



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice Calarasi



Str. Eroilor nr. 6-8
Calarasi, judetul Calarasi
Tel : 0242 312374
Fax :0242 315267

DECIZIA Nr.27/11.06.2012
privind solutionarea contestatiei depusa de Societatea Agricola X
înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr. 11062/13.03.2012

Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Calarasi a fost sesizat de catre Activitatea de inspectie fiscala asupra contestatiei formulata de Societatea Agricola X cu domiciliul fiscal in Lehliu Gara, înregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr.11062/13.03.2012. Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr.F-CL57/30.01.2012 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 31.01.2012.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) Titlul IX Cap.I din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este competenta sa solutioneze contestatia depusa de Societatea Agricola X.

I. Din analiza contestatiei s-a constatat ca Societatea Agricola contesta Decizia de impunere nr.F-CL 57/30.01.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa de Activitatea de inspectie fiscala, in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 31.01.2012, pentru suma de X lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata si respinsa la rambursare.

Motivele formulate de Societatea Agricola X in sustinerea contestatiei sunt urmatoarele:

In fapt, incepand cu data de 02.12.2011, Societatea a facut obiectul unei inspectii fiscale in vederea solutionarii deconturilor cu sume negative de TVA cu optiune de rambursare aferente lunilor septembrie, octombrie si noiembrie 2011. Perioada verificata a fost cea cuprinsa intre 01.07.2011-30.10.2011 iar controlul a fost desfasurat la sediul societatii in perioada cuprinsa intre 02.12.2011 si 27.01.2012.

In urma verificarilor efectuate, echipa de inspectie fiscala a exclus de la deducere suma totala de X lei dupa cum urmeaza:

Perioada 01.07.2011 – 30.09.2011

- X lei reprezentand TVA inregistrata in evidenta contabila fara a detine documente justificative;

- X lei reprezentand TVA deductibila aferenta facturii nr. 7115500039/22.08.2011 (**Anexa nr. 4**) emisa de Y SRL in valoare de X lei, reprezentand prestari servicii – cheltuieli structurale conform contract fara a detine situatii de lucrari sau devize din care sa rezulte ca acele cheltuieli s-au folosit in scopul realizarii de operatiuni taxabile, sau in ce au fost concretizate acestea;

- X lei reprezentand TVA aferenta prestarilor de servicii (transport cereale), achizitionate de Societatea Agricola X , pentru care societatea nu detine documente justificative respectiv borderourile (anexe), CMR-urile nu sunt aprobate (semnate) si stampilate de catre Societatea Agricola X SA. Facem mentiunea ca borderourile de transport si CMR-urile sunt completate cu denumirea SC Y SRL, SC Z SRL, SC Y SRL si sunt stampilate de aceleasi societati.

Temeiul de drept invocat de catre echipa de inspectie

1. *Actul normativ LG571/2003 art. 146, alin. (1), lit. a) 1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

a) *Pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155;*

1. *Act normativ LG571/2003 art. 145, alin. (2), lit a). Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni...operatiuni taxabile...*

1. *Act normativ HG44/2004, pct. 48... serviciile trebuie sa fie efectiv prestate...justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin:*

situatii de lucrari,..., contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate;

1. Act normativ LG571/2003 art. 11, alin. (1) Prevederile speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are ca scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

1. Act normativ LG571/2003 art. 134'1, alin. (7) Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta , cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari.

1. Act normativ LG571/2003 art. 134'2, alin. (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

1. Act normativ OUG92/2003 art. 65, alin (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

Perioada 01.10.2011 – 31.10.2011

- X lei reprezentand TVA inregistrata in evidenta contabila fara a detine documente justificative;

- X lei reprezentand TVA aferenta facturii nr. 220/22.09.2011 (**Anexa nr. 5**) in valoare de X lei si X lei reprezentand TVA aferenta facturii nr. 221/22.09.2011 (**Anexa nr. 6**) in valoare de X lei, emise de SC M SRL reprezentand piese, fara a detine exemplarul original al facturilor;

- X lei reprezentand TVA aferenta prestarilor de servicii (transport cereale), achizitionate de Societatea Agricola X , pentru care societatea nu detine documente justificative respectiv borderourile de transport (anexe), CMR-urile nu sunt aprobate (semnate) si stampilate de catre Societatea Agricola X . Facem mentiunea ca borderourile de transport si CMR-urile sunt completate cu denumirea SC Y SRL, SC Z SR, SC A SRL si sunt stampilate de aceleasi societati.

Temeiul de drept invocat de catre echipa de inspectie

1. Act normativ LG571/2003 art. 145, alin. (2), lit a) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni...operatiuni taxabile...

1. Act normativ LG571/2003 art. 134'1, alin. (7) Prestarile de servicii care determina decontari sau plati successive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta , cercetare, expertiza si alte servicii similar, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similar pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari.

1. Act normativ LG571/2003 art. 134'2, alin. (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

1. Act normativ OUG92/2003 art. 65, alin (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

1. Actul normativ LG571/2003 art. 146, alin. (1), lit. a) 1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) Pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155;

Perioada 01.11.2011-30.11.2011

- X lei reprezentand TVA aferenta facturii nr. 230/11.11.2011 (**Anexa nr. 7**) in valoare de X lei emisa de SC M SRL reprezentand piese, fara a detine exemplarul original al facturilor;
- X lei reprezentand TVA aferenta prestarilor de servicii (transport cereale), achizitionate de Societatea Agricola X , pentru care societatea nu detine documente justificative respectiv borderourile de transport (anexe), CMR-urile nu sunt aprobate (semnate) si stampilate de catre Societatea AgricolaX . Facem mentiunea ca borderourile de transport si CMR-urile sunt completate cu denumirea SC Y SRL, SC PRIO M SRL, SC A SRL si sunt stampilate de aceleasi societati.

Temeiul de drept invocate de catre echipa de inspectie

1. Act normativ LG571/2003 art. 134'1, alin. (7) Prestarile de servicii care determina decontari sau plati successive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta , cercetare, expertiza si alte servicii similar, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similar pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari.

1. Act normativ LG571/2003 art. 145, alin. (2), lit a) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni...operatiuni taxabile...

1. Act normativ LG571/2003 art. 134'2, alin. (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

1. Act normativ OUG92/2003 art. 65, alin (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

1. Actul normative LG571/2003 art. 146, alin. (1), lit. a) 1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) Pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155;

Fata de cele mentionate de catre echipa de inspectie fiscala am dori sa mentionam urmatoarele:

1. Prevederile Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal referitoare la dreptul de deducere

Potrivit art. 145 alin. (2) a) Cod fiscal " Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni: a) operatiuni taxabile;". Dupa cum, se poate observa, prevederile legale referitoare la sfera de aplicare a dreptului de deducere mentioneaza ca, o persoana impozabila are dreptul de a deduce TVA aferenta achizitiilor efectuate daca acestea sunt destinate operatiunilor sale care ii dau drept de deducere. Asadar, atata timp cat persoanele impozabile realizeaza activitati economice supuse TVA, indiferent de scopul sau rezultatul acestora, neutralitatea taxei impune deducerea TVA aferenta achizitiilor destinate realizarii operatiunilor taxabile.

2. Prevederile Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal referitoare la dreptul de deducere

Potrivit art. 146 alin. (1) lit. a) Cod fiscal "Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155;".

De asemenea, dorim sa reamintim si prevederile Articolului 178 (a) al Directivei 2006/112/EC privind sistemul comun de taxa pe valoarea adaugata potrivit carora: “ pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoana impozabila este necesar sa indeplineasca urmatoarele conditii: (a) pentru deducerile in temeiul articolului 168 litera (a), in ceea ce priveste livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligatia de a detine o factura emisa in conformitate cu articolele 220-236 si cu articolele 238 si 240;”.

Asa cum am aratat mai sus atat legislatia interna cat si cea la nivel European prevad ca singura conditie pentru exercitarea dreptului de deducere este aceea ca persoana impozabila sa detina o factura pentru bunurile si serviciile achizitionate. Orice alta conditie suplimentara impusa persoanei impozabile ar fi total impotriva legislatiei in vigoare si a principiului neutralitatii TVA deoarece ar transforma aceasta taxa intr-un cost pentru Societate.

Totodata va rugam sa aveti in vedere si prevederile normelor metodologice pentru aplicarea art. 146 Cod fiscal care mentioneaza ca “46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturii transmise pe cale electronica in conditiile stabilite la pct. 73, care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78 Facturile emise prin posta electronica sunt considerate facturi in original”.

3. Prezentarea grupului din care face parte Societatea

Societatea Agricola X face parte din divizia de agricultura a grupului prezenta in Romania si denumita generic care desfasoara activitati incepand de la exploatare agricola, continuand cu extractia de ulei vegetal industrial si pana la productia de combustibil alternativ (biodiesel).

Principalele companii ale grupului sunt X, Y, Z L, N.

Dintre cele opt companii enumerate mai sus primele sase au ca obiect principal de activitate cultivarea cerealelor si altor plante detinand fiecare cate o suprafata de teren, pe cand ultimele doua se ocupa cu extragerea din seminte respectiv productia de biodiesel.

X este cea mai importanta companie dintre cele care se ocupa cu exploatarea terenurilor agricole si totodata principalul actionar al celorlalte cinci.

4. Prezentarea activitatii Societatii Agricole X

X este o societatea Agricola inregistrata in registrul Agricol de pe langa Judecatoria Videle si avand ca obiect principal de activitate “0111 – Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase si a plantelor producatoare de seminte oleaginoase .”

Incepand cu data de 14.06.2006 Societatea a incheiat cu Universitatea de Stiinte Agricole si Medicina Veterinara "Ion Ionescu de la Brad" din Iasi un contract in baza caruia a concesiionat un teren in suprafata totala de X ha din care teren arabil Z ha si livezi X ha aflate in Balta Ialomitei mai exact in perimetrul localitatii Facaeni din Judetul Ialomita. Durata initiala a contractului de concesiune a fost stabilita pentru o perioada de 5 ani cu drept de preemtiune pentru o perioada de inca 25 de ani prelungit ulterior pentru perioada de 25 de ani prin actul additional nr. 6568/14.06.2006.

Principalul obiectiv pe care Societatea si l-a propus prin concesiionarea terenului este ca pe aceasta sa cultive cereale si plante producatoare de seminte oleaginoase. Dupa cum a fost consemnat si in raportul de inspectie fiscala de catre echipa de inspectie principalele specii de cereale si plante uleoase cultivate in anul agricol 2010-2011 au fost:

1. Grau –X ha;
2. Orzoaica de primavara –K ha;
3. Orzoaica de toamna –M ha;
4. Porumb –N ha;
5. Floarea soarelui –L ha;
6. Rapita –T ha;
7. Triticale –Y ha.

Pe baza informatiilor de mai sus rezulta ca in anul agricol 2010-2011 Societatea a exploatat in proportie de peste 95% suprafata totala concesiionata fapt ce atesta fara echivoc faptul ca aceasta este preocupata de activitatea economica pe care o desfasoara si incearca sa obtina cele mai bune rezultate ca urmare a exploatarii cat mai eficiente a suprafetei de teren concesiionate. Mai mult in sprijinul celor mentionate anterior trebuie amintite si investitiile in suma de paroximativ X euro efetuate de irigatii care deserveste suprafata de teren concesiionata.

Dorim sa mentionam ca Societatea nu detine in proprietate suficiente utilaje pentru a putea sa-si desfasoare activiatea si totodata are numai sase angajati cum se poate vedea foarte usor din tabelul de mai jos:

Nume angajat	Functia
X	Director
Z	Magazioner
K	Inspector protectia muncii
Y	Asistent manager de proiect
M	Inginer agronom
N	Economist

Avand in vedere suprafata de teren exploatata de catre Societate, lipsa utilajelor, numarul foarte mic de angajati precum si specialitatile acestora rezulta fara echivoc ca activitatea Societatii nu ar putea fi derulata numai pe baza eforturilor depuse de catre cei sase angajati ai sai.

In acelasi timp, avand in vedere specificul domeniului (exploatare agricola) in care aceasta isi desfasoara activitatea si pe baza studiilor de specialitate s-a ajuns la concluzia ca nu ar justifica nici angajarea altor persoane care sa indeplineasca celelalte functii necesare desfasurarii in cele mai bune conditii a activitatii dat fiind faptul ca activitatile agricole sunt sezoniere si de aceea ar exista perioade din an in care o mare parte a angajatilor nu ar avea activitate si astfel ar genera costuri nejustificate pentru Societate.

In baza argumentelor mentionate mai sus conducerea Societatii a considerat ca cea mai eficienta si putin costisitoare metoda de a suplini lipsa angajatilor specializati in lucrari agricole ar fi angajarea unor prestatori de servicii.

De aceea cea mai mare parte a lucrarilor agricole de care Societatea are nevoie pentru desfasurarea activitatii sunt prestate de S.C. S.R.L. in baza contractului de prestari servicii ZB-020/03.01.2008 (**Anexa nr. 8**) al carui obiect il reprezinta furnizarea de servicii de semnare, recoltare si activitati adiacente. Dupa cum se poate observa din continutul contractului PAG este specializata in desfasurare activitati de agricultura si alte activitati adiacente acesteia si de asemenea detine echipamentele necesare desfasurarii acestor tipuri de activitati.

5. Prezentarea societatii Y S.R.L.

Societatea, Y S.R.L. este subsidiara din Romania a grupului K SA grup specializat in domeniul agricol care isi desfasoara activitatea pe trei continente din Europa (Romania, Portugalia, Polonia), Africa (Mozambic) si America de Sud (Brazilia) avand cateva mii de angajati cu o vasta experienta specializata pe toate tipurile de activitati agricole si administrand o suprafata de teren de aproximativ J de ha.

Y si-a inceput activitatea in Romania incepand cu anul 2005 si in toata aceasta perioada s-a specializat in productia de cereale si seminte ale plantelor producatoare de seminte oleaginoase, cultivand porumb, orz, grau floarea soarelui si rapita. Pe toata aceasta perioada PAG si-a dedicat si specializat tehnologia de productie pentru cultivarea acestor cinci tipuri de cereale, deoarece le-a considerat a fi culturile cu cel mai mare randament economic si reducand astfel riscurile climatice.

In ultimii trei ani PAG s-a concentrate pe agricultura de precizie folosind tehnologie de ultima generatie. Dupa cum am precizat anterior PAG practica agricultura utilizand cele mai moderne tehnologii aplicand cele mai bune practici in cultivarea terenului si concentrandu-se pe

administrarea eficienta a resurselor. Toate acestea asigura randamente ridicate de productie garantand astfel excelenta operationala, sustenabilitate pentru activitatea agricola si promovand succesul activitatii pe termen mediu si lung.

Rolul societatii X S.R.L. in interiorul grupului

Asa cum am aratat mai sus Y este o companie specializata in domeniul cultivarii cerealelor si semintelor uleioase si de aceea pe langa faptul ca isi cultiva terenurile proprii actioneaza si ca prestator de servicii pentru celelalte companii din grupul , companii care nu au posibilitatea de a executa lucrarile agricole necesare pentru terenurile pe care le detine si administreaza deoarece nu dispun de resurse tehnice si umane.

De aceea in urma studierii ofertelor de pe piata, s-a decis ca, cea mai eficienta metoda de a cultiva terenurile, atat din punct de vedere al calitatii lucrarilor precum si din punct de vedere al resurselor utilizate este prin angajare .

Astfel, pentru toate companiile din grup, presteaza efectiv lucrarile agricole dar in acelasi timp se ocupa si de planificarea si urmarirea acestora precum si de atingerea obiectivelor stabilite in urma planificarii acestea fiind considerate activitati accesorii celor agricole fara de care activitatea companiilor din grupul nu ar putea fi desfasurata.

Activitatile accesorii cuprind operatiuni complexe incepand de la planificarea si urmarirea derularii proiectelor agricole, asigurarea intregului tehnic necesar derularii acestora, pragatirea de situatii privind suprafelele lucrate si productia obtinuta dar si asigurarea relatiei cu clientii si furnizorii, cu autoritatile in domeniul si chiar obtinerea de finantare in numele celorlalte companii.

Z este societatea din grup care beneficiaza de personalul calificat in domeniul agricol (ex. Inginer agronom, agent productie, inginer imbunatatiri funciare, tehnician intretinere, tehnician agronom, manager sistem de management integrat, manager de proiect, director tehnic) necesar si suficient pentru desfasurarea activitatii celorlalte companii din grup.

Toate aceste cheltuieli accesorii serviciilor agricole pe care Z le presteaza celorlalte companii din grup sunt inregistrate in contabilitatea companiei intr-un cont distinct si apoi repartizate procentual fiecarei societati din grup in functie de numarul de hectare pe care acestea le exploateaza si in functie de proiectele agricole administrate.

In vederea recuperarii acestor cheltuieli accesorii, intre Prio Agricultura SRL si celelalte companii agricole din grup a fost incheiat contractul ZB-020/1-03.01.2008 care contine argumentele de ordin economic pentru care PAG este indreptatita la recuperarea acestor

cheltuieli precum și procedura de calcul al sumei ce trebuie recuperată de la fiecare companie în parte.

Factura nr. 7115500039/22.08.2011 emisă de către Prio Agricultura S.R.L. reprezentând costuri structurale.

Potrivit constatarilor echipei de inspecție fiscală Societatea a dedus eronat TVA aferentă facturii emise de către Z deoarece nu detine situații de lucrări sau devize din care să rezulte că s-au folosit în scopul obținerii de venituri impozabile sau în ce s-au concretizat acestea.

Asa cum am menționat anterior facturile de costuri structurale emise de către Z reprezintă în fapt cheltuieli accesorii așa cum am arătat în secțiunea 4 de mai sus și așa cum sunt ele descrise la art. 137 alin. (2) lit. b) Cod fiscal. Potrivit textului de lege amintit baza de impozitare cuprinde: *“b) comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumparatorului sau beneficiarului. Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau de prestatorul de servicii cumparatorului, care fac obiectul unui contract și care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestațiile de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.”*

De asemenea potrivit normelor de aplicare ale art. 137 alin. (2) lit. (b) din Codul fiscal, *“orice cheltuieli accesorii efectuate de persoana care realizează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii se include în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă fac obiectul unui contract separat. Cheltuielile accesorii nu reprezintă o tranzacție separată, ci sunt parte componentă a livrării/prestării de care sunt legate, urmând aceleși reguli referitoare, printre altele, la locul livrării/prestării, cotele, scutirile ca și livrarea/prestarea de care sunt legate.”*

Mai mult normele de aplicare ale codului fiscal cuprind și un exemplu privind cheltuielile accesorii pe care îl considerăm relevant pentru facturile emise de către PAG pentru cheltuielile accesorii aferente serviciilor agricole prestate :

“Exemplul nr.5: *Societatea A încheie un contract de proiectare a unui bun imobil cu societatea B. În contract se stipulează că B va suporta cheltuielile de cazare, transport, masă, diurnal etc. ale salariaților lui A care realizează acest proiect. Pe factura emisă, A menționează separat costul proiectării și costul așa-numitelor cheltuieli suportate de B. În această situație nu este vorba despre o refacturare de cheltuieli în sensul prevederilor pct.19 alin. (4). Toate cheltuielile de cazare, transport, masă, diurnal etc., facturate de A lui B, sunt cheltuieli accesorii serviciilor de proiectare și trebuie să urmeze aceleși reguli referitoare la locul prestării, cotele sau regimul aplicabil ca și serviciul de proiectare de care sunt legate, conform prevederilor pct. 18 alin. (8).”*

Faptul că aceste cheltuieli au fost recuperate de către Z prin intermediul unor facturi distincte de cele pentru prestații de servicii agricole

nu schimba tratamentul TVA al acestora asa cum nici faptul ca acestea fac obiectul unui contract separat nu modifica tratamentul fiscal (vezi prevederile art. 137 alin. (2) lit. b) Cod fiscal).

Pentru Z acest mod de facturare nu face altceva decat sa delimiteze cat mai eficient veniturile din prestari de servicii agricole de cele obtinute din refacturarea cheltuielilor accesorii avand astfel o imagine cat mai clara a rezultatelor financiare si putand identifica punctele forte precum si ramurile activitatii care ar mai putea beneficia de imbunatatiri.

Avand in vedere cele de mai sus, prin care am aratat ca factura nr. 7115500039/22.08.2011 emisa de catre Z reprezinta cheltuieli accesorii serviciilor agricole de care beneficiaza Societatea coroborat cu :

1. Prevederile normelor de aplicare ale art. 137, alin. (2) Cod fiscal potrivit carora: *“Cheltuielile accesorii nu reprezinta o tranzactie separata, ci sunt parte componenta a livrarii/prestarii de care sunt legate, urmand aceleasi reguli referitoare, printre altele, la locul livrarii/prestarii, cotele, scutiile ca si livrarea/prestarea de care sunt legate.”*

2. Prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) Cod fiscal referitoare la conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA potrivit carora *“pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost sau urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155;*

3. Faptul ca echipa de inspectie fiscala nu a pus si nici nu ar fi putut pune la indoiala faptul ca serviciile agricole principale prestate de catre Z nu au fost destinate utilizarii de catre Societate in folosul operatiunilor sare taxabile,

rezulta fara echivoc ca Societatea a dedus in mod corect si respectand prevederile legale in vigoare, taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor accesorii facturate de catre Z care sunt legate de serviciile agricole de care beneficiaza.

In concluzie, aceste cheltuieli accesorii fac parte din valoarea serviciilor agricole prestate de catre Y iar atata timp cat achizitiile acestor servicii sunt destinate pentru realizarea de activitati economice taxabile si Societatea detine o factura care sa contina toate informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal atunci este total indreptatita sa deduca TVA aferenta facturii nr. 7115500039/22.08.2011 emisa de catre Y Serviciile de transport achizitionate de catre Societate in perioada 01.07.2011- 30.11.2011

Serviciile de transport pe care Societatea le-a achizitionat au fost destinate transportului de cereale de la locul de recoltare la locul de

depozitare sau direct la clientii acesteia. Astfel, Societatea indeplineste in totalitate conditia principala si esentiala pentru a putea deduce TVA aferenta acestor servicii deoarece acestea sunt achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile.

De asemenea conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere asa cum sunt ele mentionate de catre Codul fiscal dar si de catre Directiva de TVA (2006/112/EC) sunt si ele indeplinite in totalitate deoarece Societatea detine serviciile achizitionate facturi care au fost emise respectand prevederile art. 155 alin. (5) Codul fiscal.

Asa cum am aratat la sectiunea 2 de mai sus nicio prevedere a Codului fiscal sau a Directivei de TVA nu conditioneaza exercitarea dreptului de deducere a taxei prin prezentarea unor documente aditionale sau anexate la factura.

Singura mentiune din Codul fiscal referitoare la prezentarea unor documente suplimentare in vederea justificarii serviciilor achizitionate este cea prevazuta la art. 21 alin. (4) lit. m) Cod fiscal care se refera exclusiv la deductibilitatea cheltuielilor cu anumite tipuri de servicii. Potrivit textului de lege sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscale *“cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte.”*

Normele de aplicare ale aceluiasi articol aduc clarificari suplimentare referitoare la justificarea serviciilor achizitionate mentionand ca:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii:

- serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate in baza unui contract incheiat intre parti sau in baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectueaza prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte material corespunzator;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.

Totusi, *“nu intra sub incidenta conditiei privitoare la incheierea contractelor de prestari de servicii, prevazuta la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate si de persoanele juridice, cum sunt: cele de intretinere si reparare a activelor, serviciile postale, serviciile de comunicatii si de multiplicare, parcare, transport si altele asemenea”.*

In concluzie, chiar daca prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) Codul fiscal ar putea fi extinse si in cazul justificarii dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor achizitionate de catre Societatea, serviciile de transport

tot nu s-ar supune acestei conditii aditionale deoarece ele sunt excluse explicit prin textul de lege.

De asemenea, va invederam faptul ca inspectorii fiscali nu au pus la indoiala faptul ca Societatea detine documente care sa justifice prestarea serviciilor de transport ci doar modul de intocmire al acestora rezultand astfel ca insasi echipa de inspectie admite ca serviciile au fost prestate si achizitionate de Societate in vederea efectuarii de operatiuni taxabile.

In acest sens, trebuie avut in vedere un pricipiu esential aplicabil in domeniul fiscal si anume acela al prevalentei economicului asupra juridicului. De aceea pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA achitata furnizorilor organul fiscal ar trebui sa tina cont de faptul ca serviciile de transport au fost utilizate de catre Societate in vederea efectuarii de livrari de cereale catre beneficiarii acesteia si nu ar trebui sa puna accentul pe anumite erori ce pot aparea la momentul intocmirii unor documente (ex. CMR).

Mai mult, pentru a-si dovedi buna credinta, pana la data discutiei finale, societatea a procedat la contactarea furnizorilor de servicii de transport iar acestia au efectuat corectia borderourilor anexate la facturi si a CMR-urilor. Ca un ultim argument dorim sa precizam ca singurul text prevazut in legislatia fiscala protrivit caruia serviciile de transport trebuie justificate cu documente specifice de transport (ex. CMR) este OMF nr. 2222/2006 privind aprobarea instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art.143, alin. (1), lit. a)-I, art. 143 alin. (2) si art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (cu modificarile ulterioare unde se face referire ca scutirile de TVA pentru exporturi si livrari intracomunitare trebuie sa fie justificate printre altele si cu documentele de transport care atesta ca bunurile au fost transportate in afara Comunitatii respectiv intr-un alt stat membru.

Astfel rezulta ca justificarea efectuarii transportului pe baza documentelor specifice de transport (ex. CMR) se face doar in situatii speciael asa cum sunt precizate in continutul actului normativ asa cum a fost elaborat acesta de catre Ministerul Finatelor Publice.

6. Facturi pentru care Societatea nu detine exemplarul original

Asa cum am aratat la sectiunea 2 de mai sus legislatia in vigoare prevede ca "*Facturile transmise prin posta electronica sunt considerate facturi in original*" astfel ca nu pot fi retinute argumentele echipei de inspectie fiscala si in concluzie Societatea are dreptul sa deduca TVA aferenta acestor facturi.

Toate argumentele expuse anterior au fost prezentate si echipei de inspectie fiscala la momentul discutiei finale dar acestia nu le-au luat in

considerare spunand ca in opinia lor Societatea nu are drept de deducere pentru aceste sume reprezentand TVA deductibil fara a aduce alte argumente in sprijinul constatarilor din proiectul de raport de inspectie fiscala.

Mai mult, in data de 27.01.2012 Societatea si-a prezentata punctul de vedere in scris fata de constatările echipei de inspectie fiscala inregistrat la Activitatea de control fiscala Calarasi sub numarul 231/27.01.2012. Dorim sa mentionam ca in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nu se face nici o referire la argumentele si documentele aditionale prezentate de Societate si mai mult conform celor mentionate la Capitolul VI – Discutia finala cu contribuabilul echipa de inspectie fiscala mentioneaza doar ca *“din punct de vedere exprimat in scris rezulta ca Societatea nu este de acord cu constatările si consecintele prezentului raport de inspectie fiscala.”*

In acest sens consideram ca echipa de inspectie fiscala nu a tinut cont de prevederile art. 7 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala potrivit caruia:

“Art. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul.

(4) Organul fiscal decide asupra felului si volumului examenilor, in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

(5) Organul fiscal indruma contribuabilul in aplicarea prevederilor legislatiei fiscale. Indrumarea se face fie ca urmare a solicitarii contribuabililor, fie din initiativa organului fiscal.

Mai exact nu au fost respectate prevederile alineatelor (2) si (3) de mai sus deoarece echipa de inspectie putea solicita Societatii corectarea documentelor in conformitate cu cerintele legale.

De asemenea in situatia in care existau anumite neclaritati privind unele tranzactii echipa de inspectie putea solicita suspendarea inspectiei fiscale in vederea efectuarii de controale fiscale incrucisate la furnizorii Societatii in vederea stabilirii corecte a situatiei fiscale a contribuabilului.

In concluzie, atat timp cat achizitiile au fost utilizate de Societate spre a da nastere unor operatiuni cu drept de deducere, in baza prevederilor Directivei de TVA si a jurisprudentei UE cu privire la dreptul de deducere – ce au fost transpuse in Codul fiscal si Normele metodologice – Societatea are dreptul de a deduce sumele de TVA aferente achizitiilor sale efectuate in scopul desfasurarii activitatii economice taxabile.

Totodata, avand in vedere ca membrii echipei de inspectie au refuzat sa ia in considerare argumentele Societatii privind dreptul de deducere a TVA, aceasta isi rezerva dreptul de introduce in cauza functionarii publici care au contribuit la elaborarea actului administrativ fiscal ce va fi emis in urma inspectiei fiscale. Aceasta actiune se intemeiaza pe prevederile art. 16 al Legii nr. 554/2004 Legea contenciosului administrativ potrivit carora:

„Introducerea in cauza a functionarului

(1) Cererile in justitie prevazute de prezenta lege vor putea fi formulate si personal impotriva persoanei fizice care a elaborat, a emis sau a incheiat actul ori, dupa caz, care se face vinovata de refuzul de a rezolva cererea referitoare la un drept subiectiv sau la un interes legitim, daca se solicita plata unor despagubiri pentru prejudiciul cauzat ori pentru intarziere. In cazul in care actiunea se admite, persoana respectiva va putea fi obligata la plata despagubirilor, solidar cu autoritatea publica respectiva.
(2) Persoana actionata astfel in justitie il poate chema in garantie pe superiorul sau ierarhic, de la care a primit ordin scris sa elaboreze sau sa nu elaboreze actul.

Fata de cele aratate mai sus coroborat cu documentatia anexata va rugam sa admiteti contestatia noastra si sa dispuneti desfiintarea Deciziei de impunere nr. F-CL 57/30.01.2012 pentru suma totala de 1.079.897.2 lei si a Raportului de inspectie fiscala nr. F-CL 51/31.01.2012.

II. Din continutul Deciziei de impunere nr.F-CL57/30.01.2011, al Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 31.01.2012 si al documentelor anexate acestora, rezulta urmatoarele:

Inspectia fiscala a avut ca obiectiv solutionarea deconturilor de TVA cu optiune de rambursare aferente lunilor: septembrie, octombrie si noiembrie 2012.

In urma verificarii documentelor contabile pentru perioada iulie-septembrie 2011 au rezultat urmatoarele aspecte:

- societatea a inregistrat in evidenta contabila taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei fara sa detina documente justificative;
- societatea a inregistrat in evidenta contabila taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta facturii nr.7115500039/22.08.2011, emisa de SC X SRL in valoare de X lei si TVA in suma de X , reprezentand prestari servicii-cheltuieli structurale conform contract, fara a detine situatii de lucrari sau devize din care sa rezulte ca acele cheltuieli s-au folosit in scopul realizarii de operatiuni taxabile, sau in ce au fost concretizate acestea;
- societatea a inregistrat in evidenta contabila taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei aferenta prestarilor de servicii(transport de cereale), achizitionate de Societatea Agricola X ., pentru care societatea nu detine documente justificative respectiv borderouri de transport si CMR-urile sunt completate cu denumirea SC Z SRL, SC Y SRL, si sunt stampilate de aceleasi societati.

In urma verificarii documentelor contabile ale Soc. Agricole X pentru luna noiembrie 2011 , pentru luna octombrie 2011 au rezultat urmatoarele aspecte:

- societatea a inregistrat taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei fara sa detina documente justificative;
- Soc.Agricola X a inregistrat in taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii nr.220/22.09.2011 in valoare de X lei si TVA in suma de X lei si a facturii nr.221/22.09.2011 in valoare de X lei si TVA in suma de X lei, emise de SC Z SRL reprezentand piese, fara sa detina exemplarul original al facturilor;
- societatea a inregistrat in evidenta contabila taxa pe valoarea adaugata suma de X lei aferenta prestarilor de servicii(transport de cereale), achizitionate de Societatea Agricola X pentru care societatea nu detine documente justificative respectiv borderouri de transport, CMR-urile nu sunt aprobate(semnate) si stampilate de catre Societatea Agricola X. Borderourile de transport si CMR-urile sunt completate cu denumirea SC Z SRL, SC Y SRL si sunt stampilate de aceleasi societati;

In urma verificarii documentelor contabile ale Soc. Agricole pentru luna noiembrie 2011 au rezultat urmatoarele aspecte:

- societatea a inregistrat in evidenta contabila taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei fara sa detina documente justificative;
- suma de X lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta facturii nr.230/11.11.2011 in valoare de X lei si TVA in suma de X lei emisa de SC Z SRL reprezentand piese, fara ca societatea sa detina exemplarul original al facturii;

- societatea a înregistrat în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată suma de X lei aferentă prestațiilor de servicii (transport de cereale), achiziționate de Societatea Agricolă X , pentru care societatea nu deține documente justificative respectiv borderouri de transport, CMR-urile nu sunt aprobate și stampilate de către Societatea Agricolă X .Borderourile de transport și CMR-urile sunt completate cu denumirea SC Z SRL, SC Prio Y și sunt stampilate de aceleași societăți.

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

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei aferentă facturii de prestări servicii, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul de deducere, în condițiile în care serviciile achiziționate nu sunt destinate operațiunilor sale taxabile.

In fapt, în perioada verificată societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii de prestări servicii emise de către SC Z SRL.

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de X lei aferentă facturii de prestări servicii nr.7115500039/22.08.2011 emisă de SC Y SRL întrucât nu au fost prezentate documente, respectiv situații de lucrări, devize care să ateste prestarea efectivă a serviciilor în vederea realizării de operațiuni taxabile.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările potrivit cărora:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a) operațiuni taxabile” și art. 146 alin.(1) lit.a) din același act normativ potrivit căruia:

„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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#);

Fata de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii este condiționat de destinația acestor achiziții, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Societatea a încheiat cu SC Z SRL contractul de prestari servicii nr.ZB -020/03.01.2008 al carui obiect consta in servicii de semanare si recoltare si activitati adiacente.

Acest mod de facturare nu reflecta cuantumul cheltuielilor aferente SA X, respectiv acesta repartizare a cheltuielilor in functie de numarul de hectare detinute nu este realista si nu reflecta continutul economic al tranzactiilor. Nu pot fi identificate activitatile pentru care s-au efectuat aceste cheltuieli.

Asa cum prevede si art.134¹ alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata: „(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.”

Avand in vedere ca societatea nu a prezentat in justificare documente din care sa reiasa modul efectiv in care utilizarea respectivelor servicii a avut ca efect realizarea de operatiuni taxabile, ori dreptul de deducere a TVA este conditionat tocmai de destinatia serviciilor achizitionate, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitionarii de servicii, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

2. Referitor la suma de X lei cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca este nedeductibila taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care societatea nu detine facturile fiscale in original in vederea justificarii dreptului de deducere a taxei aferenta acestor facturi.

In fapt, organele de inspectie fiscala au exclus de la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de S.C. Z SRL deoarece societatea nu detine facturile fiscale in original in vederea justificarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor facturi.

In drept, in conformitate cu prevederile art.146 alin. (1) lit.a), art.155 alin.(5) si (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale pct.46(1) si 73(1) din normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004:

Art.146 „(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 de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Norme metodologice:

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial.

Art.155

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

- a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;
- b) data emiterii facturii;
- c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

(8) Prin norme se stabilesc condițiile în care:

- a) se poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri sau prestări separate de servicii;
- b) se pot emite facturi de către cumpărător sau client în numele și în contul furnizorului/prestatorului;
- c) se pot transmite facturi prin mijloace electronice;
- d) se pot emite facturi de către un terț în numele și în contul furnizorului/prestatorului;
- e) se pot păstra facturile într-un anumit loc.

Norme metodologice:

„73. (1) În sensul art. 155 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal, se pot transmite facturi prin mijloace electronice în următoarele condiții:

a) pentru operațiuni efectuate în România, inclusiv pentru livrări intracomunitare:

1. părțile să încheie un acord prin care să se prevadă această procedură de facturare;

2. să se garanteze autenticitatea sursei și integritatea conținutului facturii prin:

(i) semnătură electronică, conform prevederilor [Legii nr. 455/2001](#) privind semnătura electronică; sau

(ii) schimbul electronic de date EDI definit la art. 2 din Recomandările Comisiei 1994/820/CE din 19 octombrie 1994 referitor la aspectele legale ale schimbului electronic de date; sau

(iii) alte modalități de garantare a autenticității sursei și integrității conținutului facturii decât cele prevăzute la lit. (i) și (ii), situație în care persoana care transmite facturi prin mijloace electronice va trebui să solicite confirmarea Direcției generale a tehnologiei informației din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală că sunt îndeplinite condițiile și modalitățile de garantare a autenticității sursei și integrității conținutului facturii;

3. să existe un document centralizator pe suport hârtie, cu evidența tuturor facturilor transmise prin schimbul electronic de date EDI într-o lună calendaristică de o persoană impozabilă înregistrată conform [art. 153](#) din Codul fiscal sau a tuturor facturilor astfel primite într-o lună calendaristică de orice persoană obligată la plata taxei, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este înregistrat conform [art. 153](#) din Codul fiscal;”

Fata de cele prezentate, rezulta ca o prima conditie pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile de achizitie este ca societatea sa justifice suma taxei prin documente intocmite conform legii. De asemenea, cumparatorul are obligatia de a inregistra in contabilitate facturi fiscale sau documente legal aprobate care sa contina toate datele prevazute a fi completate in mod obligatoriu si de a verifica intocmirea corecta a acestora.

Justificarea dreptului de deducere se efectueaza cu facturile fiscale in original emise de societatea platitoare de TVA.

Facturile transmise prin posta electronica sunt considerate facturi in original numai daca indeplinesc conditiile prevazute de pct. 73 din Normele metodologice. Avand in vedere faptul ca petenta nu a facut dovada indeplinirii acestor conditii nici in timpul inspectiei fiscale nici in sustinerea contestatiei, societatea pierde dreptul de deducere a TVA, contestatia urmand a fi respinsa pentru acest capat de cerere.

3.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei aferenta facturilor de prestari servicii transport, cauza supusa solutionarii este daca societatea are dreptul de deducere, in conditiile in care societatea nu justifica cu documente prestarea efectiva in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, organele de inspectie fiscala au eclus de la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor de prestari servicii (transport cereale) pentru care societatea prezinta borderouri centralizatoare de transport si CMR-uri in care, la rubrica beneficiar sunt semnate si stampilate de catre alte societati.

In drept, referitor la dreptul de deducere, se retin prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(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 144¹;

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.”

Potrivit prevederilor art.65 "Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale" din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

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

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, se retine ca pentru a-si exercita dreptul de deducere a TVA, contestatoarea trebuia sa dovedeasca faptul ca serviciile de transport au fost achizitionate în folosul operațiunilor sale taxabile, sau in folosul unor operatiuni scutite de taxa dar cu drept de deducere.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei cu privire la acest capat de cerere, respectiv documentele care atesta efectuarea transportului (CMR- uri), se retine ca la rubrica beneficiar acestea sunt semnate si stampilate de catre alte societati.

Mai mult, in facturile fiscale de transport este precizata cantitatea de cereale transportata si nu distantele parcurse, astfel ca nu se pot determina costurile acestor servicii.

Cu adresa inregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr.13408/03.01.2012 petenta depune in completare la dosarul contestatiei copii ale documentelor de transport (CMR-uri), din analiza carora, comparativ cu cele ridicate de catre organele de inspectie fiscala, rezulta ca petenta a modificat aceste documente dupa terminarea inspectiei fiscale, in sensul ca la beneficiar a fost aplicata ștampila petentei.

Se retine astfel ca organul de inspectie fiscala in mod legal si corect nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii de transport.

Prin urmare, petenta nu dovedeste ca serviciile in cauza au fost efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata.

4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, exclusa de la deducere, cauza supusa solutionarii este daca D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul solutionare contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, in conditiile in care prin contestatie petenta nu aduce argumente de fapt si de drept in sustinerea cauzei care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, organele de inspectie fiscala au exclus de la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei retinand urmatorul motiv:
- TVA dedusa din facturi, fara sa detina documente justificative care sa ateste ca serviciile au fost prestate.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art.206 alin.(1) lit.c), art.10 si art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;”

art.10

(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.”

art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.” Dar si in prevederile pct.2.5. din O.M.F.P. nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, republicata care precizeaza:

„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Se retin astfel prevederile art.213 alin.(5) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

“(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Avand in vedere aceste prevederi legale, precum si faptul ca petenta nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru acest capat de cerere, organul de solutionare nu se poate substitui acesteia cu privire la argumentele cu care intelege sa combata si sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala.

Fata de cele precizate si in temeiul prevederilor pct.11.1. lit.b) din Ordinul nr.2137/2011 care precizeaza:

“ Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca nemotivata.

Pentru considerentele de fapt si de drept expuse in continutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1), art.217 alin.(1) si art.218 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de Societatea Agricola X impotriva Deciziei de impunere nr.F-CL 57/30.01.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru suma de X lei reprezentand TVA exclusa de la deducere si respinsa la rambursare.

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei pentru suma de X lei reprezentand TVA exclusa de la deducere si respinsa la rambursare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Calarasi in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,