

**DECIZIA nr. 62 din 10 februarie 2015**

Cu adresa nr. ..../....., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ..../....., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ialomița - 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 A.J.F.P. Ialomița - Inspecție Fiscală. Decizia de impunere contestată a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr. .... din .....2014.

Societatea Agricolă ..... S.A. are domiciliul fiscal în ....., 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 aferentă facturilor emise de Societate către N SA [...]. Organul de control menționează că scutirea de taxă pentru aceste livrări intracomunitare nu se justifică având în vedere documentele care au fost prezentate. [...]*

*Așa cum reiese și din comentariile inserate de autoritatea fiscală în raportul de inspecție fiscală, rezultă că societatea a pus la dispoziția organului de control dovada transportului (CMR) pentru fiecare dintre facturile menționate. Totodată, beneficiarul livrării, N SA este înregistrat în scopuri de TVA într-unul dintre Statele Membre. [...]*

*- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă aferentă facturii ...../.....2014, de la A reprezentând contravaloare chirie conform contract închiriere [...].*

*[...] 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 nr. ..../.....2014 și ..../.....2014, aferente achizițiilor de servicii de la societatea M SRL. [...]*

*Menționăm că 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 [...].*

*- 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 utilajede 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 aferentă facturii ...../.....2014, de la R SRL, reprezentând containere PP. [...]. Societatea a menționat în punctul de vedere că această sumă este aferentă unei achiziții de saci tip big-bag pentru soia. În mod evident, având în vedere profilul Societății, această achiziție are scopul sau mai corect spus finalitatea de a vinde soia. Condițiile de exercitare a dreptului de deducere din perspectiva TVA așa cum sunt menționate în Codul fiscal, dar și în Directiva de TVA (2006/112/EC) sunt factura care a fost emisă în conformitate cu art.155, alin.(5) din Codul fiscal, precum și justificarea/explicația utilizării în scopul activității economice [...].

- suma de ..... lei reprezintă TVA aferentă facturilor nr. ..../.....2014, ..../.....2014, ..../.....2014 și ...../.....2014 de la G Sa, reprezentând GPL pentru încălzire. [...]. Societatea a menționat în punctul de vedere că acest consum s-a înregistrat la sediul la care Societatea își desfășoară activitatea în .....

Condițiile de exercitare a dreptului de deducere din perspectiva TVA așa cum sunt menționate în Codul fiscal, dar și în Directiva de TVA (2006/112/EC) sunt factura care a fost emisă în conformitate cu art.155, alin.(5) din Codul fiscal, precum și justificarea/explicația utilizării în scopul activității economice [...].

- suma de ..... lei reprezintă TVA colectată în sumă negativă, pentru care nu s-au găsit documente privind stornarea acestei sume în jurnalul de vânzări, [...].

Societatea a precizat atât pe parcursul inspecției fiscale precum și în punctul de vedere că aceste facturi s-au stornat parțial ca urmare a faptului că bunurile nu au fost livrate la momentul emiterii facturii. [...].

Conform art.134 din Codul fiscal, exigibilitatea TVA pentru livrările de bunuri corporale reprezintă data livrării, altfel spus, data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar. [...]."

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ..../.....2014 încheiat de reprezentanții A.J.F.P. Ialomița - Inspecție Fiscală la Societatea Agricolă ..... S.A. din ....., s-au stabilit următoarele:**

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

- ..... lei reprezintă TVA colectată de organele de inspecție fiscală la luna februarie 2014, aferent livrărilor intracomunitare de soia, producție a anului 2013, către N SA, cod TVA PT, [...] în valoare totală de ..... lei (..... euro). [...]

Scutirea de taxă pentru aceste livrări intracomunitare nu se justifică având în vedere documentele care au fost prezentate.

Pentru aceste livrări intracomunitare organele de inspecție fiscală au colectat TVA, deoarece nu se respectă condițiile prevăzute de art.10, alin.(1), lit.a),b),c) din OMFP nr.2222/2006 (A), coroborat cu art.4. alin.(4), litera c) din același ordin, referitoare la documentele specifice de transport.

- ..... lei reprezintă TVA colectată de organele de inspecție fiscală la luna martie 2014, aferent livrărilor intracomunitare de soia, producție a anului 2013, către N SA, [...] în valoare totală de ..... lei (..... euro) [...].

Scutirea de taxă pentru aceste livrări intracomunitare nu se justifică având în vedere documentele care au fost prezentate. [...].

- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă aferentă facturii nr. ..../.....2014 emise de SC A S.A. ...., în valoare totală de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei, reprezentând contravaloare chirie conform contract închiriere nr. .... din .....2008 și actelor adiționale. [...]

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 [...].

- suma de .... lei reprezintă TVA aferentă facturii nr. ..../.....2014, emisă de SC R SRL ....., reprezentând containere PP, pentru care nu există documente de intrare în gestiune și nici documente prin care să se justifice consumul acestora, precum și scopul pentru care au fost utilizate. [...]

- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă, aferentă facturilor nr...../.....2014, nr..../.....2014, nr...../.....2014 și nr...../.....2014, emise de SC G SA ....., reprezentând GPL pentru încălzire, fără ca acest combustibil să aibă documente de intrare în gestiune și de consum, precum și faptul că societatea nu deține în proprietate instalații de încălzire. [...].

- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă eronat de societate, [...], ca urmare a depășirii consumurilor de combustibil pentru executarea lucrărilor agricole, având în vedere faptul 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 și alte societăți care au executat lucrări agricole. [...].

- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă eronat de societate pe baza facturilor nr...../.....2014 și nr..../.....2014 emise 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 afiliate. Societatea nu justifică necesitatea achizițiilor în interesul operațiunilor taxabile [...].

- ..... lei reprezintă TVA colectată în sumă negativă, pentru care nu s-au găsit documente privind stornarea acestei sume în jurnalul de vânzări, fapt pentru care nu a fost considerată operațiune taxabilă. Societatea a încălcat prevederile art.138 din Legea nr.571/2003 (A) și art.82, alin.(3) din OG nr.92/2003 (A). [...]."

**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. Ialomița - Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei februarie 2014 - aprilie

2014 în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit de Societatea Agricolă ..... S.A. pentru luna aprilie 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 30.04.2014, 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 colectată suplimentar aferentă livrărilor intracomunitare, nejustificate cu documente conform prevederilor art.4 alin.(4) lit.c) și art.10 alin.(1) lit. a)-c) din O.M.F.P. nr.2222/2006;

- ..... lei TVA colectată în sumă negativă, pentru care nu au fost prezentate documente privind stornarea din Jurnalul de vânzări;

- ..... 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 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 achizițiilor de GPL pentru încălzire, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât societatea verificată nu a justificat cu documente realitatea și necesitatea achizițiilor;

- ..... lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de containere, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, întrucât societatea verificată nu a justificat cu documente realitatea achizițiilor.

### **1) Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de ..... lei aferentă livrărilor intracomunitare**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile februarie 2014 și martie 2014 Societatea Agricolă ..... S.A. a efectuat livrări intracomunitare de mărfuri (soia) către societatea N - cod TVA PT ....., operațiuni considerate scutite de taxă conform prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În raportul de inspecție fiscală se precizează că societatea agricolă a prezentat următoarele documente justificative care să ateste efectuarea livrărilor intracomunitare:

- pentru factura nr. .... /12.02.2014 - avizul de însoțire a mărfii nr..... / 12.02.2014 și scrisoarea de transport CMR din data de 12.02.2014, ștampilată de Societatea Agricolă ..... S.A. în calitate de expeditor și S.C. K S.R.L. în calitate de transportator;

- pentru factura nr. .... /12.02.2014 - avizul de însoțire a mărfii nr..... /04.02.2014 și scrisoarea de transport CMR din data de 04.02.2014, ștampilată de Societatea Agricolă ..... S.A. în calitate de expeditor și S.C. C S.R.L. în calitate de transportator;

- pentru factura nr. .... /07.03.2014 - avizul de însoțire a mărfii nr.... /07.03.2014 și scrisoarea de transport CMR din data de 07.03.2014, ștampilată de Societatea Agricolă ..... S.A. în calitate de expeditor și S.C. R S.R.L. în calitate de transportator;

- pentru factura nr. .... /07.03.2014 - avizul de însoțire a mărfii nr..... /07.03.2014 și scrisoarea de transport CMR din data de 07.03.2014, ștampilată de Societatea Agricolă ..... S.A. în calitate de expeditor și S.C. T S.R.L. în calitate de transportator;

- pentru factura nr. .... /07.03.2014 - avizul de însoțire a mărfii nr..... / 07.03.2014 și scrisoarea de transport CMR din data de 07.03.2014, ștampilată de Societatea Agricolă ..... S.A. în calitate de expeditor și S.C. C S.R.L. în calitate de transportator;

- pentru factura nr. .... /07.03.2014 - avizul de însoțire a mărfii nr..... /07.03.2014 și scrisoarea de transport CMR din data de 07.03.2014, ștampilată de Societatea Agricolă ..... S.A. în calitate de expeditor și S.C. C S.R.L. în calitate de transportator.

Organele de inspecție fiscală au reținut că "*Scutirea de taxă pentru aceste livrări intracomunitare nu se justifică având în vedere documentele care au fost prezentate.*", drept pentru care, la inspecția fiscală s-a colectat TVA în sumă de ..... lei, "*deoarece nu se respectă condițiile prevăzute de art.10, alin.(1), lit.a),b),c) din OMFP nr.2222/2006 (A), coroborat cu art.4, alin.(4), litera c) din același ordin, referitoare la documentele specifice de transport.*"

\* Societatea contestată susține că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală dovada transportului (CMR) pentru fiecare dintre facturile menționate în actul de control, iar beneficiarul livrării este o societate înregistrată în scopuri de TVA într-unul din statele membre. De asemenea, se susține că doar în cazul unei facturi a beneficiat de transport maritim, în celelalte cazuri transportul fiind terestru.

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

Art.143 alin.(2) lit.a) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*"Art. 143. - Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar [...]*

*(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

*a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, [...].*

*(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin.(1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă."*

Instrucțiunile de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*"Art. 10. - (1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:*

*a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;*

*b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;*

*și, după caz,*

*c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare."*

Așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală (pagina 4), pentru justificarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, societatea verificată a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente: factura care are înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului; avizul de însoțire a mărfii; scrisoarea de transport CMR.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare către beneficiarul N nu se justifică, având în vedere documentele care au fost prezentate. Însă, în raportul de inspecție fiscală nu se precizează care au fost deficiențele constatate cu privire la documentele prezentate, care au condus la concluzia de mai sus.

În actul de inspecție fiscală nu se precizează dacă facturile prezentate conțin toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului, înscris pe facturi, este valid. De asemenea, în actul de inspecție fiscală nu sunt înscrise mențiuni cu privire la documentele de transport prezentate de societatea verificată.

Organele de inspecție fiscală precizează că societatea verificată nu a respectat condițiile prevăzute la art.10 alin.(1) lit.a, b) și c) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006, actualizată, coroborat cu art.4 alin.(4) lit.c) din același act normativ.

Însă, așa cum am arătat mai sus, chiar organele de inspecție fiscală au înscris în raportul de inspecție fiscală că societatea verificată a prezentat documente justificative privind scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare, respectiv facturi, avize de însoțire a mărfii, CMR-uri, documente care se înscriu în prevederile art.10 alin.(1) lit.a, b) și c) din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006, mai sus citate.

Precizăm că art.4 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr.2222/2006, invocat în raportul de inspecție fiscală, se referă la art.143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, respectiv prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art.141, legate direct de exportul de bunuri, iar alin.(4) lit.c) al acestui articol se referă la transportul multimodal cale ferată-naval, cazuri în care nu se regăsește societatea contestată.

Menționăm că în susținerea contestației societatea agricolă a anexat facturile menționate în raportul de inspecție fiscală, pentru care s-a colectat suplimentar TVA, precum și documentele de transport (CMR), însă prin Referatul cu propuneri de soluționare întocmit în data de 05.08.2014, organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat asupra acestor documente, contrar prevederilor pct. 3.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014, limitându-se doar la precizarea:

*"Se constată faptul că societatea depune în justificare la contestația prezentată copii ale documentelor de transport, documente care la momentul efectuării inspecției fiscale au fost prezentate fără confirmarea prin ștampilă și semnătură a primirii mărfii de către beneficiar - NUTRE INDUSTRIAS ALIMENTARES SA, societatea motivând faptul că transporturile aferente livrărilor intracomunitare s-au efectuat de la expeditor până în port concluzionând în acest fel că toate livrările intracomunitare de la expeditor până la destinatar s-au efectuat pe cale maritimă. Ulterior, prin contestația prezentată se precizează faptul că livrările intracomunitare au fost efectuate prin transport terestru, cu excepția facturii nr.ZB7116000254/12.02.2014, contrazicându-se în acest fel la modalitatea de efectuare a livrărilor intracomunitare în speță la transportul mărfurilor.*

*Drept consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu justifică realitatea tranzacțiilor privind livrările intracomunitare de bunuri către societatea menționată mai sus din Portugalia."*

Precizăm că CMR-urile anexate facturilor au înscris ca loc de descărcare o localitate din Portugalia, iar inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere documentele prezentate la control și nu doar niște afirmații ale diverselor persoane.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că la inspecția fiscală nu s-a acordat scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare, colectându-se suplimentar TVA în sumă de ..... lei, fără ca organele de inspecție fiscală să precizeze deficiențele constatate cu privire la documentele justificative prezentate de societatea comercială și prin încadrarea într-un articol de lege care nu are legătură cu speța analizată, drept pentru care se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) și alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, respectiv:

*"Art.216. [...]*

*(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.*

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare".*

În consecință, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ..../.....2014** emisă de A.J.F.P. Ialomița - Inspecție Fiscală pentru suma de ..... lei reprezentând TVA colectată suplimentar, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceleași obligații și aceeași perioadă avută în vedere prin actul administrativ desființat, având în vedere considerentele din motivarea prezentei decizii și să emită un nou act administrativ fiscal, conform prevederilor art.216 alin.(3) și alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

**2) Referitor la TVA deductibilă în sumă de .... lei aferentă depășirii consumului normat de combustibil**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie 2014 - aprilie 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. și alte societăți care au executat lucrări agricole.

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 contestată 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.

\* 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 obligatia 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 obligatia 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.

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

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 analiza 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 două documente pentru luna martie 2014 și aprilie 2014 (nesemnate și neștampilate) cuprinzând un desfășurător al unor lucrări efectuate (arat, distrugere resturi vegetale, însămânțare, recoltat, discuit, erbicidat, fertilizare, prășit, pregătit pat germinativ), suprafața lucrată, cantitatea de motorină implicată, consumul mediu, consumul bugetat și depășirea consumului de combustibili, însă datele din acest desfășurător nu sunt dovedite și cu documente.

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 consultanță**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile februarie 2014 și martie 2014 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei în baza facturilor nr...../28.02.2014 și nr...../31.03.2014 emise 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 sustine 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, precum și cu contracte și timesheet-uri privind prestarea serviciilor respective.

\* 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).

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

În data de 31.12.2013 s-a încheiat și semnat Actul adițional nr.1 la Contractul de prestări servicii nr. ....../31.12.2012, prin care s-a prelungit perioada de valabilitate a contractului de la 01.01.2014 până la 30.04.2014 și s-a modificat prețul contractului, respectiv ..... euro/lună fără TVA.



Pentru justificarea prestării serviciilor înscrise în cele două facturi emise de societatea afiliată M S.R.L., societatea agricolă a anexat contestației un Raport de activitate pentru perioada ianuarie - februarie 2014, semnat și ștampilat 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 cumulativ pentru lunile ianuarie și februarie 2014.

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 - Ianuarie - Februarie 2014 Services rendered to .....*", reprezentând un tabel în care s-a înscris: un număr de 9 persoane având funcții de 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 cele două luni ale 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 Societatea Agricolă ..... 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.

Așa cum am arătat la pct. 2) din prezenta decizie, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie dovedit de către persoana impozabilă.

Astfel, întrucât societatea verificată nu a justificat cu documente natura serviciilor achiziționate, necesitatea achizițiilor de servicii, precum și prestarea efectivă a acestora, 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., conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

#### **4) Referitor la TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă achiziției de servicii de închiriere**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna februarie 2014 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei în baza facturii

nr.....28.02.2014 emisă de prestatorul de servicii S.C. A S.A., reprezentând contravaloare chirie conform contractului de închiriere nr. ..../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 susține 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. 2) 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 lalomița.*

- *BENEFICIARUL deține terenuri pe insula lalomița 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 insula lalomiței, 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.

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 14.06.2006 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. ..../14.06.2006, înregistrat la U din ..... sub nr...../25.07.2007 și la Societatea Agricolă ..... S.A. sub nr. .... /03.01.2008 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.A., așa cum eronat se susține în contestație.

De asemenea, conform actului adițional, Societatea Agricolă ..... S.A. 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 factura emisă 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.

#### **5) Referitor la TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de containere (..... lei) și carburant GPL (..... lei)**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna februarie 2014 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei înscrisă în factura nr...../20.02.2014 emisă de S.C. R S.R.L., reprezentând achiziții containere PP.

De asemenea, în lunile februarie 2014 și martie 2014 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei înscrisă într-un număr de 4 facturi emise de S.C. G S.R.L., reprezentând achiziții GPL propan pentru încălzire.

Întrucât pentru aceste achiziții societatea verificată nu a prezentat documente de intrare în gestiune și documente prin care să se justifice consumul, și în plus societatea nu deține în proprietate instalații de încălzire, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de ..... lei (..... lei + ... lei), conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

\* Societatea contestatară sustine că are drept de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei (..... lei + .... lei), întrucât:

- achizițiile de containere PP sunt justificate prin prisma specificului activității societății, respectiv au fost utilizate pentru ambalarea și livrarea producției de soia obținută;
- achiziția de GPL a fost utilizată la încălzirea sediului în care societatea își desfășoară activitatea în .....
- societatea deține facturi emise în conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

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

Așa cum am arătat la pct. 2) din prezenta decizie, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie dovedit de către persoana impozabilă.

Societatea agricolă a prezentat facturi de achiziție containere PP și combustibil GPL pentru încălzire, fără a face dovada intrării în gestiune a acestor bunuri achiziționate, precum și darea lor în consum.

De asemenea, societatea agricolă nu a justificat scopul acestor achiziții, astfel:

- în contestație se susține că în fapt, de la furnizorul S.C. R S.R.L. s-au achiziționat "*saci tip big-bag pentru soia*" însă, conform înscrisurilor din factură, au fost achiziționate containere (cutii, lăzi) și nu saci;
- în contestație se susține că achiziția de combustibil GPL a fost necesară încălzirii sediului din localitatea ....., în care societatea își desfășoară activitatea, însă din verificările efectuate de organele de inspecție fiscală s-a constatat faptul că societatea agricolă nu deține în patrimoniu instalații de încălzire.

Precizăm că, în susținerea contestației, societatea agricolă a prezentat doar facturile emise de cei doi furnizori mai sus menționați, fără alte documente care să justifice utilizarea achizițiilor în folosul operațiunilor sale taxabile.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, societatea contestatară nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei (..... lei + .... lei) aferentă achizițiilor nejustificate a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

## 6) Referitor la TVA colectată în sumă negativă de ..... lei

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea agricolă a înregistrat TVA colectată în sumă negativă de ..... lei, pentru care însă nu a prezentat documente privind stornarea acestei sume din jurnalul de vânzări.

La inspecția fiscală s-a considerat că societatea a încălcat prevederile art.138 din Codul fiscal, drept pentru care operațiunea de mai sus nu a fost considerată operațiune taxabilă.

\* Societatea contestatară sustine că au fost stornate parțial facturi, ca urmare a faptului că bunurile nu au fost livrate la momentul emiterii facturii, iar conform art.134 din Codul fiscal, exigibilitatea TVA pentru livrările de bunuri corporale intervine la data livrării, adică la data la care intervine dreptul de a dispune de bunuri ca și un proprietar. În susținerea contestației au fost anexate două avize de însoțire a mărfii emise în luna februarie 2014 de societatea verificată și două note de cântar.

\* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

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

"Art. 138. - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în

cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

Art. 159. - [...]

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, [...]"

- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului.[...]"

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

Art. 138 lit.a) și b) din Codul fiscal, mai sus citat, precizează care sunt situațiile în care se reduce baza de impozitare, iar la art.159 alin.(2) din Codul fiscal și la pct.20 alin.(1) din Normele de aplicare a Codului fiscal se precizează că, în cazul reducerii bazei de impozitare, furnizorii/prestatorii au obligația să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus, care vor fi transmise și beneficiarilor.

La inspecția fiscală din data de .....2014, s-a constatat că Societatea Agricolă ..... S.A și-a diminuat TVA colectată cu suma de .... lei fără să justifice cu documente încadrarea în vreuna din situațiile prevăzute la art.138 din Codul fiscal și, de asemenea, fără a întocmi facturi cu valori înscrise cu semnul minus, transmise și beneficiarului.

Documentele prezentate de societate în susținerea contestației, respectiv avizele de însoțire a mărfii, dovedesc faptul că în luna februarie 2014 au fost efectuate două livrări de mărfuri (cereale) către beneficiarul S.C. G S.R.L..

Art.134<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal prevede:

"(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor [...].",

iar art.134<sup>2</sup> alin.(1) și (2) din același act normativ prevede:

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

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

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator; [...]."

Conform acestor prevederi legale, exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de livrarea bunurilor, astfel că motivația din contestație potrivit căreia "aceste facturi s-au stornat parțial ca urmare a faptului că bunurile nu au fost livrate la momentul emiterii facturii", nu are susținere legală.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA în sumă de ..... lei, 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), alin.(3) și alin. (3<sup>1</sup>) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

## **D E C I D E:**

**1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ..../.....2014** pentru suma de .... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza și să emită pentru Societatea Agricolă ..... S.A. un nou

act administrativ fiscal, având în vedere considerentele expuse la pct. 1) din motivarea prezentei decizii.

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

**3.** 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,**