că:

„ART. 321

*Evidența operațiunilor*

*(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.*

*(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.*

*(...)*

*(4) Evidențele prevăzute la alin. (1)-(3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din normele metodologice.”*

coroborate cu cele ale Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care dispun:

*„ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

*(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.  
(...)*

*ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

*(...)*

*(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.”*

Din analizarea Raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../ 23.03.2017 raportat la documentele depuse de petentă în susținerea cauzei, rezultă că reprezentantul petentei nu a depus niciun document justificativ, în plus față de cele prezentate echipei de inspecție fiscală.

Conform documentelor existente la dosar rezultă că, în data de 20.02.2017, în vederea clarificării stării de fapt fiscale, reprezentantului legal al societății i s-a pus în vedere de organele de inspecție fiscală, prezentarea documentelor justificative aferente facturii nr. ... /01.11.2016, acesta arătând următoarele: „lucrările efectuate de către T SRL sunt detaliate în situația de lucrări pe care o anexăm prezentei note explicative și în devizul de lucrări anexat facturii nr. ... /01.11.2016, deviz pus la dispoziția organelor de control odată cu prezentarea facturii.”.

Dând eficiență principiului contradictorialității, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. .../25.05.2017, organele de inspecție fiscală au analizat susținerile petentei referitoare la bonul fiscal nr. .../ 01.11.2016, constatând că suprafețele înscrise în bonul de consum corespund cu suprafețele înscrise în factura emisă de societatea T SRL, asupra cărora au fost efectuate prestările de servicii agricole, ceea ce confirmă faptul că „motorina a fost utilizată, în cazul de față, de prestatorul de servicii.”.

Raportând constatările organelor de inspecție fiscală și la dispozițiile Codului civil, citat în cuprinsul prezentei, respectiv la considerentele prezentate la punctul anterior referitor la condițiile privind prețul, se reține că în situația în care petenta a pus la dispoziția societății prestatoare motorina în vederea efectuării serviciilor din luna octombrie 2016, societatea prestatoare efectuând serviciile cu motorina beneficiarului, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 297 alin. 4 din Legea nr. 227/2015 neacordând petentei a dreptului de a-și deduce TVA în sumă de ... lei, sumă cu care a fost diminuată TVA de rambursat, contestația formulată urmând a fi respinsă ca neîntemeiată în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva *Rapoartelor de inspecție fiscală nr. F-TM .../ 22.03.2017 și respectiv nr. F-TM .../ 23.03.2017*, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 131

*Rezultatul inspecției fiscale*

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)*

(4) *Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”*

coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

(1) *Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

(2) *Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

*b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația obiectul contestațiilor îl reprezintă Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../ 22.03.2017 și nr. Deciziei de impunere nr. F-TM .../ 23.03.2017 emise de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara.

Referitor la solicitarea petentei ca în ceea ce privește calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere raportat principiul general de drept *accessorium sequitur principalem*, susținerile din contestațiile formulate în ceea ce privește obligația fiscală principală – taxa pe valoarea adăugată - să i se aplice „*mutatis mutandis* și în ceea ce le privește pe acestea”, se rețin următoarele:

În drept, Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

*(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație de impunere, în condițiile [art. 95](#) alin. (4) și [art. 102](#) alin. (2);*

*b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

*ART. 94*

*Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.*

*ART. 95 Decizia de impunere*

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.(...)*

*(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.*

*ART. 98 Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere*

*Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:(...)*

*c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;*

(...)

*ART. 113 Obiectul inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, **stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.**”*

Posibilitatea de contestare conferită de art. 268 și următoarele din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, este limitată astfel:

„ART. 268

*Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

*(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de nemodificare a bazei de impozitare prin care nu sunt stabilite creanțe fiscale.*

*(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impozitare, reglementate potrivit art. 99 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impozitare constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impozitare pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

Conform dispozițiilor legale mai sus precizate rezultă că persoanele care se consideră lezate în drepturile lor au posibilitatea de a contesta un titluri de creanță, precum și alte acte administrative fiscale.

Prin Deciziile de impunere nr. F-TM .../ 22.03.2017 și nr. F-TM .../ 23.03.2017, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara a stabilit în sarcina petentei Societatea X S.R.L. obligații fiscale principale în sumă totală de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Având în vedere că de la 01.01.2016, conform art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 competența inspecției fiscale a fost limitată la stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, pentru perioada verificată de inspecția fiscală conform deciziei de impunere, accesoriile aferente obligațiilor fiscale principale stabilite în sarcina petentei prin Deciziile de impunere nr. F-



TM .../ 22.03.2017 și nr. F-TM .../ 23.03.2017 urmează a fi determinate de către unitatea fiscală de administrare a petentei, Administrația pentru Contribuabili Mijlocii Timișoara, ulterior comunicării către petentă a deciziei referitoare la obligațiile de plată accesorii aceasta având posibilitatea contestării acesteia în condițiile legii.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 270, art. 281, art. 286, art. 291, art. 297, art. 299, art. 319, art. 321 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Ordinul nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile, art. 6, art. 7, art. 73, art. 113, art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 11, art. 1270, art. 1660, art. 1766, art. 1768, art. 1771 din Codul civil, se

#### **DECIDE :**

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestațiilor formulate împotriva Deciziilor de impunere nr. F-TM .../ 22.03.2017 și nr. F-TM .../ 23.03.2017 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația pentru Contribuabili Mijlocii constituită la nivelul Regiunii Timișoara, pentru suma totală de ... **lei** reprezentând:

- ... **lei** taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-TM .../ 22.03.2017
- ... **lei** taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-TM .../ 23.03.2017.

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea X S.R.L.
- AJFP Arad – Inspecție Fiscală,

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

