

**DECIZIA nr. 61 din 10 februarie 2015**

Cu adresa nr. ..../....., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ..../....., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice - Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulată de **Societatea Agricolă ..... S.A.** din ....., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..... din .....2014* emisă de reprezentanții A.J.F.P. - Inspecție Fiscală. Decizia de impunere contestată a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr. ..../.....2014.

Societatea Agricolă ..... S.A. are domiciliul fiscal în ....., are codul unic de înregistrare fiscală nr. RO ....., iar principalul obiect de activitate al societății este "*Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase*" - cod CAEN 111.

**Obiectul contestației** îl constituie suma de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*".

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

**I. Susținerile societății contestate sunt următoarele:**

*"[...] Urmare inspecției, organele au emis Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală prin care au exclus eronat de la deducere TVA aferentă unor cheltuieli în sumă de ..... lei reprezentând:*

*- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă aferentă unui număr de 3 facturi de la A reprezentând contravaloare chirie conform contract închiriere nr. ..../03.01.2008 și înregistrat sub nr. .... din 27.07.2008 (Anexa 4) și a actelor adiționale. [...]*

*[...] cheltuielile înregistrate cu chiria au avut ca scop obținerea de venituri impozabile (așa cum se menționează în contractul dintre U și a actului adițional). Mai mult decât atât, Societatea deține o factură care să conțină toate informațiile prevăzute la art. 155 alin (5) din Codul fiscal. Astfel, considerăm că Societatea este total îndreptățită să deducă TVA în sumă de ..... lei. [...]*

*- suma de .... lei reprezintă TVA dedusă eronat pe baza facturilor aferente achizițiilor de servicii de la societatea M SRL. [...]*

*Societatea îndeplinește în totalitate condiția principală și esențială pentru a putea deduce TVA aferentă acestor servicii deoarece acestea sunt achiziționate în folosul operațiunilor sale care dau drept de deducere. De asemenea condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere așa cum sunt menționate de către Codul Fiscal dar și de Directiva de TVA (2006/112/EC) sunt și ele îndreptățite în totalitate deoarece Societatea deține și s-au pus la dispoziția organului de control pentru serviciile achiziționate, facturi care au fost emise respectând prevederile articolului 155, alin (5) Cod fiscal, precum și contracte și timesheet-uri privind prestarea serviciilor respective [...].*

*- ..... lei reprezintă TVA colectată în plus de organul de inspecție fiscală, aferentă diferenței de preț pentru .... tone de triticale conform facturii ..../23.01.2014 către SC G SRL. [...]*

*Menționăm că suma de ..... lei reprezintă TVA aferentă unor produse cu o calitate inferioară, motiv pentru care nu au putut fi vândute la cel puțin costul de producție.*

*Conform Codului fiscal, în ceea ce privește TVA, nu regăsim mențiuni referitoare la colectarea acesteia în cazul vânzărilor sub prețul de achiziție/prețul pieței. [...]*

*- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă eronat aferentă facturii ..../31.01.2014 emisă de SC P SRL, constând în servicii livrare pentru cantitatea de ..... tone porumb în condițiile în care Societatea Agricolă ..... S.A. nu a efectuat vânzări de porumb în luna ianuarie 2014, drept pentru care nu se justifică achiziții de acest fel.*

*[...], Societatea menționează că suma de ..... lei reprezintă TVA aferentă unor servicii de livrare porumb; conform contractului pus la dispoziție organului de control dintre Societate și T, rezultă că această prestare a avut loc până în luna ianuarie 2014 (inclusiv). Societatea a pus la dispoziția organului de control pentru serviciile achiziționate factura emisă în conformitate cu prevederile Codului fiscal, art. 155 (5) precum și contractul din care reiese cele menționate mai sus [...].*

*- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă eronat de societate, ca urmare a depășirii consumurilor de combustibil pentru executarea lucrărilor agricole.*

[...] Societatea a precizat și prezentat organului de control norma proprie de consum pregătită în conformitate cu normele APIA, însă cu mici ajustări efectuate în funcție de activitatea desfășurată și de utilajele implicate. Totodată, costurile înregistrate cu motorina nu se referă numai la consumul alocat pe activități, dar și distanțele parcurse de utilajele la o cultură/parcelă la alta; de asemenea s-a menționat că utilajele utilizate, pentru diferite tipuri de activități (de exemplu: arat, fertilizat), Societatea a fost nevoită să implice și alte tipuri de remorci care nu au intrat în estimarea inițială menționată în norma de consum a Societății (dar care se găsește în contul 6022 - consum combustibil). [...]

- suma de ..... lei reprezintă TVA colectată de organele de inspecție fiscală aferentă livrării din factura nr. ..../02.11.2013 către N SRL, livrare ce a fost supusă taxării inverse fără ca plătitorul să fie plătitor de TVA la acea lună.

Menționăm că societatea respectivă a depășit cifra de afaceri de 65.000 euro din luna noiembrie 2013 și a devenit plătitoare de TVA începând cu luna decembrie 2014. Cu toate acestea, datorită mecanismului de taxare inversă, impactul TVA este 0, Societatea nefiind în poziție de a achita efectiv TVA, cota de 24%. [...]"

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ..../.....2014 încheiat de reprezentanții**

**A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la Societatea Agricolă ..... S.A. din c....., s-au stabilit următoarele:**

"Diferența de TVA suplimentară de plată în sumă de ..... lei provine din următoarele:

- suma de ..... lei reprezintă TVA dedus aferent unui număr de 3 facturi emise de SC A SA [...].

Facturile mai sus enumerate reprezintă contravaloare chirie conform contract închiriere nr. ..../03.01.2008 și înregistrat sub nr. .... din 27.07.2008 și actelor adiționale. Din anexele care însoțesc facturile reiese că bunurile închiriate sunt: cămin studentesc, drumuri și magazine. La control, s-a constatat că în contractul menționat la art 1-obiectul contractului - se menționează: "proprietarul intenționează să dea în închiriere și beneficiarul intenționează să ia cu chirie depozitele, drumurile, canalele de apă și celelalte facilități agricole". Din cuprinsul contractului nu reiese care sunt imobilele care fac obiectul contractului, o situație a drumurilor și a canalelor închiriate (amplasare, nr. cadastral, nr. de inventar), formularea din contract fiind generală. Prin actul adițional nr. 1 la contractul nr...../03.01.2008 se menționează: "se completează prevederile art.1 din contract (obiectul contractului) în sensul includerii în cadrul imobilelor pe care proprietarul le închiriaza beneficiarului următorul imobil: cămin studentesc [...]". Din documentele puse la dispoziție nu reiese necesitatea închirierii acestor imobile și dacă sunt utilizate în folosul unor operațiuni taxabile. Pentru imobilul - cămin studentesc -societatea nu a depus documente din care să reiasă că acesta a fost ocupat în perioada verificată. Având în vedere prevederile art. 145, alin (2), lit.a) și art.11, alin.(1) din Legea 571/2003 nu s-a dat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei, aferenta facturilor enumerate anterior.

- ..... lei reprezintă TVA colectată de organele de inspecție fiscală, aferent livrării din factura nr. ..../02.11.2013 către S.C. N S.R.L. [...], livrare ce a fost supusă taxării inverse, fără ca beneficiarul să fie plătitor de TVA la această lună (data la care a devenit plătitor de TVA a fost 01.12.2013), fapt pentru care nu a fost respectată condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse, prevăzută de art.160, alin.(1) din Legea nr.571/2003 (A);

- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă eronat de societate, din care suma de ..... lei este aferentă lunii decembrie 2013 și suma de ..... lei este aferentă lunii ianuarie 2014, ca urmare a depășirii consumurilor de combustibil pentru executarea lucrărilor agricole, având în vedere că societatea înregistrează în evidența contabilă [...] consumuri mai mari față de cele normate, stabilite la inspecția fiscală pe baza normelor de consum specifice transmise de A.P.I.A. [...]. Facem precizarea că aceste consumuri au fost calculate pentru toate lucrările agricole prestate și facturate de SC N SRL. Societatea încalcă prevederile art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 (A), coroborat cu pct.44 din HG nr.44/2004 (A) și art.145, alin.(2), litera a) din Legea nr.571/2003 (A);

- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă eronat de societate pe baza facturii nr...../31.12.2013 emisă de societatea afiliată S.C. M S.R.L. prin care au fost achiziționate servicii IT, administrative și juridice, servicii resurse umane, și servicii taxe, prestate de angajați ai societății filiale. Societatea nu justifică necesitatea achizițiilor în interesul operațiunilor taxabile, deoarece factura nu are în justificare documente din care să reiasă în ce au constat aceste servicii, scopul acestora și modul efectiv de prestare a acestora de persoanele enumerate în anexa la factură. De asemenea organele de inspecție fiscală consideră că tarifele stabilite pe ora lucrată nu se justifică față de situația în care societatea ar fi dispus de personal propriu, nefiind prezentat modul de formare a tarifelor pe ora lucrată (elementele de cost care concură la realizarea tarifelor practicate), prezentate în anexa facturii emise de M SRL, ținând cont de faptul că societățile sunt afiliate. Față de această situație în temeiul prevederilor art.11, alin.(1) din Legea nr.571/2003 (A), organele de inspecție fiscală nu recunosc această tranzacție ca având scop economic, deoarece funcțiile persoanelor enumerate în anexă nu justifică activitatea desfășurată pentru societatea verificată, fiind încălcate prevederile art .21, alin.(4), litera m) din Legea nr.571/2003 (A) coroborat cu pct.48 din HG nr.44/2004 (A) și art.145, alin.(2), litera a) din Legea nr.571/2003 (A);

- ..... lei reprezintă TVA colectată în plus de organele de inspecție fiscală, aferentă diferenței de preț pentru ..... tone de triticale vândute conform facturii nr...../23.01.2014 către SC G SRL. Menționăm faptul că societatea a facturat conform facturii nr...../04.12.2013 triticale livrate în cantitate de ..... tone către SC Z S.R.L., la un preț de ..... lei/tonă. Organele de inspecție fiscală în urma informațiilor solicitate și primite de la alți agenți economici cu același profil de activitate, care au vândut triticale în anul 2013, a fost confirmat faptul că prețul de vânzare a acestora a fost apropiat de cel al grâului în anul 2013, fapt ce demonstrează că prețul real este cel de ..... lei/tonă, perceput de societate la factura nr...../04.12.2013. În urma acestui calcul, rezultă o diferență de bază impozabilă în plus în sumă de ..... lei, cu un TVA aferent în valoare de ..... lei (..... tone x ..... lei/tonă = ..... lei). În baza prevederilor art 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 (A), organele de inspecție fiscală consideră că tranzacția constând în vânzarea de triticale la un preț nereal, nu are un scop economic și nu reflectă realitatea de fapt fiscală;

- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă eronat la factura nr...../31.01.2014 emisă de SC P SRL, constând în servicii livrare pentru cantitatea de ..... tone porumb în condițiile în care SA ..... SA nu a efectuat vânzări de porumb în luna ianuarie 2014, drept pentru care nu se justifică achiziția de prestări servicii de acest gen. Având în vedere prevederile art. 145, alin (2), lit.a) și art.11, alin.(1) din Legea 571/2003 (A) nu s-a dat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei, aferentă facturii anterior prezentate; [...]."

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

\* **Raportul de inspecție fiscală nr. ..../.....2014** încheiat de organele fiscale aparținând A.J.F.P. - Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei noiembrie 2013 - ianuarie 2014 în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit de Societatea Agricolă ..... S.A. pentru luna ianuarie 2014, prin care s-a solicitat la rambursare TVA în sumă de ..... lei.

Față de TVA de recuperat în sumă de ..... lei înregistrată de societate la data de 31.01.2014, solicitată la rambursare, la inspecția fiscală a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de ..... lei, respinsă la rambursare și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de ..... lei (..... lei - ..... lei).

TVA stabilită suplimentar în sumă de ..... lei este constituită din:

- ..... lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de servicii de închiriere, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere conform prevederilor art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât societatea verificată nu a justificat cu documente necesitatea achizițiilor acestor servicii;

- ..... lei TVA deductibilă aferentă depășirii consumurilor normate de combustibili, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal;

- ..... lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de servicii de la o societate afiliată, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere conform prevederilor art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât societatea verificată nu a justificat cu documente necesitatea achizițiilor acestor servicii și prestarea lor efectivă;

- ..... lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de prestări servicii livrare porumb, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere conform prevederilor art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât societatea verificată nu a justificat cu documente necesitatea achiziționării serviciilor de acest gen;

- ..... lei TVA colectată suplimentar aferentă livrărilor efectuate, pentru care societatea verificată a aplicat în mod eronat prevederile art. 160 alin.(1) din Codul fiscal;

- ..... lei TVA colectată suplimentar aferentă diferențelor de preț practicate de societatea verificată la comercializarea de triticale.

### **1) Referitor la TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de servicii de la o societate afiliată**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2013 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei în baza facturii nr...../31.12.2013 emisă de societatea afiliată M S.R.L., reprezentând contravaloare servicii prestate conform contract de prestări servicii.

Întrucât societatea verificată nu a justificat cu documente în ce au constat serviciile achiziționate, scopul acestora și modul efectiv de prestare a serviciilor, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei, în baza prevederilor art. 145 alin.(2) lit. a) din Codul fiscal.

\* Societatea contestată susține că serviciile au fost achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile și acestea au fost justificate cu factura emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin. (5) din Codul fiscal.

\* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

În fapt, în data de 31.12.2012 s-a încheiat și semnat Contractul de prestări servicii între S.C. M S.R.L. în calitate de prestator și Societatea Agricolă ..... S.A. în calitate de beneficiar, înregistrat la prestator sub nr. .... /31.12.2012, având ca obiect "acordarea de către Prestator, în beneficiul Beneficiarului, de consultanță și îndrumare pentru afaceri și management" (art.2.1 din contract).

Conform art.4.1 din contract, beneficiarul va plăti anual prestatorului prețul de ..... euro fără TVA, iar conform art.4.3 din contract, factura pentru serviciile prestate în perioada ianuarie 2013 - decembrie 2013 va fi emisă la data de 31.12.2013.

Dintre obligațiile părților prevăzute în contract, reținem obligația prestatorului să "întocmească și să transmită Beneficiarului raportul lunar [...]" (art.5.1.4. din contract).

Pentru justificarea prestării serviciilor înscrise factura nr.... /31.12.2013 emisă de societatea afiliată M S.R.L., societatea agricolă a anexat contestației un Raport de activitate pentru perioada ianuarie - decembrie 2013, semnat și ștampilat doar de societatea prestatoare.

Deși conform prevederilor contractuale, prestatorul avea obligația să întocmească lunar un raport de activitate, această obligație nu a fost respectată, raportul de activitate prezentat în susținerea contestației fiind întocmit pentru întregul an 2013.

În raportul de activitate sunt descrise activități generice, respectiv: servicii IT (e-mail, FTP, Hardware, mentenanță, marketing, Software, telefonie mobilă); servicii administrative și juridice (consultanță juridică, efectuarea și verificarea documentelor legale cu privire la schimbările consiliului de administrare, depunerea dosarelor la autoritățile competente, trimiterea informațiilor despre noile modificări); servicii resurse umane (servicii de recrutare, administrarea persoanelor și evaluarea serviciilor, salarizare, training, alte rapoarte lunare solicitate de către unitățile comerciale); servicii taxe (corespondența cu autoritățile fiscale și depunerea dosarelor, sprijin în controalele autorităților fiscale).

Raportul de activitate nu cuprinde numele persoanelor implicate în prestarea respectivelor servicii, timpul alocat activității desfășurate pentru beneficiar și, de asemenea, serviciile respective nu sunt justificate cu documente din care să rezulte prestarea lor efectivă și necesitatea lor în folosul operațiunilor taxabile ale societății agricole.

Precizăm că în susținerea contestației a fost anexat și un document intitulat "Timesheet Martifer Gestione și Servicii - 2013 Services renderend to .....", reprezentând un tabel în care s-a înscris: un număr de 11 persoane având funcții de asistent manager, funcționar administrativ, șef serviciu IT, administrator rețea, consilier juridic, referent resurse umane, inspector resurse umane, manager resurse umane, consultant fiscal; un număr de ore lucrate de fiecare persoană în fiecare lună a anului; tariful orar pentru fiecare persoană; costul total și aprobarea managerului.

Însă, nici din acest document nu rezultă concret care au fost serviciile efectiv prestate pentru societatea agricolă și dacă aceste servicii au fost necesare activității taxabile desfășurate de societatea beneficiară.

Menționăm că, atât societatea prestatoare M S.R.L., cât și societatea beneficiară ..... S.A. au fost reprezentate legal de aceeași persoană, respectiv d-na ....., care are calitatea de administrator în cadrul societății agricole, rezultând astfel că necesitatea prestării serviciilor de consultanță și îndrumare pentru afaceri și management de către M S.R.L., așa cum au fost specificate în contractul de prestări servicii nr. .... /31.12.2012, nu a fost justificată, serviciile contractate de Societatea Agricolă ..... S.A. fiind deja prestate de către d-na ..... în virtutea calității sale de administrator al societății agricole.

De asemenea, în perioada verificată Societatea Agricolă ..... S.A. a avut încheiate contracte de prestări servicii consultanță și cu alte societăți comerciale (consultanță fiscală, utilități, evidență contabilă etc.).

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea agricolă nu a dovedit necesitatea achizițiilor de prestări servicii de la S.C. M S.R.L., precum și prestarea lor efectivă.

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"Art. 145. - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]"

(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 ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]."

Din interpretarea textelor legale mai sus citate, rezultă că acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a celor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Totodată, rezultă că îndeplinirea cerințelor de fond presupune realizarea de către persoana impozabilă a unei achiziții (aceasta să obțină sau să urmeze să obțină un bun / acesteia să i se presteze sau să urmeze să i se presteze un serviciu) care să fie destinată utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, în speță se rețin și prevederile pct.48 din Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care 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."

Se reține că, deși tratează impozitul pe profit, aceste norme legale fac corp comun cu prevederile care reglementează taxa pe valoarea adăugată. Potrivit doctrinei, serviciile cu adevărat necesare pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiuitorului este justificată în sensul că natura serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării achizițiilor în scopul operațiunilor taxabile, criteriu fundamental al deductibilității.

În același sens este și practica Înaltei Curți de Casație și Justiție care, prin Decizia nr.1325/09.03.2012 a statuat că "persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate. [...]

Ori, efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei "serviciul să fie prestat", implică prezentarea dovezilor de prestare, a calității serviciilor prestate."

De asemenea, Dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în situații de abuzuri, în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA.

În contextul celor prezentate mai sus, se reține că potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi fără a avea loc și tranzacția înscrisă în factură) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

În acest sens sunt hotărârile Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauzele C-80/2011, C-142/2011 și C-285/2011, în care s-a dispus:

- Cauzele C-80/2011 și C-142/2011

"[...] Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude."

- Cauza C-285/2011

"[...] În aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011,

Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 41).

[...] În consecință, autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârile citate anterior Fini H, punctul 34, Kittel și Recolta Recycling, punctul 55, precum și Mahageben și David, punctul 42)."

Totodată, jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii. Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre).

De asemenea, la paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a VI -a (în prezent Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică, dând naștere la operațiuni taxabile.

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

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de prestări servicii de la societatea afiliată M S.R.L., întrucât societatea verificată nu a justificat cu documente natura serviciilor achiziționate, necesitatea achizițiilor de servicii, precum și prestarea efectivă a acestora.

Simpla deținere a unui contract de prestări servicii și existența unei facturi nu sunt suficiente pentru a justifica faptul că serviciile contractate au fost și executate, legiuitorul prevăzând obligația beneficiarului de a deține documente doveditoare pentru prestarea serviciilor înregistrate pe cheltuieli.

Astfel, întrucât societatea agricolă nu a justificat cu documente că achizițiile de servicii înscrise în factura emisă de prestatorul S.C. M S.R.L. au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă în sumă de ..... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

## **2) Referitor la TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă depășirii consumurilor normate de combustibili**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile decembrie 2013 și ianuarie 2014 societatea agricolă și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă depășirii consumurilor de combustibil pentru executarea lucrărilor agricole.

Din verificarea documentelor justificative, s-a constatat că pentru executarea lucrărilor agricole societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă consumuri mai mari decât cele normate, stabilite la inspecția fiscală pe baza normelor de consum specifice transmise de A.P.I.A., consumuri pe baza cărora este acordată subvenția privind acciza redusă la motorină,

acceptate de toți agenții economici care desfășoară activități în agricultură. Consumurile au fost calculate pentru toate lucrările agricole prestate și facturate de societatea afiliată N S.R.L..

Față de cele de mai sus, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă depășirii consumului normat de combustibil.

\* Societatea contestatară susține că a prezentat organului de control norma proprie de consum pregătită în conformitate cu normele APIA, însă cu mici ajustări efectuate în funcție de activitatea desfășurată și de utilajele implicate.

\* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Așa cum am arătat la pct. 1) din prezenta decizie, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie dovedit de către persoana impozabilă. Astfel, consumul efectiv de combustibil trebuie justificat prin situații de lucrări, procese verbale de recepție a lucrărilor agricole sau alte documente corespunzătoare.

Din documentele anexate dosarului contestației, rezultă că societatea agricolă nu a prezentat documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor cu combustibilul aferent lucrărilor agricole executate și în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei.

În lipsa unor documente care să justifice consumul de motorină cu lucrările agricole înregistrat de către societate în evidența contabilă, considerăm că în mod corect organele de inspecție fiscală au luat ca bază de calcul normele de consum emise de A.P.I.A. pentru fiecare lucrare agricolă în parte.

Precizăm că pe baza normelor de consum combustibil emise de A.P.I.A., se stabilesc subvențiile privind acciza redusă la motorină, necontestate de către agenții economici.

În susținerea contestației, societatea agricolă a anexat un desfășurător al unor lucrări efectuate (arat, distrugere resturi vegetale, însămânțare, erbicidat, recoltat etc.), cantitatea de motorină implicată, consumul mediu, consumul bugetat și depășirea consumului de combustibili, însă datele din acest desfășurător nu sunt dovedite și cu documente.

De asemenea, a fost anexat un desfășurător al lucrărilor efectuate în lunile noiembrie 2013, decembrie 2013 și ianuarie 2014, cuprinzând consumul de combustibil pe suprafața lucrată. Conform acestui document, chiar și în lunile decembrie 2013 și ianuarie 2014 au fost efectuate lucrări de recoltare, discuit, arat, distrugere resturi vegetale, însămânțat.

Astfel, întrucât achiziția combustibilului peste necesarul normat nu a fost destinată utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, rezultă că, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, societatea agricolă nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă în sumă de ..... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

### **3) Referitor la TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de servicii de închiriere**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada noiembrie 2013 - ianuarie 2014 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei în baza unui număr de 3 facturi emise de prestatorul de servicii S.C. A S.A., reprezentând contravaloare chirie conform contractului de închiriere nr. .... /03.01.2008, înregistrat la societatea beneficiară sub nr. .... /1/27.07.2008 și a actelor adiționale la contract.

În urma analizării documentelor justificative prezentate de societatea verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că nu a fost prezentată o situație a imobilelor închiriate conform contractului de închiriere, societatea nejustificând necesitatea închirierii imobilelor și dacă au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

De asemenea, referitor la imobilul cămin studentesc închiriat în baza Actului adițional nr.1 la contract, la inspecția fiscală nu s-a dovedit cu documente utilizarea în folosul operațiunilor taxabile ale societății agricole.

Având în vedere cele de mai sus, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei, conform prevederilor art.11 alin.(1) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

\* Societatea contestatară sustine că are drept de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei, întrucât cheltuielile cu chiria au avut ca scop obținerea de venituri impozabile, așa cum rezultă și din contractul încheiat cu U, iar pentru achizițiile de servicii deține facturi care conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal.

\* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Așa cum am arătat la pct. 1) din prezenta decizie, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie dovedit de către persoana impozabilă. Simpla deținere a unui contract de prestări servicii și existența unei facturi nu sunt suficiente pentru a justifica faptul că serviciile contractate au fost și executate, legiuitorul prevăzând obligația beneficiarului de a deține documente doveditoare pentru prestarea serviciilor înregistrate pe cheltuieli.

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației, rezultă următoarele:

Contractul de prestări servicii nr. .... /03.01.2008 încheiat între S.C. A S.A. în calitate de proprietar și Societatea Agricolă ..... S.A. în calitate de beneficiar, înregistrat la societatea beneficiară sub nr...../21.07.2008, a avut ca obiect următoarele:

- PROPRIETARUL intenționează să dea în închiriere și BENEFICIARUL intenționează să ia în chirie depozitele, drumurile, canalele de apă și celelalte facilități agricole.

- PROPRIETARUL deține mai multe amplasamente agricole, drumuri și canale de apă pe insula Ialomița.

- BENEFICIARUL deține terenuri pe insula Ialomița pe care le folosește pentru agricultură."

Prețul chiriei stabilit prin contract a fost de .... euro per an, iar durata contractului a fost stabilită la un an de la data semnării, cu posibilitatea reînnoirii automate la sfârșitul perioadei.

Astfel, din prevederile contractuale nu rezultă care sunt imobilele care fac obiectul închirierii, acestea fiind menționate generic ca fiind "*depozitele, drumurile, canalele de apă și celelalte facilități agricole*", respectiv nu au fost identificate imobilele închiriate prin descrierea lor, menționarea amplasamentului, număr cadastral, număr inventar.

Prin Actul adițional nr...../30.12.2009 la contractul nr. .... /03.01.2008, înregistrat la S.C. A S.A. sub nr...../13.05.2011, se menționează:

"se completează prevederile art.1 din contract (obiectul contractului), în sensul includerii în cadrul imobilelor pe care proprietarul le închiriază beneficiarului următorul imobil: cămin studentesc situat în ....., având număr cadastral ....."

Prin Actul adițional nr...../27.12.2010 la contractul nr. .... /03.01.2008 se modifică termenii de plată din contractul inițial, respectiv s-a stabilit prețul chiriei la ..... euro/lună.

Conform anexelor la facturile emise în perioada ianuarie 2013 - octombrie 2013 de S.C. A S.A., a fost facturată lunar valoarea de ..... euro plus TVA pentru închirierea următoarelor bunuri: cămin studentesc (.... euro); drumuri "....." (.... euro), magazie (.... euro).

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea verificată nu a justificat cu documente necesitatea achiziției serviciilor de închiriere și, de asemenea nu a fost justificată prestarea efectivă a serviciilor de închiriere. Precizăm că nici cu ocazia formulării contestației societatea verificată nu a prezentat dovezi privind realitatea achiziției serviciilor de închiriere (care au fost imobilele închiriate conform contractului și utilizarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile).

Referitor la susținerea din contestație conform căreia închirierea căminului studentesc a fost justificată prin realizarea de venituri conform contractului încheiat cu U, precizăm următoarele:

La data de .....2006 a fost încheiat Contractul de concesiune nr..... între U din .... în calitate de concedent și Societatea Agricolă ..... S.A. în calitate de concesionar.

Conform definiției juridice, concesiunea reprezintă transmiterea pentru o perioadă determinată, de către o persoană numită concedent către o altă persoană numită concesionar,



care acționează pe riscul și pe răspunderea sa, a dreptului și obligației de exploatare a unui bun, a unei activități sau a unui serviciu public, în schimbul unei redevențe.

Așadar, un contract de concesiune implică pentru concesionar efectuarea de cheltuieli și nicidecum obținerea de venituri, așa cum se susține în contestație.

Mai mult, prin Actul adițional la contractul de concesiune nr...../.....2006, înregistrat la U din ..... sub nr...../.....2007 și la Societatea Agricolă ..... S.A. sub nr. ....../.....2008 se prevede la art. 2.4 obligația concesionarului (Societatea Agricolă ..... S.A.) ca până la data de 01.06.2008 să realizeze modernizarea unei clădiri existente și transformarea acesteia într-o unitate de cazare pentru studenți și cadre didactice. La art. 4 din Actul adițional se precizează că neîndeplinirea de către concesionar, la termenele stabilite de părți, a prevederilor menționate în actul adițional, va duce la rezilierea contractului de plin drept.

Conform acestui document, invocat și de contestatară în susținerea contestației, Societatea Agricolă ..... S.A. se obligă să asigure cazarea studenților și cadrelor didactice într-o clădire existentă, modernizată și transformată până la data de 01.06.2008 de către concesionar (societatea agricolă) în unitate de cazare, și nicidecum în actul adițional nu se prevede asigurarea cazării în căminele S.C. A S.R.L., așa cum eronat se susține în contestație.

De asemenea, conform actului adițional, Societatea Agricolă ..... avea obligația să realizeze unitatea de cazare până la data de 01.06.2008, în caz contrar contractul de concesiune fiind reziliat, astfel că nu se justifică închirierea în data de 30.12.2009, de la S.C. A S.A., a unui cămin studentesc, pentru îndeplinirea art.2.5 din actul adițional la contractul de concesiune, așa cum eronat se susține în contestație.

Precizăm că art. 2.5 din actul adițional la contractul de concesiune se referă la obligația concesionarului de a asigura "*cazarea în unitatea respectivă*", adică în unitatea de cazare modernizată și transformată conform prevederilor art. 2.4 din actul adițional.

În plus față de cele prezentate mai sus, precizăm că, potrivit art. 141 alin.(2) lit.e) din Codul fiscal, închirierea de bunuri imobile este o operațiune scutită de taxă, iar conform alin.(3) al acestui articol de lege, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor. Însă, nici la momentul inspecției fiscale și nici cu ocazia formulării contestației societatea agricolă nu a prezentat dovezi privind opțiunea furnizorului privind taxarea acestei operațiuni (copie a notificării depuse la organul fiscal).

Față de cele prezentate mai sus, întrucât societatea agricolă nu a justificat cu documente că achizițiile de servicii de închiriere înscrise în cele 3 facturi emise de prestatorul S.C. A S.A. au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă în sumă de ..... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

#### **4) Referitor la TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de prestări servicii de transport**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna ianuarie 2014 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei în baza facturii nr. ....../31.01.2014 emisă de societatea afiliată P S.R.L., reprezentând contravaloare servicii livrare pentru cantitatea de ..... tone porumb.

Având în vedere faptul că în luna ianuarie 2014 societatea verificată nu a efectuat vânzări de porumb, la inspecția fiscală s-a concluzionat că achiziția serviciilor de transport nu a fost justificată și, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei.

\* Societatea contestatară susține că în mod corect și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei întrucât, conform contractului încheiat între societate și T, pus la dispoziție organului de control, rezultă că prestarea de servicii a avut loc până în luna ianuarie inclusiv, iar pentru serviciile achiziționate s-a prezentat factura emisă în conformitate art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

\* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Așa cum am arătat la pct. 1) din prezenta decizie, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie dovedit de către persoana impozabilă.

În susținerea contestației, societatea agricolă a anexat Contractul de cumpărare nr..... din 02.12.2013 încheiat între Aocietatea Agricolă ..... S.A. în calitate de vânzător și T S.R.L. în calitate de cumpărător, având ca obiect comercializarea cantității de ..... tone metrice porumb nemodificat genetic, cu termen de livrare "02.12.2013 - 15.01.2014, la opțiunea Cumpărătorului, după care vânzătorul va percepe un cost de depozitare care se va agreea cu Cumpărătorul".

Însă, acest contract nu dovedește și faptul că livrarea porumbului a avut loc efectiv, conform termenilor contractuali cantitatea achiziționată putând fi depozitată de către vânzător. Amintim că, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală bazate pe evidența contabilă a societății verificate, agentul economic nu a efectuat vânzări de porumb în luna ianuarie 2014. De asemenea, societatea agricolă nu a prezentat în susținerea contestației factura de vânzare porumb emisă în baza Contractul de cumpărare nr. .... din 02.12.2013.

În plus, acest contract nu dovedește implicarea S.C. P S.R.L. în eventuala livrare de porumb, societatea contestată neprezentând niciun document justificativ în acest sens.

Mai mult, având în vedere cantitatea de porumb înscrisă în factura emisă de S.C. P S.R.L., respectiv ..... tone, rezultă că serviciul de transport nu ar fi putut avea caracter ocazional, în acest caz fiind obligatorie încheierea unui contract de transport, document care însă nu a fost prezentat de către societatea contestată.

Simpla prezentare a facturii de achiziție a serviciilor de transport, fără a se prezenta și documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii (contract, foi de parcurs etc.), nu dă dreptul societății agricole de a deduce TVA aferentă acestor achiziții.

Față de cele prezentate mai sus, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal societatea contestată nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de servicii de transport nejustificate, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

##### **5) Referitor la TVA colectată în sumă de ..... lei aferentă diferențelor de preț**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna ianuarie 2014, în baza facturii nr. ..../23.01.2014 emisă pentru beneficiarul S.C. G S.R.L., societatea verificată a înregistrat livrări cereale (triticale) în cantitate de ..... tone la prețul de 200 lei/tonă.

Având în vedere că în luna decembrie 2013 societatea agricolă a livrat o cantitate comparabilă de triticale (..... tone) către o altă societate beneficiară (S.C. Z S.R.L.), însă la prețul de 576,42 lei/tonă, iar din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală s-a constatat că în aceeași perioadă de timp și alte societăți au efectuat livrări de triticale la aproximativ același preț cu cel practicat de societatea agricolă în relația cu S.C. Z S.R.L., la inspecția fiscală s-a concluzionat că tranzacția cu S.C. G S.R.L. nu a avut un scop economic și nu reflectă realitatea de fapt fiscală.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au reîncadrat tranzacția desfășurată de societatea verificată cu S.C. G S.R.L., fiind stabilită o bază impozabilă în plus în sumă de .... lei, respectiv ..... tone x 376,42 lei/tonă diferență de preț (576,42 lei/tonă preț real - 200 lei/tonă preț practicat), aferent căreia s-a colectat suplimentar TVA în sumă de ..... lei (..... lei x 24%).

\* Societatea contestată susține că cerealele comercializate la prețul de 200 lei/tonă au avut o calitate inferioară, motiv pentru care nu au putut fi vândute cel puțin la costul de producție.

\* Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, "*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. [...].*"

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

În virtutea acestui articol de lege, organele de inspecție fiscală au analizat din punct de vedere economic tranzacția desfășurată de Societatea Agricolă ..... S.A. cu S.C. G S.R.L. și au stabilit în mod corect o bază impozabilă suplimentară aferentă vânzării de cereale (triticale) prin luarea în calcul a prețului de piață, practicat și de societatea verificată în relația cu alți beneficiari.

Societatea contestatară susține că vânzarea sub prețul pieței (o diferență de preț de 376,42 lei/tonă) și chiar sub prețul de producție, a cantității de ..... tone triticale către S.C. G S.R.L. a fost cauzată de calitatea inferioară a produselor însă, în susținerea acestor afirmații, nu a prezentat documente doveditoare (buletine de analiză sau alte documente justificative).

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal la inspecția fiscală s-a colectat suplimentar TVA în sumă de ..... lei aferentă diferențelor de preț, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

## **6) Referitor la TVA colectată în sumă de ..... lei aferentă livrărilor pentru care s-au aplicat eronat măsurile de simplificare**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2013, cu factura nr. .... /02.11.2013, societatea verificată a efectuat o livrare de produse către beneficiarul S.C. N S.R.L. pentru care a aplicat măsurile de simplificare (taxare inversă), fără ca beneficiarul să fie la data tranzacției înregistrat în scopuri de TVA, nefiind respectate prevederile art.160 alin.(1) din Codul fiscal. Se menționează că beneficiarul a fost înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de 01 decembrie 2013.

Drept urmare, la inspecția fiscală s-a procedat la colectarea TVA în sumă de ..... lei aferentă veniturilor din această tranzacție.

\* Societatea contestatară susține că, datorită mecanismului de taxare inversă, impactul asupra TVA este nul, societatea nefiind în poziție de a achita efectiv TVA.

\* Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

*"Art. 150. - Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România*

*(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.*

*Art. 160. - Măsuri de simplificare*

*(1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153. [...].*

*(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin.(2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art.156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.*

*(4) De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. [...]."*

\* Având în vedere cele prezentate mai sus, precizăm următoarele:

Art. 160 alin.(1) din Codul fiscal, mai sus citat, prevede în mod expres că măsurile de simplificare se aplică numai în situația în care atât furnizorul, cât și beneficiarul sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România.

Astfel, întrucât beneficiarul S.C. N S.R.L. nu era înregistrat ca plătitor de TVA la data tranzacției - 02.11.2013, nu a fost îndeplinită condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare - taxarea inversă, caz în care sunt aplicabile prevederile art. 150 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv persoana obligată la plata taxei este furnizorul.

Referitor la susținerea societății contestatăre că, din punct de vedere al taxei, impactul este zero, precizăm următoarele:

Art.160 alin.(3) din Codul fiscal precizează că, în cazul aplicării taxării inverse, beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art.156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

De asemenea, pct. 82 alin.(4) din Normele de aplicare a Codului fiscal, precizează referitor la art.160 din lege:

*"82. (4) Înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită autolichidarea taxei pe valoarea adăugată. Colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator. [...]"*

Astfel, întrucât la data tranzacției beneficiarul nu era înregistrat ca plătitor de TVA, nu avea obligația întocmirii decontului de TVA conform prevederilor art.156<sup>2</sup> din Codul fiscal, deci nu a avut loc autolichidarea taxei pe valoarea adăugată (înregistrarea taxei de către cumpărător atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă).

Amintim că, așa cum se precizează la pct.82 alin.(4) din Normele metodologice mai sus citate, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei către furnizor/prestator, însă, pentru că la data tranzacției beneficiarul nu era persoană înregistrată în scopuri de TVA, plata taxei către furnizor nu a avut loc.

Potrivit dispozițiilor comunitare în materie de TVA, statele membre sunt autorizate să introducă "*măsuri de simplificare*" prin regimul taxării inverse în scopul îmbunătățirii procedurilor de colectare a taxei sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă, și nicidecum pentru a renunța la colectarea taxei, așa cum a procedat în fapt societatea contestatăre.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal la inspecția fiscală s-a colectat suplimentar TVA în sumă de ..... lei aferentă livrărilor către o persoană impozabilă neînregistrată în scopuri de TVA, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

**IV. Concluzionând analiza pe fond** a contestației formulată de Societatea Agricolă ..... S.A. din ....., împotriva Deciziei de impunere nr. .... din .....2014, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

#### **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma de ..... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

**2.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**