

## DECIZIA NR.426

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice -Activitatea de Inspecție Fiscala, cu adresa, asupra contestatiei formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere prin care din suma solicitata la rambursare, s-a aprobat la rambursare TVA si s-a respins la rambursare TVA.

SC X contesta suma stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala si totodata respinsa la rambursare.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere si Raportului de inspectie fiscala prin care organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA, motivand astfel:

Societatea a inregistrat TVA deductibila in baza bonurilor fiscale reprezentand contravaloare combustibil.

Societatea contestatoare sustine ca detine in patrimoniu urmatoarele mijloace fixe:

-1ATV pentru transport recolte inmatriculat pentru circulatia pe drumurile publice

-1 tractor , neinmatriculat pentru circulatia pe drumurile publice

-1 motopompa pe motorina utilizata la irigatia plantatiei

-1 motopompa pe benzina utilizata la irigatia plantatiei

-1 generator de curent electric pe benzina cu care se actioneaza pompa submersibila din putul de mare adancime forat pe plantatie.

-1 put de mare adancime, utilizat pentru irigatia plantatiei

-1 bazin de apa de mare capacitate, sapat in pamant si care retine apa necesara efectuarii irigatiilor

Societatea sustine ca o parte din combustibilul achizitionat a fost utilizat pentru functionarea motopompelor deoarece cultura de afin in perioada de crestere si pana la prima recolta (3 ani) trebuie sa aiba un grad de umiditate constant iar pentru ca aceste motopompe sa functioneze in parametrii tehnici recomandati in perioada de campanie, este necesara efectuarea rodajului acestora in perioada premergatoare.

O parte din combustibilul achizitionat (4 bonuri cu cantitati de combustibil) a fost necesar functionarii tractorului si ATV-ului, existente in patrimoniul societatii.

Astfel, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au respins la deducere TVA aferenta achizitiei de combustibil in temeiul prevederilor art.145<sup>1</sup> alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deoarece

combustibilul achizitionat in baza celor 12 bonuri fiscale nu a fost destinat consumului efectuat de vehicule rutiere motorizate destinate exclusiv transportului rutier de persoane ci a fost necesar functionarii utilajelor si echipamentelor utilizate in agricultura, care nu circula pe drumurile publice.

De asemenea sustine ca, in speta nu sunt aplicabile prevederile pct.46 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , de a mentiona pe bonul fiscal de achizitie combustibil denumirea societatii, numele si prenumele persoanei, numarul de inmatriculare al autovehiculului.Societatea a intocmit NIR la receptia combustibilului si bon de consum la data darii in consum.

Prin urmare societatea solicita admiterea contestatiei cu privire la TVA si anulara partiala a actului administrativ fiscal contestat.

2.In ceea ce priveste TVA respinsa la deducere de catre organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca taxa pe valoarea adaugata in cauza este aferenta operatiunii de taxare inversa inscrisa in factura emisa de o societate din strainatate, reprezentand prestari servicii - comision intermediere selectie furnizori de materiale si produse aferente derularii si implementarii contractului incheiat de societate cu APDRP si realizarii Plantatiei de afin ecologic.

Factura are la baza Contractul de comision incheiat intre SC X si societatea din strainatate iar la dosarul contestatiei societatea depune situatii de lucrari si rapoarte de activitate, puse la dispozitie de societatea prestatoare ulterior incheierii actului administrativ fiscal contestat.

Societatea invoca prevederile art.11 din Codul fiscal, precizand ca o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA in aceeaasi masura in care intentia de a desfasura activitate economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

Sustine ca, administratorii societatii nu au avut experienta si cunostinte in domeniul achizitiei de lucrari, materiale, utilaje si servicii necesare realizarii proiectului Plantatie Afin Ecologic, fapt pentru care au apelat la serviciile acestei firme. Serviciile au fost prestate de la data contractarii si facturate numai in momentul cand contractul cu APDRP a fost declarat incheiat si decontate sumele aferente.

Societatea considera ca a indeplinit conditiile cerute de lege pentru deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de servicii de la societatea straina, prevazute de art.145 din Codul fiscal, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei cu privire la TVA si anulara partiala a actului administrativ fiscal contestat.

II. Prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala, din TVA solicitata la rambursare, au aprobat la rambursare TVA si au respins la rambursare TVA.

Din Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA contestata de SC X, rezulta urmatoarele:

1.Urmare a verificarii s-a constatat ca, pe perioada februarie -martie 2011 societatea a dedus TVA in baza bonurilor fiscale reprezentand achizitie de combustibil.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de combustibil, in temeiul prevederilor art.145<sup>1</sup> alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

2.In ceea ce priveste TVA aferenta facturii emisa de societatea din strainatate, reprezentand contravaloare "providing services according with the agreement concluded parties" respectiv furnizarea de servicii, in raportul de inspectie fiscala se specifica faptul ca pentru operatiunea in cauza, societatea a prezentat Contractul de comision, tradus in limba romana, incheiat intre SC X in calitate de beneficiar si societatea straina in calitate de prestator.

Obiectul contractului il constituie: "Comision aferent procurarii de materiale, utilaje si dezvoltare proiect."

Societatea, in timpul controlului nu a prezentat situatii de lucrari, rapoarte de activitate din care sa rezulte ca serviciile efectuate de societatea straina au fost realizate in folosul operatiunilor taxabile motiv pentru care organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.145 din Codul Fiscal, au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de servicii .

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata:13.02.2008-31.03.2011

1.Referitor la TVA, contestata de SCX, mentionam:

**D.G.F.P. prin Biroul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de combustibil in conditiile in care potrivit prevederilor art.145<sup>1</sup> societatea nu beneficiaza de deductibilitatea TVA aferenta achizitiei de combustibil pentru vehiculelor rutiere destinate exclusiv transportului rutier de persoane care nu depasesc 3.500 kg si care au mai mult de 9 scaune de pasageri incluzand si scaunul soferului iar din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca achizitia de combustibil ar fi fost utilizat pentru mijloacele fixe (tractor, ATV, motopompe) existente in patrimoniul societatii.**

In fapt, in perioada februarie -martie, societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile TVA deductibila aferenta bonurilor fiscale(12 bonuri) de achizitie combustibil.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de combustibil, in temeiul prevederilor art.145<sup>1</sup> alin.(1) si (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

S-a constatat totodata ca bonurile fiscale de achizitie combustibil nu au mentionate, pe spate, elemente de natura:denumirea societatii, numele si prenumele persoanei, nr. de inmatriculare al autovehiculului, conform prevederilor alin.(2) al pct.46 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca in speta nu sunt aplicabile prevederile art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, combustibilul achizitionat nefiind destinat functionarii vehiculelor rutiere ci acesta a

fost necesar functionarii utilajelor si echipamentelor utilizate in agricultura, care nu circula pe drumurile publice.

De asemenea sustine ca, la achizitionarea combustibilului societatea a intocmit NIR la receptia combustibilului si bon de consum la data darii in consum, astfel ca prevederile pct.46 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal nu sunt aplicabile in speta.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care dispun:

-art.145

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

*a) operațiuni taxabile;*

coroborat cu prevederile pct.46 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevad:

*"(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45<sup>1</sup>."*

Potrivit prevederilor legale enuntate in speta, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii si in cazul achizitiei de combustibil, dreptul de deducere se justifica cu bonuri fiscale emise in conditiile legii, care sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare al autovehiculului.

Pentru a dovedi ca bunurile sunt utilizate, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata sa demonstreze ca acestea sunt necesare utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

In cauza in speta societatea contestatoare precizeaza faptul ca detine in patrimoniu mijloace fixe care au fost achizitionate in baza Contractului de finantare pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil pentru proiectul "Infintare Plantatie de Afin Ecologic" incheiat cu Agentia de Plati pentru Dezvoltare Rurala si Pescuit, si anume:

-1ATV pentru transport recolte inmatriculat pentru circulatia pe drumurile publice

-1 tractor , neinmatriculat pentru circulatia pe drumurile publice

-1 motopompa pe motorina utilizata la irigatia plantatiei

-1 motopompa pe benzina utilizata la irigatia plantatiei

-1 generator de curent electric pe benzina cu care se actioneaza pompa submersibila din putul de mare adancime forat pe plantatie.

-1 put de mare adancime, utilizat pentru irigatia plantatiei  
-1 bazin de apa de mare capacitate, sapat in pamant si care retine apa necesara efectuarii irigatiilor,

si sustine ca o parte din combustibilul achizitionat ( cantitate cuprinsa intre 6-20 l inscrisa in 8 bonuri de achizitie combustibil, aproximativ 100 l) este aferent consumului tehnologic si probelor tehnologice necesar asigurarii rodajului si reviziei motopompelor, premergator lucrarilor de intretinere a plantatiei care are loc pe perioada aprilie-septembrie; cultura de afin in perioada de crestere si pana la prima recolta (3 ani) trebuie sa aiba un grad de umiditate constant iar pentru ca aceste motopompe sa functioneze in parametri tehnici recomandati in perioada de campanie, este necesara efectuarea rodajului acestora in perioada premergatoare.

-o parte din combustibilul achizitionat (4 bonuri cu cantitati de combustibil cuprins intre 28 si 50 l) a fost necesar functionarii tractorului si ATV-ului, existente in patrimoniul societatii.

In vederea justificarii intrarii combustibilului in gestiune societatea a intocmit note de receptie iar la darea in consum a combustibilului a intocmit bon de consum.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

-Achizia de combustibil, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, s-a realizat in perioada februarie -martie 2011, dupa cum reiese din jurnalele de cumparari existente la dosarul contestatiei.

-Societatea a derulat si realizat proiectul pana la sfarsitul anului 2010, cand utilajele enumerate mai sus au fost puse in functiune, societatea prezentand urmatoarele procese verbale de receptie si punere in functiune:

-Procesul verbal de receptie partiala a lucrarilor incheiat intre SC X si SC M , prin care se mentioneaza lucrarile executate pe suprafata de 15 ha respectiv: curatarea terenului, eliberare de vegetatie, destelenire, scarificare, nivelare, pichetarea terenului.

-Procesul verbal de receptie totala a lucrarilor incheiat intre SC X si SC M , prin care se mentioneaza lucrarile executate respectiv:pichetarea terenului electronic, administrarea ingrasamintelor organicepe rand, frezarea adanca , bilonare, transportul de material necesar lucrarii de plantatie, umplerea gropilor, montarea foliei, fasanarea plantelor, taiat folie milcire, plantarea arbustilor de afin;

-Procesul verbal de receptie totala a lucrarilor incheiat intre SC X si SC M prin care se mentioneaza lucrarile executate, respectiv: executie gropi, administrare ingrasaminte organice, inierbare cai acces, frezare adanca, bilonare, transport materiale, umplerea gropilor, montarea foliei, fasanarea plantelor, taiat folie mulcire, plantarea arbustilor de afin, montarea tutorilor ;

-Procesul verbal de primire-punere in functiune pentru echipamentul achizitionat de societate de la SC B constand in tractor, freza deplasabila lateral AG125, Plug reversibil mecanic VR180S -02, CultivatorET-18/3P, Tocatoare trm130, Cositoare posterioara ZRFT 1150, Sistem de facut gropi Mini PV 1 cu burghiu de 40 cm, remorca Bicchi B125 LCF(V), Vehicul utilitar de transport intern, Remorci transport 2 buc, Motopompa L02R609, Durulatoare purtate 2 buc.

-Procesul verbal de receptie si punere in functiune a sistemului de irigatie incheiat de catre SC H .

-Procesul verbal de receptie finala a lucrarilor de constructie incheiat de catre K pentru realizarea obiectivului "Sistem de imprejmuire"

Din procesele verbale de receptie si punere in functiune a utilajelor rezulta ca motopompele si utilajele achizitionate au fost puse in functiune in luna decembrie 2010 si nu in lunile februarie -martie 2011 cand a fost consumat combustibilul.

Motivatia societatii contestatoare potrivit careia cantitatea de combustibil achizitionata este destinata asigurarii rodajului si reviziei motopompelor precum si a tractorului si ATV achizitionate nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea nu a prezentat o situatie din care sa rezulte durata de functionare a acestora , consumul de combustibil necesar functionarii acestor utilaje conform cartilor tehnice si certificatelor de conformitate, foi de parcurs, kilometri parcursi necesari efectuarii rodajului ATV.

Potrivit prevederilor art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, :

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

Prin urmare, societatea contestatoarea nu a facut dovada ca achizitia de combustibil a fost destinata functionarii utilajelor mai sus enumerate , in conditiile in care acestea au fost puse in functiune in luna decembrie 2010 iar pentru punerea in functiune a utilajelor in cauza au fost necesari circa 1100 l de combustibil dupa cum se mentioneaza in contestatie.

Societatea nu prezinta argumente referitoare la aprovizionarea cu combustibilul respectiv cum s-a realizat transportul cantitatii de combustibil de la pompa la locul de destinatie in vederea efectuarii probelor tehnologice pentru motopompele din dotare,tractorul neinmatriculat sa circule pe drumuri publice, avand in vedere ca acesta este produs volatil si inflamabil.

Societatea a prezentat la dosarul contestatiei Note de receptie privind cantitatile de combustibil achizitionate dar nu a prezentat facturile in baza carora s-a realizat achizitia de combustibil.

Potrivit prevederilor legale enuntate mai sus, bonurile fiscale reprezinta documente justificative privind dreptul de deducere a taxei pentru achizitia de combustibil pentru mijloacele de transport auto, dacă sunt stampilate si au înscrise denumirea cumparatorului si numarul de înmatriculare a autovehiculului.

Se retine astfel ca, in cauza, este vorba despre achizitia combustibilului direct in autovehicule, de la pompele furnizorilor de combustibil ceea ce presupune consumul direct al acestuia.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor de combustibil necesar functionarii vehiculelor rutiere motorizate, art.145<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificata prin OUG nr.34/11.04.2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar fiscale , prevede:

***"(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:***

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;*

*b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;*

*d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.*

*(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului."*

Art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede eliminarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de combustibilul necesar functionarii vehiculelor aflate in proprietatea sau in folosinta persoanelor impozabile, cu greutate sub 3,5 tone destinate exclusiv transportului de persoane.

Prin urmare, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA aferenta achizitiei de combustibil in conditiile in care nu se face dovada ca achizitia de combustibil din perioada februarie- martie 2011 a fost destinata functionarii utilajelor existente in proprietatea persoanei impozabile iar argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

2.In ceea ce priveste TVA, respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, D.G.F.P. este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de servicii de la societatea din strainatate, in conditiile in care societatea contestatoare nu prezinta argumente care sa justifice necesitatea si utilitatea acestor servicii.

In fapt, SC X a inregistrat in evidentele contabile factura externa emisa de societatea straina, reprezentand contravaloare "providing services according with the agreement concluded parties" respectiv furnizarea de servicii.

Pentru achizițiile de servicii, societatea contestatoare a aplicat taxarea inversa, in conformitate cu prevederile art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In timpul controlului, in vederea justificarii operatiunii in cauza, societatea a prezentat Contractul de comision, tradus in limba romana, incheiat intre SC X in calitate de beneficiar si societatea straina in calitate de prestator.

Obiectul contractului il constituie: "Comision aferent procurarii de materiale, utilaje si dezvoltare proiect" in vederea derularii de catre SC X a contractului incheiat cu APDRP pentru infiintarea Plantatiei Afin Ecologic.

In timpul controlului, societatea nu a prezentat situatii de lucrari, rapoarte de activitate din care sa rezulte ca serviciile facturate de societatea straina au fost

realizate in folosul operatiunilor taxabile motiv pentru care in temeiul prevederilor art.145 din Codul Fiscal, au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de servicii .

In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca taxa pe valoarea adaugata este aferenta operatiunii de taxare inversa inregistrata in factura externa emisa de societatea straina, reprezentand prestari servicii de comision intermediere selectie furnizori de materiale si produse aferente derularii si implementarii contractului incheiat de societate cu APDRP si realizarii Plantatiei de afin ecologic.

Factura are la baza Contractul de comision incheiat intre SC X si societatea din strainatate iar la dosarul contestatiei societatea depune situatii de lucrari si rapoarte de activitate, puse la dispozitie de societatea prestatoare ulterior incheierii actului administrativ fiscal contestat.

Petenta sustine ca, administratorii societatii nu au avut experienta si cunostinte in domeniul achizitiei de lucrari, materiale, utilaje si servicii necesare realizarii proiectului Plantatie Afin Ecologic, fapt pentru care a apelat la serviciile acestei firme . Serviciile au fost prestate de la data contractarii si facturate numai in momentul cand contractul cu APDRP a fost declarat incheiat si decontate sumele aferente.

In sustinerea contestatiei, petenta invoca prevederile art.11 din Codul fiscal si considera ca a indeplinit conditiile cerute de lege pentru deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de servicii, prevazute de art.145 din Codul fiscal, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a actului administrativ fiscal contestat.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.134<sup>1</sup>, art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.134<sup>1</sup>

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

*(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. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an."*

-art.145

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

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

*a) operațiuni taxabile;"*

-art.146

*"Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*



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

În temeiul prevederilor legale mai sus citate se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este necesar ca persoana impozabilă să justifice că serviciile au fost prestate în beneficiul său și că acestea sunt utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În cazul presterilor de servicii, cum sunt serviciile de consultanță și alte servicii similare, faptul generator și exigibilitatea taxei intervin la data la care sunt emise situațiile de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate.

La pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizează:

*48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.*

Din prevederile legale mai sus citate se reține că pentru a fi deductibile cheltuielile cu serviciile de management, asistența, consultanța sau alte prestări trebuie să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului iar prestarea efectivă a serviciilor efectuate să fie justificată prin situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

La dosarul contestației societatea a prezentat următoarele documente:

- "Situație de lucrări pe perioada 01.06.2010-31.12.2010" în care se specifică faptul că societatea din străinătate ar fi prestat următoarele servicii:

1. Prospectarea zonei și identificarea Plantatiei Afine Ecologice aparținând SC X

2. Discuții la sediul social al SC X privind natura lucrărilor care urmau să fie contractate prin licitație conform contractului cu APDRP.

3. Identificarea și preselecția de societăți comerciale care îndeplinesc criteriile de capacitate executivă a lucrărilor ce fac obiectul caietelor de sarcini, astfel:

3.1. Lucrări împrejmuire plantatie: SC K, SC M, SC B, SC E, SC C.

3.2. Lucrari de infiintare plantatie afin ecologic: SC M, SC B, SC K, SC E, SC C .

3.3.Lucrari de realizare sistem irigatie utilaje cu montaj pentru plantatia afin ecologic: SC H, Sc K, SC E, SC R, SCB

3.4.Achizitie utilaje fara montaj (tractor, ATV, remorci, scule, dispozitive specifice pentru plantatiile de afine): SC B, SC E, SC K, Sc S, SC I, SC A, SC M,

4.Analize firme preselectate pentru participarea la licitatie pentru contractarea de lucrari cu o valoare mai mare de 50.000 euro conform Bugetului Proiectului."

- "Acord" incheiat intre societatea prestatoare si SC K , prin care la art.1 "Partile admit ca societatea prestatoare a intreprins toate diligentele pentru ca SC K sa se incadreze in procedurile de achizitie agreate si avizate de catre APDRP.De asemenea, se consemneaza ca, au fost puse la dispozitia societatii prestatoare, situatii financiare, incasarile si platile si suportul contractual in relatia cu SC X SRL .

iar la art.3 se specifica "Prezentul acord a fost incheiat la solicitarea societatii prestatoare".

In acest sens au fost incheiate "Acorduri" intre societatea prestatoare si SC B, SC H, SC E, SC M, fara a se specifica data la care aceste acorduri au fost incheiate.

-In "Minuta" anexata la dosarul contestatiei, societatea prestatoare prin reprezentant, sustine ca "in baza Contractului de comision, am verificat, selectat si recomandat catre/pentru urmatorii furnizori privind incadrarea acestora in procedurile de achizitie agreate si avizate de legislatia care guverneaza acest proiect astfel: SC K, SC M, SC B, SC H, SC E, SC B, SC I, SC E, SC C, SC S, SC EC".

- "Raport de Activitate" intocmit de societatea prestatoare, aprobat de SC X in care se precizeaza ca " societatea prestatoare prin reprezentantii sai, a asigurat preselectia furnizorilor si respectarea de catre acestia a obligatiilor contractuale asumate in raporturile juridice incheiate cu Societatea.

Incepand cu luna iunie 2010, societatea prestatoare, pe cheltuiala proprie, a asigurat identificarea si preselectia a o serie de furnizori, care sa indeplinesca conditiile de eligibilitate prevazute in caietele de sarcini, in vederea participarii la licitatiile organizate de societate."

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei, se retin urmatoarele:

-In data de 01.11.2010 s-a incheiat Contractul de comision intre SC X in calitate de beneficiar si societatea straina in calitate de prestator (comisionar) avand ca obiect: "Comision pentru achizitie material, punerea in functiune a echipamentelor, dezvoltare de proiect".

La pct.II "Durata contractului" se specifica :

"Prezentul contract va fi in vigoare timp de 1 an incepand din data semnarii lui." iar la pct.IV "Preturi si modalitati de plata" se precizeaza ca:

"Beneficiarul va plati suma de... euro."

La pct.VI "Obligatiile partilor semnatare" sunt stipulate:

"Obligatiile beneficiarului:

-sa participe la intrunurile cu potentialii clienti

-sa informeze "comisionarul " despre preturile si durata fiecarui contract semnat

-sa achite comisionul "comisionarului" in decurs de 180 zile dupa data emiterii facturii, conform termenilor din prezentul contract.

si "Obligatiile Comisionarului:

-sa gaseasca cele mai bune oferte pentru o buna dezvoltare a proiectului beneficiarului".

-Factura emisa de prestator catre SC X, , reprezinta prestari de servicii conform acordului incheiat intre parti.

-Situatiile de lucrari prezentate de societate la dosarul contestatiei sunt aferente perioadei 01.06.2010-31.12.2010, rezultand astfel o contradictie intre data incheierii contractului respectiv 01.11.2010 si perioada inscrisa in situatiile de lucrari anexate la dosarul contestatiei.

Mai mult, din documentele prezentate in sustine la dosarul contestatiei, se retine faptul ca , societatea straina in baza Contractului de comision din data de 01.11.2010 a prestat servicii constand in "Prospectarea zonei si identificarea Plantatiei Afin Ecologic apartinand SC X", " Discutii la sediul social al SC X privind natura lucrarilor care urmau sa fie contractate prin licitatie conform contract cu APDRP" in conditiile in care SC X a incheiat in data de 23.04.2008, Contractul de concesiune cu Primaria Comunei, care are ca obiect:

"Obiectul contractului de concesiune este terenul in suprafata de 22ha ce apartine domeniului public al comunei i, situat in tarlaua.. parcela ..- in scopul infiintarii si cultivarii unei ferme ecologice de fructe de padure in regim de cultura-plantatie intensiva(...)"

Totodata, SC X in data de 27.07.2009 a incheiat cu Agentia de Plati pentru Dezvoltare Rurala si pescuit, Contractul de finantare, pentru acordarea ajutorului financiar nerambursabil, care are ca obiect:

"Acordarea finantarii nerambursabile de catre Autoritatea Contractanta, pentru punerea in aplicare a Cererii de finantare pentru proiectul "Infiintare plantatie de afin ecologic"

-Autorizatia de plantare pomi fructiferi/arbusti fructiferi in Comuna, tarlaua, nr.top pe suprafata totala de.. ha, pe perioada octombrie 2010-aprilie 2011, a fost eliberata in octombrie 2010, fiind valabila 1 an.

Se retine astfel ca, la data concesiunii terenului (23.04.2008) pe care a fost infiintata plantatia de afin ecologic , data la care s-a incheiat Contractul de finantare si s-a eliberat Autorizatia de plantare a afinului pe suprafata de .. ha, **Contractul de comision din 01.11.2010 nu era incheiat**, astfel ca serviciile inscrise in situatia de lucrari prezentata la dosarul contestatiei nu au fost prestate efectiv.

De asemenea, nici serviciile inscrise la 3 "Identificarea si preselectia de societati comerciale care indeplinesc criteriile de capabilitate executiva a lucrarilor ce fac obiectul caietelor de sarcini" si subpunctele 3.1, 3.2, 3.3 si 3.4 din situatia prezentate, nu puteau fi realizate de societatea prestatoare din strainatate, din urmatoarele motive:

-Contractul de prestari servicii incheiat intre SC E in calitate de prestator si SC X in calitate de beneficiar, avand ca obiect:

-Consultanta pentru intocmirea Cererii de finantare

-Consultanta pentru intocmirea dosarului Cererii de finantare

-Consultanta pentru raspunsuri la clarificari pentru proiectul "infiintare Plantatie de Afin Ecologic"

este datat 07.03.2008, anterior incheierii Contractul de comision din 01.11.2010 cu societatea din strainatate.

-Contractul de executie de lucrari incheiat intre SC X in calitate de achizitor si SC M, in calitate de executant, este datat 28.08.2009 deci anterior incheierii Contractul de comision din 01.11.2010 .

Obiectul contractului este:"Executantul se obliga sa execute "Infiintare plantatie de afin ecologic" pe o suprafata de ..ha, sa o finalizeze si sa o intretina pana la receptia finala asa cum este prevazut in graficul de executie, in decurs de 12 luni calendaristice de la data intrarii in vigoare a contractului."

La dosarul contestatiei se afla "Procesul verbal de predare-primire amplasament" incheiat intre cele doua societati, "Procese verbale de receptie partiala a lucrarilor " din data de 01.10.2010 si 25.11.2010, precum si Procesul verbal de receptie totala a lucrarilor din data de 20.12.2010.

-Contractul de executie de lucrari incheiat intre SC X in calitate de achizitor si SC K, in calitate de executant este datat 30.06.2010, anterior incheierii Contractul de comision din 01.11.2010.

Obiectul contractului este:"Executantul se obliga sa execute "Sistem de imprejmuire" pentru plantatia de afin ecologic in extravilanul satului. in lungime de ...ml conform caiet de sarcini si proiect de executie in conformitate cu obligatiile asumate prin prezentul contract".

Lucrarile au fost receptionate la data de 20.08.2010 dupa cum rezulta din Procesul verbal de receptie finala a lucrarilor de constructie .

-Contractul de achizitii bunuri cu montaj incheiat intre SC X in calitate de achizitor si SC H, in calitate de furnizor este datat 24.09.2010, anterior incheierii Contractul de comision din 01.11.2010.

Obiectul contractului este:"Furnizorul se obliga sa livreze si sa monteze "Sistem de irigatii" pentru plantatia de afin ecologic in extravilanul satului , Comuna ,pe o suprafata de .. ha conform caiet de sarcini anexat in conformitate cu obligatiile asumate prin prezentul contract".

Lucrarile au fost receptionate la data de 23.11.2010 dupa cum rezulta din Procesul verbal de receptie finala si punere in functiune a sistemului de irigatii' .

-Contractul de vanzare-cumparare incheiat intre SC B in calitate de vanzator si SC X in calitate de cumparator este datat 12.11.2010 , ulterior incheierii Contractul de comision din 01.11.2010.

Obiectul contractului il reprezinta:Vanzatorul se obliga sa vanda iar Cumparatorul sa cumpere urmatoarele utilaje:Tractor cu ecartament ingust, set complet utilaje pomicultura , vehicul utilitar de transport intern, remorci transport, motopompa, derulatoare purtate.

Mijloacele fixe au fost predate si puse in functiune in data de 15.12.2010, conform Procesului verbal de predare primire si punere in functiune.

In concluzie, se retine ca lucrarile si serviciile executate de societatile mai sus enumerate si la care se face referire in situatiile de lucrari, acordurile , minuta , prezentate in sustinerea acestui capat de cerere, au fost contractate de SC X si unele lucrari chiar finalizate, anterior incheierii Contractul de comision din 01.11.2010 societatea prestatoare externa.

Afirmatia societatii ca serviciile efectuate de societatea prestatoare, de selectie a furnizorilor de lucrari, servicii si utilaje au fost realizare, prestate cu profesionalism, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in

conditiile in care din documentele existente la dosarul contestatiei si analizate in prezenta contestatie a rezultat contrariul.

Societatea prestatoare nu putea efectua o selectie de furnizori de lucrari si servicii in conditiile in care contractele in cauza au fost incheiate anterior Contractul de comision din 01.11.2010, intre SC X SRL si SC E, SC M, SC K, SC H.

Din documentele existente la dosarul contestatiei nu reiese ca societatea prestatoare ar fi prestat catre SC X, serviciile enumerate in situatiile de lucrari prezentate in sustinerea cauzei.

Conform dispozitiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta achizitiilor de servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, la pct 48 din H.G. nr.44/2004 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizeaza in mod clar ca pentru a deduce aceste cheltuieli trebuie sa fie indeplinite cumulativ urmatoarele conditii:

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate**, să fie executate în baza unui contract încheiat între parti sau în baza oricarei forme contractuale prevazute de lege; justificarea prestarii efective a serviciilor se efectuează prin: situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piată sau orice alte materiale corespunzatoare;

- **contribuabilul trebuie să dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate.**

**Dupa cum am mentionat si mai sus, este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA si sa prezinte documentele justificative din care sa rezulte ca prestarea de servicii a fost efectiv realizata.**

Din documentele existente la dosarul cauzei nu se poate stabili realitatea ori utilitatea serviciilor facturate de societatea din strainatate in conditiile in care toate contractele cu furnizorii de lucrari si servicii au fost incheiate anterior Contractului de comision din 01.11.2010, in baza caruia a fost emisa factura externa in cauza.

Se retine astfel ca TVA inregistrata in evidentele contabile in luna decembrie 2010 in baza facturii externe, pentru care nu s-a putut stabili realitatea, ori utilitatea serviciilor facturate, respectiv daca serviciile au fost efectuate si au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, nu este deductibila fiscal fiind incalcate prevederile legale aplicabile in speta.

Totodata se retine faptul ca societatea contestatoare nu a facut dovada inregistrarii Contractului de comision din 01.11.2010 incheiat cu societatea straina, la organul fiscal teritorial in conformitate cu prevederile Ordinului 2310/2007 privind procedura de înregistrare a contractelor încheiate între persoane juridice române si persoane juridice straine sau persoane fizice nerezidente, care la art.1 prevede:

*"(1) Persoanele juridice române au obligația să înregistreze contractele încheiate cu persoane juridice străine sau persoane fizice nerezidente care execută pe teritoriul României prestări de servicii de natura lucrărilor de construcții, de montaj, activităților de supraveghere, activităților de*

*consultanță, de asistență tehnică și a oricăror alte activități care pot constitui sediu permanent în România.*

*(2) Înregistrarea contractelor se efectuează la organele fiscale teritoriale în a căror rază persoanele juridice române beneficiare ale activităților menționate la alin. (1) își au domiciliul fiscal, conform legii."*

Prin urmare, în condițiile în care dovezile și argumentele prezentate de societate în susținere cauzei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la TVA.

La art.213 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

*"Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală se,

#### DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de X.

Prezenta decizie poate fi contestată, în termen de 6 luni, la instanța competentă conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.