



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 162 din 2012
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L. din .X.
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907667/14.10.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr..X./12.10.2011 asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. cu sediul în .X. X, Strada X nr.X parter, biroul X, județul .X..

S.C. .X. S.R.L. este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J 51/.X./2008, are codul unic de înregistrare fiscală X, având ca obiect de activitate cultura cerealelor, exclus orez, plante leguminoase și oleaginoase.

S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..08.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.FN/19.08.2011 prin care, ca urmare a soluționării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare de la A.F.P. .X. sub nr..X./24.08.2010 s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei și s-a aprobat la rambursare TVA în sumă de .X. lei.

Societatea contestă suma de .X. lei compusă din .X. lei+.X. lei+.X. lei+.X. lei+.X. lei.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..08.2011,

respectiv **23.08.2011**, conform semnăturii olografe de pe actul administrativ fiscal contestat, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. la data de **21.09.2011**, conform ștampilei Serviciului Registratura generală al acestei instituții aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data depunerii contestației, societatea contestatoare figurând la poziția nr.X din anexa nr.2 la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L.

I. Prin contestația formulată, societatea solicită admiterea contestației și desființarea actelor atacate, având în vedere următoarele :

1. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor de consultanță refacturate de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. și serviciilor facturate de către S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L., societatea arată că în luna august 2007 a încheiat cu .X. - .X. e .X. de .X. S.A. un contract de prestări servicii pentru *“gestionarea și coordonarea lucrărilor de construcție la fabrica de extracție uleiuri vegetale din .X. Gară, România”*.

Ulterior, la luna august 2009, S.C. .X. S.R.L. (prima parte), .X. - .X. e .X. de .X. S.A. (a doua parte), S.C. .X. S.R.L. (a treia parte) și S.C. .X. S.R.L. (a patra parte) au încheiat un contract de cesiune a pozițiilor contractuale și de modificare a obiectului cesiunii contractuale, prin care prima și a doua parte au cesionat pozițiile lor contractuale către a treia și a patra parte din contractul de prestări servicii încheiat în luna august 2007.

Astfel, factura nr..X./30.06.2011 emisă de către S.C. .X. S.R.L. se referă la recuperarea costurilor cu serviciile prestate de către .X. - .X. e .X. de .X. S.A. în perioada 2007 - 2009 și care odată cu cesionarea contractului au fost de asemenea transferat noului beneficiar S.C. .X. S.R.L.

Fabrica de extracție a uleiului pe care S.C. .X. S.R.L. a dezvoltat-o în localitatea .X. Gară este cea mai mare investiție de acest gen din Europa, cifrându-se în jurul valorii de X euro, cu capacitate de producție de X tone de ulei pe an.

Societatea solicită aplicarea prevederilor art.128 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.6 alin.(3) și pct.19 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, arătând că S.C. .X. S.R.L. este considerat cumpărător-revânzător numai din punct de vedere al TVA, iar situațiile de lucrări care reprezintă documentele pe baza cărora societatea își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt cele emise de către S.C. .X. .X. S.R.L.

Aceasta este o companie românească, parte a Grupului .X. din Portugalia - grup de tradiție care activează în domeniul construcțiilor încă din anul 1980 și de-a lungul timpului a efectuat servicii similare în cadrul celor mai importante proiecte de infrastructură și construcții din Peninsula Iberică și nu numai, fiind desemnat în anul 2009, a doua companie portugheză care activează în domeniul construcțiilor civile.

Conform prevederilor contractuale, S.C. .X. .X. S.R.L. prestează servicii de gestionare, coordonare a lucrărilor de construcție și a condițiilor de siguranță, precum și supraveghere și planificare a lucrărilor și a respectării bugetului agreat pentru construire.

În acest sens, S.C. .X. .X. S.R.L. a emis periodic rapoarte privind progresul lucrărilor în ce privește termenele de executare și bugetele stabilite pe stadii de lucrări, oferind astfel posibilitatea societății să ia toate măsurile necesare pentru efectuarea lucrărilor în termenele și bugetele stabilite inițial.

Contestatoarea arată că facturile emise de către S.C. .X. .X. S.R.L. sunt însoțite de rapoarte care descriu atât stadiul lucrărilor, precum și principalele probleme identificate în decursul unei luni și anexează la contestație, copii în limba română a unui astfel de raport emis pentru luna noiembrie 2009, cât și minutele ședințelor privind coordonarea, calitatea și costul lucrărilor desfășurate pe luna noiembrie 2009.

Datorită volumului mare informal și de documente reprezentând situații de lucrări și minutele întâlnirilor din perioada 2007-2010 care nu pot fi atașate la contestație, societatea arată că urmează să completeze documentația în perioada imediat următoare.

Totodată, reprezentantul S.C. .X. .X. S.R.L. a fost președintele Comisiei de recepție a lucrărilor, fapt ce reiese atât din Procesele verbale de recepție parțiale la terminarea lucrărilor, cât și din Procesul verbal întocmit la terminarea lucrărilor, care sunt anexate la contestație.

Societatea invocă în susținere prevederile art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, susținând că neutralitatea taxei impune deducerea TVA aferentă achizițiilor destinate realizării operațiunilor taxabile pentru care beneficiarul deține o factură ce conține toate informațiile prevăzute de art.155 alin. (5) din Codul fiscal.

La acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie avute în vedere două argumente esențiale :

- faptul ca serviciile au fost efectiv prestate, iar acest lucru este evident argumentat în baza situațiilor de lucrări, a minutelor întâlnirilor de lucru și a proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor,
- evaluarea beneficiului economic pe care societatea îl înregistrează în urma contractării acestor servicii care rezultă evident și s-a dovedit absolut necesară, având în vedere gradul de complexitate și valoarea lucrărilor.

Societatea consideră că are dreptul de a deduce TVA aferentă achizițiilor efectuate în scopul desfășurării activității economice taxabile, atât timp cât achizițiile au fost utilizate de societate spre a da naștere la TVA colectată, în baza prevederilor Directivei Consiliului 2006/112/EC și a jurisprudenței Uniunii Europene cu privire la dreptul de deducere.

Motivarea organelor de inspecție fiscală s-a bazat în principal pe prevederile art 134, art.134¹ și art.134² din Codul fiscal, care nu au nicio legătură cu exercitarea dreptului de deducere a TVA, ci cu faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.

2. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă lucrărilor refacturate de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. societatea susține că respectivele lucrări se referă la construcția căii ferate din interiorul fabricii aparținând contestatoarei, care au fost subcontractate de către S.C. .X. S.R.L. în calitate de principal constructor al fabricii către S.C. .X. S.R.L., conform contractului nr. MT-.X. atașat la factura nr..X./21.09.2009.

Valoarea facturii este egală cu cea menționată în situația de lucrări emisă de către S.C. .X. S.R.L., precum și în contractul MT-.X., astfel încât în cazul S.C. .X. S.R.L. sunt aplicabile prevederile Codului Fiscal referitoare la structura de comisionar.

Societatea susține că serviciile au fost efectiv prestate, acest lucru fiind evident argumentat în baza faptului că linia de cale ferată există în interiorul fabricii și aceasta prezintă un real avantaj economic pentru S.C. .X. S.R.L., deoarece cu ajutorul ei, materia primă necesară producției poate fi mult mai ușor transportată și depozitată în silozuri, față de situația în care aceasta ar fi fost transportată cu camioanele.

3. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă avans garanție conform facturii FN/12.05.2010 emisă de S.C. .X. Consulting S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține documentul în original, conform prevederilor art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și

pct.46 alin.(1) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea consideră că atâta timp cât deține o factură care a fost transmisă prin poșta electronică, nu există niciun argument legal care să interzică exercitarea dreptului de deducere a TVA pe baza acestui document.

4. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă refacturare servicii de scoatere teren din circuitul agricol, societatea susține că terenurile achiziționate au fost vândute de către furnizor la valoarea la care acestea erau înregistrate în contabilitate ca și terenuri agricole.

Prin urmare, refacturarea contravalorii serviciilor de scoatere a terenurilor din circuitul agricol reprezintă pur și simplu un caz în care se aplică structura de comisionar, conform prevederilor art.128 alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.6 alin.(3) și ale pct.19 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și deci societatea are dreptul de deducere a TVA, având în vedere ca aceste servicii au fost utilizate în vederea efectuării de operațiuni taxabile.

5. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă avansului neachitat din factura nr.RP.X./07.07.2010 emisă de S.C..X. S.R.L. din .X. către S.C. .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus eronat respectiva sumă, deoarece în perioada verificată nu a plătit acest avans furnizorului, fiind încălcate prevederile art.134² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea solicită aplicarea prevederilor art.134² alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, ale pct.16¹ din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea consideră eronată concluzia organelor de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. pe motivul că factura de avans nu a fost achitată în perioada verificată și solicită acordarea acestui drept în baza prevederilor art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin precizarea la contestație nr..X./06.10.2011 înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. sub nr..X./07.10.2011 societatea a prezentat cu titlu exemplificativ, copii ale documentelor justificative pentru serviciile prestate de către S.C. .X. .X. S.R.L. în perioada 2008 - 2010.

II. Obiectul Raportului de inspecție fiscală FN/19.08.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală .X..08.2011 a constat în verificarea modului de determinare, înregistrare, declarare și plată la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată datorată/de recuperat, în vederea soluționării cererii de rambursare a soldului sumei negative a TVA rezultată din decontul de TVA pe luna iulie 2010 depus la A.F.P. .X. sub nr..X./24.08.2010 și la A.I.F. sub nr..X./25.08.2010.

S.C. .X. S.R.L. are ca obiect de activitate : cultura cerealelor, plante leguminoase și oleaginoase, fiind plătitoare de TVA începând cu data de 06.10.2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea nu a desfășurat activitate fiind în faza de investiții, nu a efectuat livrări intracomunitate de bunuri și nu a efectuat export de bunuri.

Pentru perioada 01.01.2009-31.07.2010 societatea a înregistrat următoarea situație a taxei pe valoarea adăugată :

| | |
|--|---------|
| TVA deductibilă | .X. lei |
| TVA colectată | .X. lei |
| Soldul sumei negative de TVA la 31.07.2010 | .X. lei |

Referitor la TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat că TVA în sumă de .X. lei înregistrată în perioada verificată a rezultat în principal din investiții efectuate pentru fabrica de extracție ulei (echipament industrial, prestări servicii, lucrări de construcții, pază, consultanță, asistență tehnică) și cumpărări terenuri.

Organele de inspecție fiscală au eliminat de la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, după cum urmează :

- suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă serviciilor de consultanță refacturate de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. cu factura nr..X./30.06.2009 și servicii facturate de S.C. .X. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L, deoarece societatea nu deține documente justificative, situații de lucrări corespunzătoare din care să reiasă în mod clar realitatea prestării, că prestarea a fost realizată în beneficiul său, personalul implicat, numărul de ore prestate și tarifele practicate.

Eliminarea de la deducere s-a efectuat conform prevederilor art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(4), art.134² alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă lucrărilor refacturate de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. cu factura nr..X./21.09.2009, deoarece societatea nu deține documente justificative, situații de lucrări corespunzătoare din care să reiasă în mod clar realitatea prestării,

personalul implicat, numărul de ore prestate. Eliminarea de la deducere s-a efectuat conform art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(4), art.134² alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **.X. lei** reprezentând TVA aferentă avans garanție conform facturii FN/12.05.2010 emisă de S.C. .X. Consulting, deoarece societatea nu deține documentul în original, conform prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările și ale pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **.X. lei**, reprezentând refacturare scoatere din circuitul agricol, deoarece aceste servicii sunt incluse în valoarea terenului, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- suma de **.X. lei** reprezentând avans neachitat, deoarece societatea a dedus TVA din factura nr.RP.X./07.07.2010 emisă de către S.C. .X. S.R.L. din .X. către S.C. .X. S.R.L. în valoare totală de 82.793 lei, încălcând prevederile art.134² alin.(2) lit.b) și art.134¹ alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea fișei furnizorului S.C. .X. S.R.L. s-a constatat că în perioada verificată, societatea nu a efectuat plata avansului.

În concluzie, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..08.2011 a fost respinsă la rambursare TVA în sumă de **.X. lei** din care societatea contestă suma de **.X. lei** compusă din **.X. lei+.X. lei+.X. lei+.X. lei+.X. lei**.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1. Referitor la TVA în sumă de **.X. lei** compusă din :
.X. lei TVA aferentă serviciilor de consultanță refacturate,
.X. lei TVA aferentă lucrări de construcții refacturate,
cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale de refacturare a unor servicii de consultanță și a unor lucrări de construcții, în condițiile în care prin Raportul de inspecție fiscală FN/19.08.2011 nu s-a analizat dacă respectivele lucrări și servicii au fost prestate în scopul realizării de

operațiuni taxabile ale persoanei impozabile verificate și fără a se analiza intenția societății verificate de a realiza operațiunile taxabile și totodată prin contestație au fost prezentate documente care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă unor servicii de consultanță refacturate de S.C. .X. S.R.L. către contestatoare (factura nr..X./30.06.2009) și aferentă unor servicii facturate de S.C. .X. .X. S.R.L.

De asemenea, societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă lucrărilor refacturate de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. cu factura nr..X./21.09.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu deține documente justificative, situații de lucrări din care să reiasă clar realitatea prestărilor, personalul implicat, numărul de ore prestate, tarifele practicate și au eliminat de la deducere TVA în sumă totală de 856.760 lei, în baza prevederilor art. art.134 alin.(1), art.134¹ alin.(4), art.134² alin.(1), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la serviciile de gestionare și coordonare a lucrărilor de construcții la fabrica de extracție uleiuri vegetale din .X. Gară, prin contestație, societatea susține că acestea au făcut obiectul a două contracte, primul încheiat în luna august 2007 cu firma .X. - .X. e .X. de .X. S.A. și al doilea încheiat în luna august 2009 de cesiune a pozițiilor contractuale și de modificare a obiectului cesiunii contractuale.

Deoarece S.C. .X. S.R.L. este considerat cumpărător-revânzător din punct de vedere al TVA, iar situațiile de lucrări care reprezintă documentele pe baza cărora societatea își poate exercita dreptul de deducere a TVA sunt cele emise de către S.C. .X. .X. S.R.L., în speță sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.6 alin.(3) și pct.19 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Societatea invocă în susținere prevederile art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, susținând că neutralitatea taxei impune deducerea TVA aferentă achizițiilor destinate realizării operațiunilor taxabile pentru care beneficiarul deține o factură ce conține toate informațiile prevăzute de art.155 alin. (5) din Codul fiscal.

Prin contestație societatea susține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul achiziției de bunuri și servicii atâta timp cât persoana impozabilă intenționează să utilizeze bunurile sau serviciile achiziționate în scopul operațiunilor taxabile aferente unei investiții

de X euro la fabrica de extracție uleiuri vegetale din .X. Gară cu capacitate de producție de X tone de ulei pe an.

Totodată, societatea contestatoare face trimitere la jurisprudența Curții Europene de Justiție și arată că prevederile Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare sunt în conformitate cu principiul neutralității TVA prevăzut de Directiva 2006/112/CE și dezbătut în numeroase cauze în materie fiscală.

Referitor la lucrările de construcții refacturate de S.C. .X. S.R.L. către S.C. .X. S.R.L., petenta susține prin contestație că valoarea facturii nr..X./21.09.2009 este egală cu cea menționată în situația de lucrări emisă de către S.C. .X. S.R.L. și în contractul MT-.X. încheiat cu S.C. .X. S.R.L., astfel încât în cazul S.C. .X. S.R.L. sunt aplicabile prevederile Codului Fiscal referitoare la structura de comisionar.

Societatea susține că serviciile au fost efectiv prestate, acest lucru fiind evident argumentat în baza faptului că linia de cale ferată există în interiorul fabricii și aceasta prezintă un real avantaj economic pentru contestatoare, deoarece cu ajutorul ei, materia primă necesară producției poate fi mult mai ușor transportată și depozitată în silozuri, față de situația în care aceasta ar fi fost transportată cu camioanele.

În drept, conform prevederilor art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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”.

La art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ se prevede :

“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)”.

Față de prevederile legale de mai sus se reține că taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor care au fost livrate/prestate este deductibilă în situația în care bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile verificate, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă elementele prevăzute de lege.

Totodată, potrivit prevederilor art.134 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.”

Potrivit art.134¹ alin.1 alin.4 din același act normativ:

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

*(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt **serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.**”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că faptul generator ce reprezintă momentul la care sunt realizate condițiile pentru exigibilitatea taxei intervine, în general, la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, **însă în cazul serviciilor de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar, acesta fiind momentul la care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.**

Ca urmare, potrivit art.145 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la momentul exigibilității taxei, la data faptului generator pentru serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, care, reprezintă una din excepțiile prevăzute de art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data la care situațiile de lucrări sunt acceptate de beneficiar.

Serviciile refacturate pentru recuperarea costurilor cu serviciilor prestate de către .X. - .X. e .X. de .X. S.A. în perioada 2007 - 2009 au constat în servicii de gestionare, coordonare a lucrărilor de construcție și a condițiilor de siguranță, precum și supraveghere și planificare a lucrărilor și a respectării bugetului agreat pentru construire. Serviciile refacturate de către S.C. .X. S.R.L. se referă la construcția căii ferate din interiorul fabricii de ulei care au fost subcontractate de principalul constructor către S.C. .X. S.R.L.

Organele de inspecție fiscală și-au întemeiat măsura de neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei pe considerentul că *“societatea nu deține documente justificative, situații de lucrări corespunzătoare din care să reiasă în mod clar realitatea prestării, că*

prestarea a fost realizată în beneficiul său, personalul implicat, numărul de ore prestate și tarifele practicate”.

Se reține că prin Raportul de inspecție fiscală FN/19.08.2011, nu s-a efectuat nicio analiză a clauzelor contractuale aferente celor două tipuri de servicii și lucrări sau a documentelor prezentate în justificare, cu exemplificarea acelor care nu îndeplinesc condițiile prevăzute de Codul fiscal cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale verificate.

Potrivit prevederilor art.213 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare : *“Contestatorul (...) poate să depună probe noi în susținerea cauzei”.*

Menționăm că S.C. .X. S.R.L. a depus cu adresa nr..X./06.10.2011, înregistrată la Registratura Direcției generale a finanțelor publice .X. sub nr..X./07.10.2011 precizări la contestație, însoțite de documente justificative pentru serviciile prestate de către S.C. .X. .X. S.R.L. în perioada 2008 - 2010, care **nu au fost analizate și comentate** de organele de inspecție fiscală, ci au fost înaintate la Direcție Generală de Administrare a Marilor Contribuabili cu adresa nr..X./10.10.2011 și ulterior înaintate organului de soluționare cu adresa nr..X./20.10.2011.

Astfel, au fost prezentată în justificare factura nr..X./30.06.2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. către societatea contestatoare reprezentând *“recuperare cost S.C. .X. .X. S.R.L.”* în sumă de .X. lei cu TVA aferentă de .X. lei, la care este anexată fișa de cont 461 *“Debitori în valută”* din care reiese denumirea serviciilor prestate la fabrica de extracție ulei în perioada august 2007 - mai 2009.

Se reține că la factura nr..X./21.09.2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. în suma de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, este anexată situația lunară a tabelului de control privind serviciile, semnată de ambii parteneri, conform contractului MT-.X./14.07.2009 încheiat cu antreprenorul S.C. .X. S.R.L. din Constanța. Din analiza acestui contract, aflat în copie la dosarul cauzei reiese că beneficiarul S.C. .X. S.R.L. *“subcontractează serviciile de construcție a căii ferate ce vor fi executate în fabrica pentru extracție, precum și serviciile pentru reparația căii ferate în fabrica de biodiesel .X. Gară în acord cu descrierea făcută în propunerea tehnică”.*

Totodată în contract sunt specificate valoarea contractului de X lei, fără TVA, plata efectuându-se pe baza situațiilor de lucrări lunar, conform stadiilor fizice procentuale, în 15 zile după emiterea facturii.

La dosarul cauzei au fost depuse documente în justificarea prestărilor S.C. .X. .X. S.R.L. privind controlul planificării, licențierii, dezvoltarea proiectelor, delimitarea P.G.T., lucrări desfășurate în ultima lună, registrul

condițiilor atmosferice, controlul costurilor/facturării, controlul calității, agenda ședințelor, supravegherea echipei de coordonare a securității, conform anexei nr.8.

Organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze concluziile proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor la fabrica de uleiuri vegetale și la linia de cale ferată nr.X/11.07.2011, nr.X/11.07.2011, nr. X/17.03.2011, nr.X/07.01.2011, nr.X/21.07.2011, cuprinse în anexa nr.10 la dosarul cauzei. Totodată, trebuiau analizate rezultatele reuniunilor și rapoartelor de întrunire și a agendelor de lucru, cuprinse în anexa nr.9 la dosarul cauzei pentru a stabili dacă serviciile prestate în perioada verificată sunt aferente operațiunilor taxabile proprii.

Deoarece acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează în urma analizei condițiilor prevăzute de legea fiscală, respectiv dacă societatea deține o factură fiscală care să cuprindă elementele obligatorii prezăzute de lege, iar serviciile achiziționate sunt destinate operațiunilor sale taxabile, se impune reanalizarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.145 alin.1 și alin.2 lit.a), art.146 alin (1) lit.a) și art.134¹ alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, la acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor de consultanță și lucrărilor de construcții, organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere și intenția societății contestatoare în funcție de prevederile art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*„(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art.125¹ alin.(2) lit.b), și realizează sau **intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent (...)**”, coroborate cu dispozițiile pct.66 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art.153 alin.(1) din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :*

*„(2) În aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, **activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice.**”*

Legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, prin Tratatul de Aderare țara noastră obligându-se să respecte și aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în

soluționarea speței în cauză fiind decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică în sensul art.4 din Directiva a 6-a (în prezent art.9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.** Totodată, nimic nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.

Din Raportul de inspecție fiscală FN/19.08.2011 nu rezulta dacă organele de inspecție fiscală, la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** au verificat îndeplinirea cumulativă de către societate a tuturor condițiilor cu caracter obligatoriu, impuse de legea fiscală, respectiv **dacă au analizat și intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a investiției, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale societății.**

De asemenea, se reține că potrivit jurisprudenței europene în materie, scopul sistemului comun al TVA este să asigure aplicarea neutră a TVA pentru toate activitățile economice, indiferent de scopul său de rezultatele lor. Principiul neutralității TVA presupune ca, cheltuielile aferente investițiilor efectuate în scopul și cu privire la începerea unei activități economice trebuie privite ca activități economice propriu-zise, fără ca exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru aceste investiții să fie condiționată de realizarea efectivă a activității economice.

În ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă cheltuielilor cu investițiile efectuate înainte de începerea realizării efective a unei activități economice, relevantă este și decizia în cazurile reunite C-110/98 până la C-147/98 GABALFRISA, potrivit căreia *art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, nu permite statelor membre conditionarea exercitării dreptului de deducere a TVA datorată sau achitată pentru investițiile efectuate înainte de începerea activității economice, de îndeplinirea anumitor condiții prevăzute prin legislațiile naționale.*

Rezultă astfel că o persoană impozabilă care are **intentia, confirmată prin dovezi obiective** de a începe o activitate economică în mod independent, în sensul art.4 al Directivei a 6-a, corespondentul art.127 alin. (2) din Codul fiscal și care efectuează cheltuieli cu investițiile în acest scop, **trebuie privită ca o persoană impozabilă.**

În această calitate, în sensul art.17 al Directivei a 6-a, corespondentul art.145 din Codul fiscal, **persoana impozabilă își poate exercita imediat**

dreptul de deducere aferent TVA datorată sau achitată pentru cheltuielile cu investiții, fără să aștepte realizarea efectivă de operațiuni cu drept de deducere.

Față de cele expuse mai sus, se reține ca întemeiată afirmația din contestație potrivit căreia la acordarea dreptului de deducere a TVA *“trebuie avute în vedere două argumente esențiale și anume : faptul ca serviciile au fost efectiv prestate iar acest lucru este evident argumentat în baza situațiilor de lucrări, a minutelor întârzierilor de lucru și a proceselor verbale de recepție la terminarea lucrărilor, precum și evaluarea beneficiului economic pe care societatea îl înregistrează în urma contractării acestor servicii care rezultă evident și s-a dovedit absolut necesară, având în vedere gradul de complexitate și valoarea lucrărilor”*.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”, coroborate cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..08.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să analizeze taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de gestionare și coordonare a lucrărilor de construcții la fabrica de uleiuri vegetale, pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de motivațiile contestatoarei, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă avans garanție la contract de închiriere nr.X/07.05.2010 cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea

adăugată în sumă de .X. lei aferentă avans garanție la contract de închiriere, în condițiile în care din Raportul de inspecție fiscală FN/19.08.2011 nu reies motivele pentru care organele de inspecție fiscală s-au raportat numai la o parte a temeiurilor legale și nu la cele aplicabile pentru respectiva operațiune.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii fiscale FN/12.05.2010 emisă de S.C. .X. Consulting S.R.L. pentru avans și garanție la contract de închiriere nr.X/07.05.2010.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, pe motiv că societatea nu deține originalul facturii fiscale, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările și ale pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea consideră că atâta timp cât deține o factură care a fost transmisă prin poșta electronică, nu există niciun argument legal care să interzică exercitarea dreptului de deducere a TVA pe baza acestui document, invocând în susținere prevederile pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

(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)**,*

coroborate cu cele ale pct. 46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare :

*“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.(...)”

și cu cele ale pct.73 (1) din același act normativ unde se specifică :

“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;

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

(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 ”.

Totodată la art.III din OMFP nr.3420/2009 pentru modificarea și completarea unor ordine ale ministrului finanțelor publice se prevede că :

“ [Ordinul](#) ministrului finanțelor publice nr.2.226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la [art. 1](#) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.056 din 30 decembrie 2006, se modifică după cum urmează :

1. La [articolul 4](#), alineatul (1) va avea următorul cuprins :

” (1) Normele de întocmire și utilizare a facturii sunt cele prevăzute în [anexa nr. 3](#), care face parte integrantă din prezentul ordin, și se aplică numai de către persoanele stabilite în România, în conformitate cu

prevederile [art. 125¹](#) alin. (2) din Codul fiscal. **Pentru facturile transmise pe cale electronică se aplică prevederile [art. 155](#) din Codul fiscal.**"

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face în baza facturii fiscale în original, care trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a facturii transmise prin poșta electronică, care este considerată, factură în original.

Organele de inspecție fiscală și-au întemeiat măsura de neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei pe considerentul că : *"societatea nu deține factura FN/12.05.2010 emisă de S.C. .X. Consulting S.R.L., în original"*, fără să procedeze la analiza îndeplinirii celorlalte condiții prevăzute de pct.46 alin.1 și pct.73 (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza facturii FN/12.05.2010 transmisă prin poșta electronică, aflată la fila 78 din dosarul cauzei, prezentată în justificarea TVA în sumă de .X. lei reiese că factura a fost emisă de S.C. .X. Consulting S.R.L. pentru avans garanție la contract de închiriere nr.X/07.05.2010 în valoare de X euro, dar organul de soluționare nu se poate pronunța dacă contestatoarea și emitentul facturii au drept de semnătură electronică, în conformitate cu prevederile pct.73 (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, suscitată.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

" (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ",

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare", coroborate cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..08.2011 emisă de Direcția

generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să reanalizeze elemente obligatorii ale facturii FN/12.05.2010, dacă contestatoarea și emitentul facturii au drept de semnătură electronică, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă refacturării servicii de scoatere din circuitul agricol
cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor servicii de scoatere din circuitul agricol, în condițiile în care din Raportul de inspecție fiscală FN/19.08.2011 nu este stabilită cu claritate situația de fapt.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei reprezentând refacturare scoatere din circuitul agricol, pe motiv că aceste servicii sunt incluse în valoarea terenului, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea solicită aplicarea structurii de comisionar în baza prevederilor art.128 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.6 alin.(3) și ale pct.19 alin.(4) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, în perioada **anului 2009** erau incidente prevederile art.128 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme”.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.6 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

“(3) Prevederile alin. (2) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin.(3) și (4)”.

La pct.19 alin.(4) din același act normativ dat în aplicarea art.137 alin.(3) din Codul fiscal care prevede elementele care **nu sunt cuprinse în baza de impozitare a TVA**, se specifică :

“(4) În cazul în care persoana impozabilă primește o factură pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii realizate în beneficiul altei persoane și emite o factură în nume propriu către această altă persoană, acestea nu sunt considerate plăți în numele clientului și se aplică structura de comisionar prevăzută la pct. 6 alin. (3) sau, după caz, la pct. 7 alin. (1), chiar dacă nu există un contract de comision între părți. Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care aplică structura de comisionar nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Se consideră că numai din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoana care aplică structura de comisionar realizează o livrare/prestare de aceeași natură ca și cea realizată de persoana care a realizat efectiv livrarea sau prestarea”.

În perioada anului **2010** prevederile pct.6 alin.(3) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost modificate în sensul :

“(3) În sensul [art. 128](#) alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei”.

(4) Prevederile alin.(3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4)”.

La pct.19 alin.(4) din același act normativ, se specifică :

(4) În cazul în care se refacturează cheltuieli efectuate pentru altă persoană, respectiv atunci când o persoană impozabilă primește o factură sau alt document pe numele său pentru livrări de bunuri/prestări de servicii/importuri efectuate în beneficiul altei persoane și refacturează

contravaloarea respectivelor livrări/prestări/importuri, se aplică structura de comisionar conform prevederilor pct. 6 alin. (3) și (4) sau, după caz, ale pct. 7 alin. (2). Totuși, structura de comisionar nu se aplică în situația în care se aplică prevederile pct. 18 alin. (8). Persoana care refacturează cheltuieli nu este obligată să aibă înscrisă în obiectul de activitate realizarea livrărilor/prestărilor pe care le refacturează. Spre deosebire de situația prezentată la alin. (3), în cazul structurii de comisionar persoana impozabilă are dreptul la deducerea taxei aferente achizițiilor de bunuri/servicii care vor fi refacturate, în condițiile legii, și are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile taxabile”.

Se reține că organele de inspecție fiscală au eliminat de la deducere TVA în sumă de .X. lei pe considerentul că suma :*“reprezintă refacturare scoatere din circuitul agricol, deoarece aceste servicii sunt incluse în valoarea terenului, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare”*, fără să precizeze factura, obiectul și data emiterii acesteia, furnizorul, contractul aferent serviciilor.

Față de prevederile legale suscitade și având în vedere că la dosarul cauzei nu se regăsește niciun document din care să reiasă natura și data tranzacției purtătoare de TVA în sumă de .X. lei, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra aplicării structurii de comisionar cu consecințe asupra deductibilității TVA.

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“ (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”, coroborate cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..08.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la o nouă verificare a taxei pe

valoarea adăugată aferentă refacturare scoatere din circuitul agricol, și să efectueze încadrarea corectă a operațiunii, raportându-se la toate temeiurile legale aplicabile în materie, ținând cont de cele precizate prin prezenta decizie.

4. Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă unui avans neachitat, cauza supusa soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în condițiile în care din Raportul de inspecție fiscală FN/19.08.2011 nu reies motivele pentru care organele de inspecție fiscală s-au raportat numai la o parte a temeiurilor legale și nu la cele aplicabile pentru operațiunea în ansamblul ei.

În fapt, S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr.RP.X./07.07.2010 emisă de S.C. .X. S.R.L. din .X. în valoare totală de X lei, fără ca în perioada verificată să achite contravaloarea respectivei facturi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus eronat TVA în sumă de .X. lei, deoarece în perioada verificată nu a fost plătit acest avans furnizorului, fiind încălcate prevederile art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(2) lit.b) și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea consideră eronată concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia nu își poate exercita dreptul de deducere pentru TVA aferentă facturii de avans, deoarece aceasta nu a fost achitată în perioada verificată și solicită acordarea acestui drept în baza prevederilor art.134² alin.(2) lit.a) și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că :

“Dreptul de deducere ia naștere la data exigibilității taxei”.

Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată sunt definite la art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data emiterii facturii :

ART. 134 *Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) **Exigibilitatea** taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată”.

La art.134¹ și art.134² alin.(2) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se specifică :

“Art. 134 ¹

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

“Art. 134 ² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora”.**

Exigibilitatea TVA intervine, de regulă la data la care are loc faptul generator. În cazul facturilor emise pentru avans, exigibilitatea TVA este anticipată de faptul generator și intervine la data încasării avansului, prin avans înțelegând plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor/serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora.

În speță sunt incidente și prevederile pct.16¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Legii nr. 571/2003** privind Codul fiscal :

“16¹. (1) Prevederile **art. 134²** alin. (2) lit. a) din Codul fiscal se aplică în situația în care facturile totale ori parțiale pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii au fost emise înaintea faptului generator de taxă și **includ și situația în care sunt emise facturi pentru avansuri înainte de încasarea acestora”.**

Totodată la pct.181 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene se prevede că :

“(1) Avansurile acordate furnizorilor, precum și cele primite de la clienți se înregistrează în contabilitate în conturi distincte.

(2) Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări se reflectă distinct de avansurile acordate altor furnizori”.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că societatea contestatoare a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii

nr.RP.X./07.07.2010 în valoare totală de X lei, iar din verificarea fișei furnizorului S.C. .X. S.R.L. din .X. a reieșit că până la sfârșitul perioadei verificate, societatea nu a efectuat plata facturii de “avans” către respectivul furnizor, aspect care nu este contestat de petentă.

Având în vedere situația de fapt, potrivit căreia societatea **nu a efectuat plata facturii** nr. RP.X./07.07.2010 către S.C. .X. S.R.L. din .X., până la sfârșitul perioadei verificate și faptul că la dosarul cauzei nu a fost anexată respectiva factură, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra obiectului facturii, a încadrării contravalorii acesteia în categoria avansurilor acordate furnizorilor, cu consecințe asupra exigibilității TVA aferentă.

Potrivit prevederilor legale incidente, acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează în urma analizei condițiilor prevăzute de legea fiscală, respectiv dacă societatea deține o factură fiscală, iar serviciile achiziționate sunt destinate operațiunilor sale taxabile.

Astfel, în situația în care contravaloarea facturii este înregistrată în evidența contabilă, pentru bunurile/serviciile care urmează să fie livrate/prestate în beneficiul său, se face aplicarea prevederilor art.145 alin.(1) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“(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”.***

b)

Față de dispozițiile legale incidente în perioada verificată și având în vedere situația de fapt prezentată, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.3 și alin.3¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare ”,

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”, coroborate cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..08.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să reanalizeze elemente obligatorii ale facturii nr. RP.X./07.07.2010, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de motivațiile petentei și să efectueze încadrarea corectă a operațiunii, raportându-se la toate temeiurile legale aplicabile în materie, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X..08.2011 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală pentru TVA în sumă de **.X. lei**, urmând ca urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă să procedeze la o nouă verificare a taxei pe valoarea adăugată pe aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X