

**103.IL.2009**

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ...,a fost sesizat de Serviciul Inspecție Fiscala Persoane Juridice din cadrul Administratiei Finantelor Publice ... prin adresa nr.... cu privire la contestatia formulata de **S.C. ...** cu sediul fiscal in ....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... prin care s-a stabilit **suma de ... lei reprezentand T.V.A.**

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala.

Directia Generala a Finantelor Publice ... prin biroul solutionarea contestatiilor,constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 si art.209 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala,este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

**I.-S.C. ...** ,contesta Decizia de impunere nr. ... urmare inspectiei fiscale partiale efectuate in data de ...si in perioada ..., prin care s-a stabilit suplimentar de plata obligatii fiscale in suma de ... lei, sub forma de diferente aferente T.V.A. de rambursat, pe care o considera impusa ilegal si fara temei legal.

Diferenta de T.V.A. s-a datorat constatarilor inspectiei fiscale si anume :”neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoare adaugata avand in vedere faptul ca serviciile sunt destinate realizarii unor operatiuni scutite fara drept de deducere”, invocand prevederile art. 145 al(2) din Legea nr. 571/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale art. 141 din aceiasi lege.

Contestatoarea arata faptul ca societatea a fost infiintata in Romania in vederea dezvoltarii unei capacitati de productie in culturi agricole ( ferma vegetala ) , sumele investite in terenurile agricole pana la 31.12.2008 fiind de ... lei, sursa de finantare a acestor investitii fiind aporturile proprii ale proprietarilor. Tinand cont de faptul ca proprietarii firmei au afaceri dezvoltate in ..., au ales sa efectueze investitiile apeland la serviciile unei alte societati comerciale, care sa cumpere in numele contestatoarei terenurile agricole direct de la proprietari, urmand ca pentru serviciile prestate sa plateasca comisioane, conform contractului dintre ei.

Motivul pe care isi intemeiaza contestatia este aplicarea eronata a legislatiei fiscale de catre organul de inspectie fiscala si anume prevederile art. 141 al(2) lit. f. drept pentru care considera ca in acest caz este vorba de un comision aferent tranzactiilor cu teren agricol, scutit fara drept de deducere conform celor mai sus

aratate iar operatiunea de comision nu este inclusa in prevederile legislative mentionate mai sus intrucat terenurile au fost cumparate direct de la proprietarii de terenuri in numele societatii, iar intermediarul tranzactiei S.C. ...S.R.L. a facturat prestarea de serviciu convenita prin contract, la care a adaugat T.V.A.

De asemenea isi intemeiaza contestatia pe dispozitiile prevederilor art. 145 din Codul fiscal " Regimul deducerilor.

Fata de cele prezentate mai sus contestatoarea solicita desfiintarea Deciziei de impunere nr. ... pentru suma de ... lei iar in cazul in care se mentine aceasta decizie solicita eliberarea unui document conform caruia sa solicite comisionarului refacturarea comisionului ( scutit fara drept de deducere), astfel incat sa primeasca sumele platite in contul acestei taxe.

**II.-Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice ... – Serviciul Control Fiscal Persoane Juridice**, prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... formuleaza urmatorul punct de vedere :

Obiectul contestatiei se refera la contestarea Deciziei de impunere ce face referire la solutionarea cererii de rambursare a soldului sumei negative de T.V.A., depusa prin decontul inregistrat la organul fiscal teritorial sub nr.....

Prin Decizia de impunere nr. ... nu s-a acordat dreptul de deducere pentru suma de ... lei, invocandu-se in acest sens, prevederile art. 145 al(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organul de inspectie fiscala considera ca sumele stabilite suplimentar sunt legale deoarece :

- agentul economic insusi, admite ca activitatea de comisionat este destinata unor operatiuni scutite fara drept de deducere;

In sustinerea deciziei emise de organele de inspectie fiscala, enumera urmatoarele :

- activitatea de comisionat s-a efectuat in baza unui contract incheiat intre parti, document care, din punct de vedere al conditiilor de forma, are inscrisa in dreptul prestatorului S.C. ... S.R.L. , stampila altei societati, respectiv cea a S.C. ... S.R.L. ( anexeaza in acest sens copie a contractului incheiat intre parti).

- la data emiterii facturilor de comision, beneficiarul serviciilor nu era inregistrat ca platitor de taxa pe valoare adaugata.

- intocmirea documentelor ( facturi de comisionat) a fost efectuata de o persoana care, nu e persoana legata de angajator prin contract individual de munca sau orice alt instrument juridic care sa creeze un raport angajator/angajat

- S.C. ... S.R.L. , in calitate de agent economic prestator de servicii, pentru care s-a efectuat verificarea inscrucisata de organele de inspectie fiscala, in vederea stabilirii realitatii serviciilor de intermediere pentru care s-au perceput comisioane, nu s-a putut justifica modul de stabilire de intalniri intre clienti si parteneri propusi, prin ce modalitati au fost efectuate acestea, documente care sa ateste ca serviciile de mai sus au fost efectiv prestate. Dealtfel, in cazul ambelor societati, comisionar si comitent, s-a constatat faptul ca acestea nu au angajati, personal specializat care sa desfasoare activitatea de intermediere de specialitate sau de angajare contractuala in

numele comitentului a relatiilor de intermediere.

De asemenea, organul de inspectie fiscala precizeaza ca , chiar daca facturile stornate si repuse in perioada ulterioara declararii, avand in vedere prevederile art. 146 al(1) nu sunt indeplinite conditiile de exercitare a dreptului pentru taxa aferenta facturilor de comisionat, in suma totala de ... lei.

Vanzarea de terenuri s-a efectuat avand la baza contracte de vanzare-cumparare( pentru care nu s-au prezentat incheierile de intabulare a dreptului de proprietate a terenurilor) iar cele bazate pe antecontracte de vanzare-cumparare , operatiunile se considera operatiuni in derulare, astfel incat nu sunt respectate prevederile art. 134 ^1 al(3) din Legea nr. 571/2003, privind faptul generator si exigibilitatea taxei pe valoare adaugata pentru livrari de bunuri si prestari de servicii.

Face de asemenea precizarea ca, pana la aceasta data, desi obiectul principal de activitate este cultivarea cerealelor, societatea nu justifica intentia de a desfasura operatiuni taxabile( privind cultivarea cerealelor) nefiind efectuate cheltuieli in acest sens.

Avand in vedere cele mentionate mai sus A.F.P. ... propune respingerea contestatiei ca neantemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept ale contestatorului in sustinerea formulata nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, si nemotivata in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei si incidente cauzei supuse solutionarii.

**III.-Luand in considerare constatările organului fiscal,documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestator si organul fiscal se retin urmatoarele:**

**Organul de inspectie fiscala din cadrul Serviciului Inspectie Fiscala Persoane Juridice al Administratiei Finantelor Publice ... a efectuat inspectia fiscala la S.C. ... in urma solicitarii de catre acesta a rambursarii soldului negativ de taxa pe valoare adaugata depusa prin decontul inregistrat la organul fiscal sub nr. ....**

**Perioada supusa verificarii a fost 01.01.2008 – 31.12.2008.**

**In urma verificarii efectuate asupra documentelor care au stat la baza inregistrarilor in contabilitate a taxei pe valoare adugata, evidentei contabile, jurnalului de cumparari si decontului de taxa pe valoare adaugata, organul de inspectie fiscala a constatat urmatoarea situatie a taxei pe valoare adaugata :**

- T.V.A. deductibila declarata = ... lei;**
- T.V.A. deductibila constatata =... lei;**
- T.V.A. colectata declarata si constatata...lei;**
- Sold suma negativa de T.V.A. Declarata =...lei;**
- Sold suma negativa de T.V.A. Constatata = ... lei.**
- Diferenta de T.V.A. de recuperat diminuata = ... lei.**

**Aceasta diferenta in suma de ... lei reprezinta diminuarea soldului sumei negative de T.V.A. solicitat la rambursare.**

**In fapt**-S.C. ....este societate in nume colectiv, persoana juridica romana avandu-i ca asociati pe cetatenii danezi :... 50% si ... 50% reprezentata in Romania de domnul .....Societatea contestatoare a cumparat teren agricol apeland la serviciile unei alte societati comerciale si anume S.C. ... S.R.L. care pentru intermedierea tranzactiei a facturat prestarea de serviciu convenita prin contract, la care a adaugat T.V.A.

**In drept** sunt aplicabile prevederile art. 145 al(2) , art. 127 al(3) ,art. 146 al(1), art. 134 ^1 al(3) , art. 141 al(2) lit.f. din Codul fiscal si art 6 din Legea nr. 82/1991-Legea contabilitatii, care precizeaza :

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144<sup>1</sup>;

**d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b),** în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

ART. 146-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);

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup> alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;

ART. 127- Persoane impozabile și activitatea economică

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

ART. 134<sup>1</sup>-Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii:

(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

Art. 141 al(2) lit.f. -Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea , scutite de taxa:

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil.

ART. 6 din Legea nr. 82/1991 – legea contabilitatii

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

**Din analiza textelor de lege susmentionate cat si a documentelor prezentate la dosarul contestatiei a rezultat urmatoarele :**

Activitatea de comisionat s-a efectuat in baza unui contract incheiat intre parti, document anexat in copie la dosarul cauzei care din punct de vedere al conditiilor de forma, **are inscrisa in dreptul prestatorului S.C. ... S.R.L., stampila altei societati, respectiv cea a S.C. ... S.R.L.**

La data emiterii facturilor de comision, beneficiarul serviciilor nu era inregistrat ca platitor de taxa pe valoare adaugata , **societatea contestatoare devine platitoare de T.V.A. prin optiune incepand cu data de ...** iar operatiunea s-a desfasurat in luna noiembrie moment la care societatea contestatoare nu era persoana impozabila, deci s-au incalcat prevederile art. 6 din Legea nr. 82/1991, legea contabilitatii.

Intocmirea documentelor ( facturi de comisionat) a fost efectuata de o persoana care nu e persoana legata de angajator prin contract individual de munca sau orice alt instrument juridic care sa creeze un raport angajator/angajat si sa presteze activitati economice cu caracter de continuitate.Practic serviciile de intermediere, respectiv cele de comisionar nu sunt servicii desfasurate de S.C. ...

S.R.L., deci au fost incalcate prevederile art. 127 al (3) si Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

S.C. ... S.R.L. , in calitate de agent economic prestator de servicii, pentru care s-a efectuat verificarea incrucisata de organele de inspectie fiscala, este societate ce are in structura actionariatului, o persoana fizica si alti doi participanti persoane juridice, care la randul lor au in structura actionariatului persoane fizice, toate de cetatenie daneza, aspecte ce au condus la aprecierea ca operatiunile de intermediere sunt nereale.

In urma verificarii incrucisate efectuate la comisionarul S.C. ... S.R.L., in vederea stabilirii realitatii serviciilor de intermediere pentru care s-au perceput comisioane, nu s-a putut justifica modul de stabilire de intalniri intre clienti si parteneri propusi, prin ce modalitati au fost efectuate acestea, documente care sa ateste ca serviciile de mai sus au fost efectiv prestate. Dealtfel, **in cazul ambelor societati, comisionar si comitent, s-a constatat faptul ca acestea nu au angajati, personal specializat care sa desfasoare activitatea de intermediere de specialitate sau de angajare contractuala in numele comitentului a relatiilor de intermediere, mai precis ambele societati nu sunt inscrise in vectorul fiscal ca platitori de impozit pe venitul din salarii, astfel incat, lipsa salariatilor conduce la imposibilitatea respectarii conditiilor contractuale intre parti.**

De asemenea ,cu privire la facturile care au fost stornate si repuse in perioada ulterioara declararii, nu sunt indeplinite conditiile impuse de art. 146 al (1) din Codul fiscal cu privire la exercitarea dreptului pentru taxa aferenta facturilor de comisionat, in suma totala de ... lei.

Contestatorul a efectuat vanzarea de terenuri avand la baza contracte de vanzare-cumparare pentru care nu s-au prezentat ,in timpul controlului si nici in sustinerea contestatiei ,incheierile de intabulare a dreptului de proprietate a terenurilor iar cele bazate pe antecontracte de vanzare-cumparare , operatiunile se considera operatiuni in derulare, astfel incat nu sunt respectate prevederile art. 134 ^1 al(3) din Legea nr. 571/2003, privind faptul generator si exigibilitatea taxei pe valoare adaugata pentru livrari de bunuri si prestari de servicii.

La verificarea fiscala s-a constatat ca desi obiectul principal de activitate este cultivarea cerealelor, societatea nu justifica intentia de a desfasura operatiuni taxabile( privind cultivarea cerealelor) nefiind efectuate cheltuieli in acest sens(input-uri specifice sau dotare tehnica de specialitate-masini si utilaje). **Achizitia de terenuri este necesara scopului dar nu suficienta pentru indeplinirea conditiilor de exercitare a dreptului de deducere, intrucat conform prevederilor art. 141 al(2) lit.f. din Codul fiscal , acestea sunt scutite de taxa, fara drept de deducere.**

Avand in vedere prevederile legale mentionate in continutul deciziei de solutionare cat si a documentelor aflate la dosarul cauzei , se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit suma de ... lei reprezentand suma negativa de T.V.A. fara drept de rambursare , drept pentru care contestatia **va fi respinsa ca neantemeiata.**

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul art. 145 al(2), art. 127 al(3) ,art. 146 al(1), art. 134 ^1 al(3) , art. 141 al(2) lit.f. din Codul fiscal si art 6 din Legea nr. 82/1991-Legea contabilitatii, coroborate cu cu art. 205, 207, 209, 210, si 216 alin. (1) din OG 92/2003® privind Codul de procedura fiscala :

**Directorul Executiv al Directiei Generale a Finantelor Publice ...**

**DECIDE:**

**Art. 1 -Respingerea in totalitate a contestatiei S.C. ... pentru suma de ... lei, reprezentand suma negativa de T.V.A. fara drept de rambursare , stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...., ca fiind neintemeiata.**

**Art. 2- Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.**

**DIRECTOR EXECUTIV ,**

...