



**DECIZIA nr. 637 din 2019** privind soluționarea  
contestației formulată de **SC X SRL**,  
cu sediul în ..., București,  
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. MBR\_REG\_...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr. MBS..-AIF-..., înregistrată sub nr. MBR\_REG\_..., completată cu adresa înregistrată sub nr. .. de către Administrația Sector .. a Finanțelor Publice cu privire la contestația X SRL – CUI .., formulată prin împuternicit av. .. din cadrul SCA "...", conform împuternicirii avocațiale seria ...

Obiectul contestației, transmisă prin poștă la data de **23.05.2019** și înregistrată la Administrația Sector .. a Finanțelor Publice sub nr. .., îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S.. .., emisă în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S. .. și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de **07.05.2019**, prin care s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de .. lei, **din care contestă TVA în sumă de ... lei.**

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de SC X SRL.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

**I.** Prin contestația formulată SC X SRL solicită anularea parțială a deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de .. lei, arătând următoarele:

- SC X SRL a fost înființată în anul 2017, cu capital străin, asociat unic persoana fizică ...;
- începând cu anul 2018 a început exploatarea unei suprafețe de 346,11 ha teren agricol situat în comuna .. din județul .., suprafață pentru care a încheiat contract de arendă cu SC .. SA;
- este plătitoare de TVA din anul 2018;

**1. Cu privire la respingerea dreptului de deducere a TVA pentru combustibilul achiziționat, pe motiv că nu a dovedit utilizarea exclusivă a combustibilului achiziționat, contestatara arată următoarele:**

SC X SRL are încheiate două contracte de închiriere pentru utilaje agricole, încheiate la data de 09.11.2017, pe perioadă nedeterminată, cu societățile .. (pentru tractor marca .. Tip .. tractor marca .. Tip.. și Fertilizator marca..) și .. din .. (pentru Sprayer model .., buldozer model..).

Societatea susține că nu cunoaște vreo prevedere legală care să impună întocmirea unor situații cu privire la perioadele de utilizare a utilajelor, respectiv a unor documente de predare primire a utilajelor, atâta timp cât în baza contractului de închiriere se desfășoară relația comercială dintre părți, se transmite folosința utilajelor care consumă efectiv combustibil pentru exploatarea terenului, respectiv pentru o activitate legată direct și indisolubil de obiectul de activitate al societății.

Societatea consideră că nu are relevanță data când au fost încheiate contractele de închiriere și când au ajuns utilajele în țară, deoarece procesul de exploatare agricolă este sezonier, utilajele sunt necesare în anumite perioade de timp, iar prin contractele de închiriere nu s-a asigurat folosința exclusivă a utilajelor, acestea putând fi utilizate concomitent sau succesiv și de alte entități.

SC X SRL are încheiat contractul de comodat nr. .. cu societatea .. SRL pentru o suprafață de teren de 1.192 mp, care ulterior a fost dezmembrată cadastral urmând a se încheia între părți un Contract de suprafață. În prezent pe acest teren staționează utilajele agricole în momentele în care nu sunt folosite efectiv în teren.

Combustibilul este achiziționat de la societatea.. SRL cu care are încheiat un contract de furnizare de produse petroliere nr. ...

Modul de depozitare a combustibilului se face în 4 rezervoare/bazine cu o capacitate de 1000 litri fiecare care sunt proprietatea domnului ... și pentru care există contractul de comodat nr. .. cu societatea X SRL. Cu ocazia inspecției fiscale nu i-a fost solicitat contractul de comodat și nici nu s-au solicitat documente care să dovedească faptul că aceste rezervoare sunt utilizate exclusiv de către societatea contestatoare și pe cale de consecință să rezulte și utilizarea exclusivă a combustibilului.

## **2. Cu privire la respingerea dreptului de deducere a TVA pentru semințe de lucernă achiziționate:**

Cultura de lucernă ce a fost înființată pe o parte din terenul exploatat, nu a putut fi comercializată din cauza faptului că nu s-a dezvoltat corespunzător și nu a existat posibilitatea de vânzare, motiv pentru care cultura respectivă a fost integrată în sol prin întoarcerea brazdelor fapt care a adus o îmbunătățire considerabilă a calității terenului, ceea ce va determina în anul următor o creștere a producției pe respectiva suprafață de teren.

Ca urmare, utilizarea semințelor de lucernă s-a făcut în scopul direct al obținerii de profit în sensul că a adus o îmbunătățire a terenului care va fi transpusă în recolte viitoare.

## **3. Cu privire la respingerea dreptului de deducere a TVA pentru factura emisă de către societatea .. SRL**

La data de 25.06.2018 a încheiat cu societatea .. SRL un contract de prestări servicii de specialitate, respectiv consultanță pentru întocmirea documentațiilor necesare în scopul depunerii de cereri de finanțare din fonduri Europene, pentru un proiect de achiziție de utilaje de exploatare agricolă. Contractul este în desfășurare nefiind finalizat, procedura urmând a fi definitivată pe parcursul anului 2019.

Conform dispozițiilor art. 4.2 din contract, beneficiarul are obligația să achite 50% din valoarea contractului în avans, adică anterior prestării oricărui serviciu.

Societatea consideră că în privința acestei facturi se aplică prevederile art. 282 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 227/2015.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector .. a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la SC X SRL pentru perioada 01.03.2018 - 30.09.2018 în vederea soluționării următoarelor DNOR:**

**1. - nr. .. prin care societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA aferent decontului de TVA cu opțiune de rambursare, în cuantum de ..lei.**

În urma inspecției fiscale s-a stabilit suplimentar o diferență de taxă pe valoarea adăugată în valoare adăugată în valoare de .. lei, reprezentând TVA neacordată la deducere aferentă achizițiilor de produse petroliere de la SC . PT SRL ce se depozitează în cisterne de 1000 litri ce aparțin administratorului, situate la ferma .., cu acordul acesteia. Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a pus la dispoziție contractul de comodat și orice alte documente din care să rezulte utilizarea exclusivă a cisternelor de depozitare a combustibililor în folosul activității societății X SRL. Prin urmare societatea nu a justificat utilizarea exclusivă a combustibilului înregistrat ca fiind achiziționat pentru nevoile societății, în scopul obținerii de venituri taxabile;

**2.** - nr. ... prin care societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA aferent decontului de TVA cu opțiune de rambursare, în cuantum de ..lei.

În urma inspecției fiscale s-a stabilit suplimentar o diferență de taxă pe valoarea adăugată în valoare adăugată în valoare de .. lei, reprezentând TVA neacordată la deducere, ce se compune din :

- suma de .. lei - TVA aferentă achiziției de semințe de lucernă utilizate pentru înființarea culturilor agricole. Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a înregistrat venituri în urma culturii de lucernă, iar în urma solicitării de informații a rezultat faptul că societatea nu are intenția continuării exploatării culturii de lucernă în anul agricol următor, cultura de lucernă fiind o plantă perenă, nu se poate justifica utilizarea semințelor de lucernă în folosul operațiunilor taxabile;

- suma de .. lei - TVA aferentă avansului facturat de către .. SRL în baza contractului de prestări servicii profesionale de specialitate nr..., având ca obiect executarea de către prestator a serviciilor de consultanță și întocmirea documentațiilor necesare în scopul depunerii cererii de finanțare pentru obținerea unui sprijin financiar de la bugetul Uniunii Europene, din Fondul European Agricol pentru Dezvoltare Rurală prin intermediul Programului Național de Dezvoltare Rurală 2014 - 2020 pentru proiectul de finanțare "Achiziție utilaje agricole performante și linie procesare furaje pentru societatea X SRL".

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu poate face dovada prestării serviciilor de consultanță și a întocmirii documentațiilor necesare în scopul depunerii cererii de finanțare pentru obținerea unui sprijin financiar de la bugetul Uniunii Europene, nu se poate justifica utilizarea serviciilor facturate de către .. SRL în folosul operațiunilor taxabile.

**3.** - nr. .. prin care societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA aferent decontului de TVA cu opțiune de rambursare, în cuantum de .. lei.

În urma inspecției fiscale s-a stabilit suplimentar o diferență de taxă pe valoarea adăugată în valoare adăugată în valoare de .. lei, reprezentând TVA neacordată la deducere, ce se compune din :

- suma de .. lei - TVA aferentă achizițiilor de produse petroliere de la SC .. PT SRL;

- suma de .. lei - TVA aferentă serviciilor de semănare lucernă achiziționate de la ... Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu a înregistrat venituri în urma culturii de lucernă, iar în urma solicitării de informații a rezultat faptul că societatea nu are intenția continuării exploatării culturii de lucernă în anul agricol următor, cultura de lucernă fiind o plantă perenă, nu se poate justifica utilizarea semințelor de lucernă în folosul operațiunilor taxabile;

**4.** - nr. .. prin care societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA aferent decontului de TVA cu opțiune de rambursare, în cuantum de ..lei.

În urma inspecției fiscale s-a stabilit suplimentar o diferență de taxă pe valoarea adăugată în valoare adăugată în valoare de .. lei, reprezentând TVA neacordată la deducere, ce se compune din :

- suma de .. lei - TVA aferentă achizițiilor de produse petroliere de la SC .. PT SRL;

- suma de .. lei - TVA aferentă serviciilor de transport a unui utilaj pe ruta România - Olanda efectuate de către .. SRL.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-S., iar în baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S., prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA în sumă de .. lei.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

**3.1. În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în quantum însumat de .. lei aferent achiziției de combustibil**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA aferentă achiziției de combustibil, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că acestea au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice și nu prezintă documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.*

**În fapt**, conform Raportului de inspecție fiscală nr. F-S., organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA aferentă achizițiilor de produse petroliere de la SC ..SRL, în baza contractului de furnizare produse petroliere nr. ..., în sumă cumulată de .. lei, reprezentând taxa înregistrată în deconturile de TVA cu opțiune de rambursare și în balanța de verificare, respectiv jurnalul de cumpărări, în temeiul art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- .. lei, taxă pe valoarea adăugată aferentă decontului aferent perioadei martie - aprilie 2018 deus sub nr. INTERNT - ..;

- .. lei, taxă pe valoarea adăugată aferentă decontului aferent perioadei iulie - august 2018 deus sub nr. INTERNT - ..;

- .. lei, taxă pe valoarea adăugată aferentă decontului aferent lunii septembrie 2018 deus sub nr. INTERNT - ...

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică utilizarea exclusivă a combustibilului înregistrat ca fiind achiziționat pentru nevoile societății în scopul obținerii de venituri taxabile, având în vedere următoarele motive:

Din informațiile furnizate de către împuternicitul reprezentantului societății carburanții se depozitează în cisterne de 1.000 litri ce aparțin administratorului, situate la ferma.. cu acordul acesteia. Societatea nu a pus la dispoziție contractul de comodat și orice alte documente din care să rezulte utilizarea exclusivă a cisternelor de depozitare a combustibililor în folosul desfășurării activității societății ..SRL.

Prin contestația formulată societatea contestatoare susține că modul de depozitare a combustibilului s-a făcut în 4 rezervoare/bazine cu o capacitate de 1000 litri fiecare, proprietatea domnului .., pentru care există contractul de comodat nr. ..., iar cu ocazia inspecției fiscale nu i-a fost solicitat contractul de comodat și nici nu s-au solicitat documente care să dovedească faptul că aceste rezervoare sunt utilizate exclusiv de către societatea X SRL și pe cale de consecință să rezulte și utilizarea exclusivă a combustibilului.

Față de cele de mai sus, se reține că societatea nu depune niciun document în susținerea propriei cauze prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la TVA deductibilă în sumă cumulată de .. lei.

**În drept**, potrivit art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, și anume:

”Art. 297. - (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. - (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. - (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;”.

”Art. 321. - (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**”.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 precizează următoarele:

„67. (1) **Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA.** Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) **Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.**

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

(4) **O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal** și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, **fără a trebui să aștepte începerea exploatării efective a activității sale**. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa”.

Astfel, conform legislației fiscale în materie de TVA, deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le aloca în viitor în vederea realizării de operațiuni cu drept de deducere, *consecința fiscală fiind că, în ipoteza în care persoana impozabilă nu prezintă dovezi obiective pentru justificarea intenției, dreptul de deducere nu poate fi exercitat din chiar momentul achiziției bunurilor și serviciilor respective*.

*Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. F-S., contestația societății, starea de fapt prezentată și documentele prezentate, organul de soluționare reține următoarele:*

Societatea SC X SRL a încheiat pe perioadă nedeterminată, **două contracte de închiriere** pentru utilaje agricole, încheiate la data de 09.11.2017, respectiv 10.11.2017 cu societățile .. (pentru tractor marca .. Tip .., tractor marca Class Tip ..și Fertilizator marca ..) și .. din Olanda (pentru Sprayer marca .. buldozer marca..).

Societatea SC X SRL a încheiat **Contractul de comodat nr. ..** cu societatea .. SRL pe perioada 01.03.2018 - 31.08.2019, având ca obiect acordarea sub formă de împrumut cu titlu gratuit a unei suprafețe de teren de 1.192 mp, din totalul de 14.228 mp, situat în extravilanul comunei .., județul .. Suprafața va fi utilizată pentru depozitarea utilajelor și materialelor necesare exploatării terenurilor deținute în arendă pe suprafața comunei ..

Societatea SC X SRL a încheiat **Contractul de comodat nr. ..** cu domnul .. pe perioada 01.03.2018 - 01.09.2020, având ca obiect acordarea sub formă de împrumut cu titlu gratuit a 10 bazine cu capacitate de 1000 l pentru apă și 4 bazine cu capacitate de 1000 l pentru motorină.

Societatea X SRL a achiziționat produse petroliere de la societatea.. SRL în baza contractului de furnizare produse petroliere nr. ..8.

Prin adresa nr. MBS..\_AIF - .., organele de inspecție fiscală au solicitat societății să formuleze explicații și să pună la dispoziție documentele și orice alte înscrisuri pentru determinarea stării de fapt fiscale. În acest sens, a fost solicitată situația costurilor pentru fiecare cultură agricolă aferentă anului agricol curent, respectiv situația veniturilor obținute pentru fiecare cultură.

La această solicitare societatea a anexat situația costurilor producție 2018 și a precizat că *livrarea carburantului a fost făcută de .. în cisterne specifice din care a fost transferat în cisterne de 1000 l aparținând administratorului din care au fost alimentate utilajele agricole, ce sunt depozitate la ferma ...SRL aflate în apropierea terenului cultivat, iar recoltarea s-a efectuat cu combina CASE pentru care există un contract de comodat*.

Prin adresa nr. MBS..\_AIF -.., organele de inspecție fiscală au solicitat societății să formuleze explicații și să pună la dispoziție documentele și orice alte înscrisuri pentru determinarea stării de fapt fiscale. În acest sens, au solicitat

normele de consum stabilite pentru : îngrășăminte, pesticide, fertilizatori, semințe, combustibil și alte materiale utilizate pentru culturile din anul agricol 2018.

La această solicitare societatea a prezentat anexa 1 în care sunt prezentate consumurile efective și normele pentru ierbicide, îngrășăminte, semințe și carburanți, din care rezultă un consum efectiv de combustibil de 44 l/ha.

*Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației motivele invocate în susținere având în vedere faptul că din examinarea susținerilor contestatoarei în raport de documentația existentă la dosar se rețin următoarele:*

Societatea avea posibilitatea de a prezenta **dovezi obiective** pentru justificarea dreptului de deducere a combustibilului, cum ar fi:

- documente referitoare la predarea - recepția și instalarea bazinelor destinate stocării combustibilului;

- prezentarea unor note de intrare recepție, cu ocazia recepționării combustibilului;

- prezentarea bonurilor de consum din care să rezulte consumul combustibilului în scopul declarat sau a unor rapoarte privind activitatea prestată din care să rezulte intervențiile executate, respectiv a unor devize estimative privind costul intervențiilor executate;

- prezentarea pe fiecare utilaj/mijloc de transport a foilor de alimentare zilnică din care să rezulte kilometrii parcuși, consumul de motorină pe kilometrul parcurs și prin urmare cantitatea de motorină totală utilizată zilnic și lunar;

- nu s-au prezentat situații cu perioadele în care au fost folosite fiecare utilaj/mijloc de transport.

Cu privire la constatarea organelor de inspecție fiscală precum că nu au fost prezentate situații cu privire la perioadele de utilizare a utilajelor, societatea invocă faptul că nu i-au fost solicitate situații și nu cunoaște prevederile legale care să impună întocmirea unor asemenea situații, în condițiile în care pe de o parte, în cuprinsul contestației contestatara arată că prin contractele de închiriere nu s-a asigurat folosința exclusivă a utilajelor pentru aceasta, utilajele putând fi utilizate concomitent sau succesiv și de alte entități din domeniul agricol, iar pe de altă parte, societatea nu a prezentat documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală prin contestația formulată.

În privința dovezilor obiective pentru justificarea dreptului de deducere a combustibilului conform normelor legale precitate, se reține că societatea a prezentat un tabel referitor la **consumul normal** la hectar pentru îngrășăminte, pesticide, fertilizatori, semințe, combustibil și alte materiale utilizate pentru culturile din anul agricol 2018, **fără a prezenta și dovezi că aceste norme au și fost respectate în fapt, respectiv consumul specific efectiv înregistrat pe fiecare cultură în parte** obținută în anul agricol 2018 conform bonurilor de consum ce au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor.

Or, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin “actor incumbit probatio”, principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că “*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscripții [...]*”, sens în care sunt și prevederile art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră “*Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se întemeiază*”.

Din textul de lege mai sus prezentat, rezulta ca societatea poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Astfel, se reține că societatea contestatoare **nu a adus dovezi concrete** în susținerea contestației, de natură să combată constatările și concluziile organelor de inspecție fiscală, iar din documentele existente la dosarul contestației nu se poate stabili o legătură clară între folosirea utilajelor agricole indicate de contestatară pentru care prezintă contractele de închiriere prezentate, achizițiile de combustibil înregistrate în evidența contabilă și consumul acestuia în scopul desfășurării activității, **rezumându-se la critici cu caracter general.**

**În consecință, în raport de cele anterior reținute, contestația societății în ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în cuantum însumat de ... lei aferent achiziției de combustibil, urmează a fi respinsă.**

### **3.2. În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în cuantum însumat de .. lei aferent achiziției de semințe de lucernă (.. lei) și serviciilor de semănare lucernă achiziționate (.. lei) :**

*Cauza supusă soluționării este dacă este justificată neacordarea la deducere a TVA aferentă achiziției de semințe de lucernă, în condițiile în care nu a fost prezentată documentația care să justifice utilizarea semințelor de lucernă în folosul operațiunilor taxabile.*

**În fapt,** în temeiul art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul la deducere a TVA pentru achizițiile de semințe de lucernă utilizate pentru înființarea culturilor agricole.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat venituri în urma culturii de lucernă.

În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, prin solicitarea de informații nr. MBS..\_AIF-..., organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea unei situații pentru cultura de lucernă în anul 2018, precum și intenția utilizării suprafeței de teren pentru care a fost semănată lucerna în perioada anilor agricoli următori.

Societatea a justificat următoarele: *”lucerna nu s-a recoltat deoarece nu s-a dezvoltat corespunzător fiind sufocată de buruieni, din cauză că a plouat foarte mult și nu putea fi valorificată din cauza calității slabe. Această cultura nu suportă o ierbicidare totală. Pentru anul 2019 se intenționează mutarea acestei culturi pe o latură a tarlalei.”*

Ca urmare a celor anterior prezentate și a faptului că societatea nu are intenția continuării exploatării culturii de lucernă în anul agricol următor, lucerna fiind o plantă perenă, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de .. lei aferent achiziției de semințe de lucernă (.. lei) și serviciilor de semănare lucernă achiziționate (.. lei) achiziționate de la .. în baza



contractului încheiat, neputându-se justifica utilizarea semințelor de lucernă și a serviciilor de semănare lucernă în folosul operațiunilor taxabile.

Prin contestație societatea face următoarele precizări: *”Cultura de lucernă ce a fost înființată pe o parte din terenul exploatat, nu a putut fi comercializată din cauza faptului că nu s-a dezvoltat corespunzător și nu a existat posibilitatea de vânzare, motiv pentru care cultura respectivă a fost integrată în sol prin întoarcerea brazdelor fapt care a adus o îmbunătățire considerabilă a calității terenului, ceea ce va determina în anul următor o creștere a producției pe respectiva suprafață de teren. Ca urmare utilizarea semințelor de lucernă s-a făcut în scopul direct al obținerii de profit în sensul că a adus o îmbunătățire a terenului care va fi transpusă în recolte viitoare.”*

**În drept**, potrivit art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, și anume:

”Art. 297. - (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. - (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. - (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;”.

”Art. 321. - (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**”.

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține, de asemenea, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de

deducere a TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a a taxei pe valoarea adăugată.

În speță, societatea X SRL nu a înregistrat venituri în urma culturii de lucernă în anul agricol 2018, motiv pentru care în temeiul prevederilor art. 58 alin. (1) și art. 64 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală au solicitat societății să formuleze explicații scrise și să pună la dispoziție documente și orice alte înscrisuri pentru determinarea stării de fapt fiscale, respectiv să prezinte situația culturii de lucernă în anul agricol 2018, precum și intenția utilizării suprafeței de teren pentru care a fost semănată lucernă în perioada anilor agricoli următori.

Prin adresa de răspuns înregistrată la organul fiscal sub nr. MBS..\_AIF-..., societatea a justificat pierderile prin faptul că lucerna nu putea fi valorificată din cauza calității slabe aceasta *nedezvoltându-se corespunzător fiind sufocată de buruieni, din cauză că a plouat foarte mult și nu putea fi valorificată din cauza calității slabe, iar pentru anul 2019 se intenționează mutarea acestei culturi pe o latură a tarlalei*, iar cu prilejul contestației transmisă la data de 23.05.2019, precizează că *respectiva cultura de lucernă a fost integrată în sol prin întoarcerea brazdelor fapt care a adus o îmbunătățire considerabilă a calității terenului, ceea ce va determina în anul următor o creștere a producției pe respectiva suprafață de teren.*

Se menționează că societatea nu a depus niciun document care să probeze faptul că din motive obiective, independent de voința acesteia, eliberate de organele abilitate în domeniu, cultura "lucernă" nu s-a dezvoltat corespunzător și ca atare nu a putut fi valorificată.

Pentru justificarea faptului că nu a putut comercializa cultura de lucernă, contestatara nu a prezentat și dovezi din care să rezulte condițiile utilizării lucernei în vederea ridicării calității terenului cât și pentru creșterea gradului de ecologizare al acestuia.

Or, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că "dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]", sens în care sunt și prevederile art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform cărora "Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se întemeiază".

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 276. – (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.** Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

Astfel, se reține că societatea contestatoare **nu a adus dovezi concrete** în susținerea contestației, de natură să combată constatările și concluziile organelor de inspecție fiscală, motiv pentru care că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru achizițiile de semințe de lucernă înscrise în facturile prezentate de societate în timpul inspecției fiscale, deoarece simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabil.

Drept urmare, având în vedere faptul că simpla înregistrare în contabilitate a TVA înscrisă în documente nu este suficientă pentru ca această taxă aferentă să fie deductibilă, documentele justificative trebuind să conțină atât elementele obligatorii prevăzute de legislație dar și să probeze legătura de cauzalitate dintre cheltuieli și veniturile taxabile realizate, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA neadmisă la deducere în sumă de .. lei aferentă achiziției de semințe de lucernă (646 lei) și serviciilor de semănare lucernă achiziționate (.. lei).

### **3.3. În ceea ce privește neadmiterea la deducere a TVA în cuantum de .. lei pentru factura emisă de către societatea .. SRL**

*Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru avans servicii de consultanță și întocmirea documentației necesare în scopul depunerii cererii de finanțare pentru obținerea unui sprijin financiar de la bugetul Uniunii Europene din Fondul European Agricol pentru dezvoltare rurală 2014 - 2020 pentru proiectul de finanțare "Achiziții de utilaje performante și linie procesare furaje", achitat către .. SRL, în condițiile în care contestatara nu a prezentat documente justificative care să combată și să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, care să facă dovada prestării serviciilor de consultanță.*

**În fapt**, societatea X SRL și-a dedus TVA în sumă de .. lei aferentă avansului facturat de către ...SRL în baza contractului de prestări servicii profesionale de specialitate nr. .., având ca obiect executarea de către prestator a serviciilor de consultanță și întocmirea documentațiilor necesare în scopul depunerii cererii de finanțare pentru obținerea unui sprijin financiar de la bugetul Uniunii Europene, din Fondul European Agricol pentru Dezvoltare Rurală prin intermediul Programului Național de Dezvoltare Rurală 2014 - 2020 pentru proiectul de finanțare "Achiziție utilaje agricole performante și linie procesare furaje pentru societatea X SRL".

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea nu poate face dovada prestării serviciilor de consultanță și a întocmirii documentațiilor necesare în scopul depunerii cererii de finanțare pentru obținerea unui sprijin financiar de la bugetul Uniunii Europene, nu se poate justifica utilizarea serviciilor facturate de către .. SRL în folosul operațiunilor taxabile.

**În drept**, potrivit art. 281 alin. (7), art. 282, art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, și anume:

**"Art. 281. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive**, cum sunt serviciile de construcții-montaj, **consultanță**, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise** situații de lucrări, **rapoarte de lucru**, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari".

**"Art. 282 - Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii**

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

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

(...)

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravaloriibunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;"

**"Art. 297. - (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. - (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. - (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;"

**"Art. 321. - (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".

Jurisprudența europeană în privința deducerii TVA, recunoaște exercitarea dreptului de deducere a taxei aferente achizițiilor pe baza intenției persoanelor impozabile de a desfășura operațiuni taxabile viitoare, însă tot această jurisprudență recunoaște distincția inerentă ce există între exercitarea dreptului de deducere a TVA și **demonstrarea acestuia cu prilejul controalelor ulterioare**, legislația comunitară dând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea

exercitării dreptului de deducere a TVA (paragr. 19 și 29 din Hotărârea CEJ în cauza C-85/95 John Reisdorf).

La paragr. 23 și 24 din cauza C-110/94 și paragr. 24 din cauza C-268/83 Rompleman, Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, iar art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză** de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Totodată, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a **condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie efective, concrete, spre a putea fi utilizate în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile**.

Deoarece speța privește exercitarea dreptului de deducere pentru servicii se reține că, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente **prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile**.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. **Totuși, 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.**

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simplică achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În același timp, în privința jurisprudenței europene din cauzele C-90/02, C123-330/87 și C-95/07 și jurisprudenței ICCJ din decizia nr. 1281/20.03.2015 se reține că aceasta se referă la condiții de formă pentru exercitarea dreptului de deducere și nu

la **condiții de fond, care trebuie obligatoriu îndeplinite în toate situațiile, în speță ca serviciile să fie efectiv prestate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile care și-a exercitat dreptul de deducere**, condiție de fond neîndeplinită în prezenta speță.

Totodată, se reține că, pentru plățile în avans exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data încasării/plății avansurilor efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei trebuie îndeplinită condiția privind plata avansurilor.

Mai mult, facturile de avans se stornează la data emiterii facturilor de livrare, ceea ce denotă că avansurile trebuie să fie urmate de livrare.

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

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

Potrivit celor constatate, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă avansului facturat de .. SRL în baza contractului de prestări servicii de consultanță nr. ... Cu prilejul inspecției fiscale, societatea nu a putut face dovada prestării serviciilor de consultanță și a întocmirii documentațiilor necesare în scopul depunerii cererii de finanțare pentru obținerea unui sprijin financiar de la bugetul Uniunii Europene, nu a putut justifica avansul facturat de către .. SRL în folosul operațiunilor taxabile.

Cu adresa nr. MBS..\_AIF-..., anexată la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat informații cu privire la documentația întocmită de .. SRL, în baza contractului nr. .. și dovada depunerii cererii de finanțare pentru obținerea unui sprijin financiar de la bugetul Uniunii Europene, din Fondul European Agricol pentru Dezvoltare Rurală prin intermediul Programului National de Dezvoltare Rurală 2014-2020 pentru proiectul de finanțare "Achiziție utilaje agricole performante și linie procesare furaje pentru societatea X SRL".

Ca urmare a acestei solicitări societatea contestatoare a precizat următoarele:

*"În cazul contractului pentru măsura 4.1, din cauza faptului că în ultimul moment, înainte de lansarea măsurii, termenii s-au modificat, introducându-se un punctaj considerabil pentru forme asociative de genul cooperative, însemnând asocierea mai multor entități juridice într-o cooperativă, administratorul nu am mai dorit aplicarea pentru această măsură, dat fiind faptul că nu mai întrunea un punctaj care să permită participarea cu șanse reale. A decis să aștepte publicarea altor măsuri sau redeschiderea măsurii 4.1. cu punctaj mic."*

Din analiza Contractului nr... încheiat între prestatorul – SC .. SRL și beneficiarul SC X SRL, rezultă următoarele:

#### **Obiectul contractului**

Pct. 2.1. "(::) executarea de către Prestator a serviciilor de consultanță și întocmirea documentațiilor necesare în scopul depunerii cererii de finanțare pentru obținerea unui sprijin financiar de la bugetul Uniunii Europene din Fondul European Agricol pentru Dezvoltare Rurală prin intermediul Programului Național de Dezvoltare Rurală 2014 - 2020, pentru Proiectul de finanțare : "Achiziție utilaje agricole performante și linie procesare furaje pentru SC X SRL".

Finanțare prin **submăsura 4.1 - Investiții în exploatații agricole.**"

pct. 2.2 "**Întocmirea documentațiilor** de către Prestator se va face cu respectarea specificațiilor puse la dispoziție pentru informarea publică de către Agenția pentru Finanțarea Investițiilor Rurale prin Ghidul Solicitantului, inclusiv anexe postate pe site-ul oficial al acesteia: [www.AFIR.info](http://www.AFIR.info)."

Art. IV Preț, modalitate de plată și penalități

pct. 4.2 Beneficiarul se obligă să plătească Prestatorului contravaloarea serviciilor prestate după cum urmează:

- 50% avans în termen de 5 zile de la semnarea contractului;
- 50% în termen de 5 zile lucrătoare de la data încărcării pe site-ul Agenției pentru Finanțarea Investițiilor Rurale și Beneficiar a Cererii de Finanțare(...)

Art. VI Drepturile și obligațiile Beneficiarului

6.2. Beneficiarul are dreptul să primească din partea Prestatorului servicii de consultanță de calitate, care să asigure proiectului obținerea unui scor/punctaj competitiv în cadrul procesului de evaluare și selecție.

6.3 **Beneficiarul are dreptul să fie informat asupra stadiului lucrărilor și să îi fie predate de către Prestator în termen util depunerii proiectului la AFIR, până la expirarea termenului limită prevăzut pentru sesiunea vizată.**

Art. VII Drepturile și obligațiile prestatorului

7.2 Prestatorul are dreptul să primească de la Beneficiar toate **datele, informațiile și documentele** necesare îndeplinirii obligațiilor asumate de acesta."

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că, deși contestatara susține că taxei pe valoarea adăugată aferentă avansului facturat de .. SRL i se aplică prevederile art. 282 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 227/2015, aceasta nu probează în niciun fel această afirmație și nu prezintă documente în susținere, în condițiile în care:

- nu au fost prezentate **documentele întocmite de prestator**, respectiv **datele, informațiile și documentele** necesare analizării condițiilor pentru obținerea unui scor/punctaj competitiv în cadrul procesului de evaluare și selecție, respectiv obținerea unui sprijin financiar;

- nu rezultă ce demersuri au fost întreprinse pentru întocmirea documentațiilor de către Prestator cu respectarea specificațiilor puse la dispoziție pentru informarea publică de către AFIR prin Ghidul Solicitantului, inclusiv anexe postate pe site-ul oficial al acesteia: [www.AFIR.info](http://www.AFIR.info);

Mai mult, ca răspuns la nota explicativă contestatara precizează că nu a mai dorit aplicarea pentru depunerea cererii de finanțare ca urmare a modificării punctajului fără a depune vreo dovadă în acest sens.

În acest sens, necesitatea justificării prestării efective a serviciilor de consultanță contractate cu societatea .. SRL rezidă chiar din faptul că societatea X SRL nu a prezentat documente întocmite de către prestator și nici un fel de corespondență din care să rezulte analiza îndeplinirii condițiilor pentru obținerea unui sprijin financiar.

Mai mult, în referatul cauzei organele de inspecție fiscală precizează faptul că din informațiile furnizate de baza de date a ANAF, societatea .. SRL, CIF ..., nu

deține personal angajat, iar singurii clienți ai societății sunt X SRL și ...SRL, societăți care dețin același sediu social.

Astfel, obligativitatea demonstrării prestării efective a serviciilor în raport de jurisprudența europeană în materie este cu atât mai evidentă cu cât dreptul de deducere a TVA este acordat doar **pentru prestații concrete, efective**, pentru care părțile au stabilit un tarif, astfel că **întinderea efectivă a prestației, care determină și întinderea efectivă a dreptului de deducere trebuie demonstrată** de societatea beneficiară care și-a dedus TVA din facturile primite de la societatea prestatoare .

Mai mult, contestatara nu-și poate păstra dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care recunoaște faptul că nu a fost finalizat contractul de prestări servicii nr. ..., așa cum menționează în răspunsul dat organelor de inspecție fiscală la solicitarea de informații "**administratorul nu am mai dorit aplicarea pentru această măsură, dat fiind faptul că nu mai întrunea un punctaj care să permită participarea cu șanse reale**".

Ca urmare, a fost emisă factură de avans pentru care societatea a dedus TVA și a solicitat TVA la rambursare, fără însă să poată justifica începerea prestării serviciilor pentru care a fost efectuată o plată în avans.

Astfel, din cele ce preced reiese cu claritate că societatea **nu a făcut dovada că a beneficiat în mod efectiv de servicii de consultanță agricolă și întocmirea documentațiilor necesare în scopul depunerii cererii de finanțare pentru obținerea unui sprijin financiar de la bugetul Uniunii Europene, din Fondul European Agricol pentru Dezvoltare Rurală prin intermediul Programului Național de Dezvoltare Rurală 2014 - 2020, din partea societății ... SRL**, pentru care a fost efectuată plata avansului.

În consecință, în raport de cele anterior reținute, contestația societății cu privire la deductibilitatea TVA în sumă de ... lei lei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 281, art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a), art. 299 alin. (1) lit. a), art. 319 alin. (20) și art. 321 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 227/2005 privind Codul fiscal, pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

#### **DECIDE:**

Respinge ca neîntemeiată contestația SC X SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-S..., emisă de Administrația Sector ... a Finanțelor Publice în baza în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-S... pentru TVA în sumă de ... lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.