

DECIZIA nr. 512 din 09.08.2016 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL**,
cu sediul actual în, Bucuresti, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.
MBR_REG_.....2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost sesizată cu adresa nr.2016, înregistrată sub nr. MBR_REG_.....2016 și completată cu adresa nr./13.06.2016, înregistrată sub nr. MBR_REG_.....2016 de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice T.... cu privire la contestația ABC SRL – CUI, transmisă prin curier poștal în data de2016 și înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr.2016.

Obiectul contestației îl constituie decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X yyy/2016, emisă în baza raportului de inspectie fiscala nr. F-X zzz/2016 și comunicată sub semnătură și ștampilă în data de2016, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de D lei, din care societatea contestă suma de **T lei** reprezentând TVA respinsă la rambursare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) coroborat cu art. 347 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice T..... au efectuat inspecția fiscală parțială pentru TVA la ABC SRL pentru perioada 01.07.2015-31.12.2015 în vederea soluționării DNOR nr./25.01.2016.

Constatările inspecției au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. F-X zzz/2016, iar in baza acestora a fost emisă decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X yyy/2016, prin care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea TVA solicitată la rambursare în sumă de D lei și la aprobarea la rambursare a sumei de A lei.

II. Prin contestația formulată ABC SRL solicită desființarea în parte a actului atacat pentru TVA în sumă de T lei (însumată și precizată inițial eronat ca fiind Tx lei), susținând următoarele:

În privința TVA în sumă de T1 lei aferentă serviciilor pentru consultanță în agricultură are încheiat contractul nr. c1/2014 cu RDG SRL, care constituie legea părților conform art. 1.270 și art. 1.350 din Codul civil, iar serviciile au fost prestate în folosul operațiunilor taxabile, dovadă și producția agricolă obținută peste media județului. Din punct de vedere al jurisprudenței comunitare din cauzele CEJ C-463/14, C-90/02, C123-330/87 și C-95/07 și jurisprudenței ICCJ din decizia nr. 1281/20.03.2015 persoanele impozabile își pot deduce TVA chiar dacă factura nu îndeplinește toate condițiile de formă, iar contractul de consultanță agricolă este un contract de tip abonament, în care exigibilitatea TVA intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

Referitor la suma de T2 lei reprezentând TVA dedusă pe baza notei contabile de valorificare a deciziei de impunere nr. F-X iii/2015 și RIF-ului nr. F-X fff/2015 societatea susține că aceasta provine din valorificarea actului de control în data de 17.07.2015, în vederea reglării poziției contabile și fiscale a societății. Taxa s-a dedus eronat de societate de două ori (prima dată – în aprilie, iulie și august 2014 și încă o dată – septembrie 2014) și s-a corectat de două ori (o dată prin corecția erorii de soft – realizată automat în luna mai 2015 și a doua oară prin RIF), motiv pentru care s-a efectuat o nouă notă de corecție – poziția 115 din registrul-jurnal iulie 2015.

În privința TVA în sumă de T3 lei, colectată în plus și rezultată din neadmiterea stornării unor avansuri încasate, societatea susține că organele de inspecție fiscală au omis în mod tendențios să ia în calcul faptul că avansurile încasate de la client au fost restituite în aceeași perioadă fiscală de declarare și de raportare. Prin restituirea avansurilor încasate, în aceeași perioadă fiscală, nu sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea TVA conform art. 134 din Codul fiscal, iar organele fiscale nu au identificat neconcordanțe în declarațiile informative 394.

În concluzie, societatea ABC SRL susține că organele de inspecție fiscală nu și-au exercitat rolul activ și au urmărit exclusiv numai constatarea de diferențe, interpretând tendențios situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal, nu după conținutul lor economic, motiv pentru care solicită anularea în parte a deciziei atacate pentru TVA în sumă de T lei.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestatoare, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele:

3.1. Referitor la TVA în sumă de T1 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA pentru servicii consultanță în agricultură, în condițiile în care documentele prezentate nu fac dovada prestării efective a serviciilor.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă de T1 lei din facturile emise de RDG SRL către ABC SRL și în care la rubrica

"denumirea produselor/serviciilor" este înscris "alte venituri din lucrări executate și servicii prestate", fără a preciza în concret serviciile la care se referă.

Societatea a prezentat în susținere contractul de consultanță în agricultură nr. c1/2014, actul adițional nr. 1, procese-verbale, note fitosanitare și rapoarte de activitate lunară pentru perioada iulie 2015 – decembrie 2015, iar din analiza acestora organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea nu a făcut dovada că operațiunile scriptice corespund unor tranzacții reale, reținându-se următoarele: procesele-verbale sunt identice pentru întreaga perioadă, cu excepția datei la care au fost încheiate, în evidența contabilă a societății nu sunt înregistrate costuri cu privire la transport, cazare sau orice alte costuri aferente deplasării consultantului, așa cum s-a convenit prin contract, personalul consultantului nu este calificat pentru consultanță agricolă și contabilă, aceștia având calitatea de agenți de vânzări, vânzător, asistent manager și administrator cont.

În drept, potrivit art. 134¹, art. 145, art. 146 și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada analizată:

„Art. 134¹. - (7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, **sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari**”.

”Art. 145. - (1) **Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.**

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

a) operațiuni taxabile;”.

”Art. 146. - (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**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”.

”Art. 155. - (19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

[...]

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;”.

Avand in vedere ca incepand cu data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in scopul aplicarii uniforme si respectarii aquis-ului comunitar in domeniul TVA, se retine ca jurisprudenta comunitara recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeaasi hotarare).

La paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei** in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

In sfarsit, principiul **prevalentei substantei** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva fraudei**, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), **a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: intrarile reprezinta achizitii de bunuri si servicii destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv si in folosul operatiunii taxabile respective.

Totodata, din jurisprudenta comunitara in materie reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective pentru justificarea dreptului de deducere, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

De asemenea, având în vedere caracteristicile particulare care diferențiază serviciile de produse, în principal, intangibilitatea serviciilor și imposibilitatea prefigurării lor cât mai fidele și cât mai exacte, precum și varietatea acestora, **deținerea unei facturi nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere** a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura primită **întrucât acest drept nu a fost conceput de legiuitor ca o ficțiune**, contribuabilul trebuind să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea achiziționării acestora și măsura în care sunt aferente realizării operațiunilor sale taxabile.

În acest sens, se reține că proba (dovada) prestării efective a serviciilor, și necesitatea achiziționării acestora, depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motive pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestatorului) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite. Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora** în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că **simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În speță, între compania ABCx SRL (fosta denumire a societății ABC SRL) și RDG SRL a fost încheiat contractul de consultanță în agricultură nr. c1/2014 prin care aceasta din urmă a fost angajată să efectueze și să ofere servicii de consultanță în agricultură, în conformitate cu principiile dominante ale unui management de calitate în agricultură. Pentru serviciile de consultanță în agricultură societatea trebuia să achite consultantului 50 lei/ha pentru orice suprafață de teren pentru care consultantul își oferă serviciile, la care se adaugă rambursarea tuturor costurilor cu privire la transport, cazare sau orice alte costuri care apar din deplasarea consultantului la proiect pentru îndeplinirea serviciilor de consultanță aprobate în prealabil de către companie.

Contractul are un act adițional nr. 1 nedatat, prin care părțile includ în obiectul contractului de consultanță și gestiunea documentelor contabile în cadrul sistemului informatic și arhivarea și gestionarea electronică pe coduri de bare a documentelor societății, consultantul declarând că deține resursele umane și tehnice pentru întreprinderea activităților menționate în actul adițional.

Societatea a prezentat pentru luna iulie 2015 următoarele:

- procesul-verbal din 31.07.2015 care conține următoarele informații:

a) suprafață teren: 1.073 ha;

b) tip culturi: culturi de cereale;

c) tip consultanță prestată: consultanță cu privire la planul de culturi pentru anul agricol în plus, consultanță cu privire la soiurile/hibridii de culturi pretabile ținând cont de zona geografică în care este înființată cultura/proprietățile solului pe care este înființată cultura/condițiile climaterice, consultanță cu privire la tratamentele ce trebuie efectuate cu produse pentru protecția plantelor, consultanță cu privire la felul și perioada efectuării de lucrări de pregătire a solului, consultanță cu privire la necesarul de îngrășăminte chimice sau organice necesare raportat la tipul culturii și proprietățile solului;

- notă de constatare fitosanitară iulie 2015 pentru culturile: grâu, orz, triticale, rapiță, lucernă, porumb consum;

- raport de activitate privind activitatea desfășurată în luna iulie 2015:

a) DB: verificări în teren (solele H10 H11 H12 H14 H15 N1 N13 N2 H16 N14 N17 N18 N19 N4), suprafața 350 hectare, număr ore lucrate 12;

b) BM: verificări în teren (solele N1 N10 N11 N12 N15 N8 N8), suprafața 150 hectare, număr ore lucrate 5;

c) RV: verificări în teren (solele H1 H13 H2 H3 H4 H5 H6 H7 H8 H9 N10 N9), suprafața 366 hectare, număr ore lucrate 15;

d) VR: verificări în teren (solele N13 N14 N7 N5 N6 N16 N3), suprafața 207 hectare, număr ore lucrate 8;

e) total suprafață: 1073 hectare, total ore: 40;

- recomandări pe sole (operații și recomandări).

Pentru fiecare lună este prezentat un set de documente similar, cu mențiunea că procesele-verbale și rapoartele de activitate sunt identice, diferind doar data încheierii lor, iar raportul de activitate pe luna decembrie 2015 cuprinde o descriere globală a activităților (întocmire plan de culturi pentru anul agricol 2015-2016, analize economico-financiare, dosare creditare Banca Trabsilvania, analize producții culturi, verificare stocuri, monitorizare sole).

Din verificările organelor de inspecție fiscală reiese că persoanele menționate în rapoartele de activitate sunt angajații RDG SRL, având calitatea de agent de vânzări (DB), asistent manager (BM), administrator cont (RV) și vânzător (VR) și că asociatul unic al societății ABC SRL este asociat cu 50% și administrator la societatea RDG SRL.

Din analiza documentației existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- obiectul contractului este **foarte general, serviciile de consultanță în agricultură nefiind defel precizate**, iar în procesele-verbale întocmite pentru confirmarea prestării serviciilor tipul consultanței este **redat identic, lună de lună, fără a avea corespondent în notele de constatare fitosanitare și recomandările ce însoțesc rapoartele de activitate**. Spre exemplu, pentru luna iulie 2015, deși în procesul-verbal se confirmă prestarea consultanței cu privire la planul de culturi pentru anul în curs, nici în nota de constatare fitosanitară, nici în recomandări *nu este menționată nicio consultanță vis-a-vis de planul de culturi*;

- toate rapoartele de activitate pentru lunile iulie-noiembrie 2015 **sunt identice**, atât în privința persoanelor care au desfășurat consultanța, cât și privința terenurilor/solelor alocate, suprafețe, număr de ore;

- pentru raportul de activitate din luna decembrie 2015 **nu au fost prezentate documentele corespunzătoare activităților descrise**, respectiv planul de culturi pentru anul agricol 2015-2016 propus de consultant, analizele economico-financiare întocmite de consultant, analizele pentru culturi întocmite de consultant etc., iar numărul total de ore (20) nu corespunde cu numărul de ore însumat pe persoane (40);

- **recomandările/suprafețele pe sole nu corespund cu descrierea culturilor din notele de constatare fitosanitare**. Spre exemplu, pentru luna iulie 2015, sunt trecute recomandări pentru recoltatul rapiței pe solele **H1, H10, H11, H12, H13, H14, H15, H2, H3, H4, H5, H6, H7, H8, H9, N1, N10, N11, N13, N14, N17, N18, N19, N4, N7 și N9**, iar în nota de constatare fitosanitară se arată că rapița este cultivată pe o suprafață de 366 ha amplasată pe solele **N9, N10, H1, H2, H3, H4, H5, H6, H7, H8, H9 și H13**, astfel că **recomandările de recoltare a rapiței pentru solele H10, H11, H12, H14, H15, N1, N11, N13, N14, N17, N18, N19, N4 și N7 apar ca vădit nereale, acestea fiind cultivate cu alte culturi** (sola H10 cu grâu, sola N13 cu triticale etc.). Pentru cultura de lucernă, cultivată pe solele N12, N15 și N3, deși este trecută ca suprafață de 89 hectare în raportul de activitate, nu apare nicio recomandare. Pentru luna august 2015 *sunt trecute recomandări pentru sola N20, deși aceasta nu apare în suprafața de 1073 hectare*. În recomandările lunii septembrie 2015 este comandată *cosirea lucernei pe sola N8, deși lucerna este cultivată doar pe solele N12, N15 și N3*. În recomandările lunii noiembrie 2015 pentru sola N3 apar atât cositul, adunatul și balotatul lucernei, cât și "executarea arăturii după recoltarea porumbului", *sola fiind cultivată cu lucernă, nu cu porumb etc.*;

- există culturi ale căror suprafețe sunt luate în calculul celor 1.073 ha pentru care s-au emis facturile de consultanță, dar care nu apar defel în documentația lunară pentru acordarea consultanței (spre exemplu, în luna august, nu există nicio mențiune cu privire la cultura "porumb" în nota de constatare fitosanitară sau în recomandări);

- **nu există niciun document care să ateste în vreun fel deplasarea salariaților consultantților pe solele respective** de la ferma Q din județul T **pentru a fi verificate/monitorizate** (ordine de deplasare, facturi de cazare, facturi/bilete de transport, foi de parcurs etc.), în condițiile în care *sediul consultantului este în București, iar prin contract societatea s-a obligat să ramburseze toate costurile cu privire la transport, cazare și altele asemănătoare*;

- deși consultantul s-a obligat să efectueze și să ofere servicii de consultanță în agricultură, în conformitate cu principiile dominante ale unui management **de calitate** în agricultură, **personalul înscris în rapoartele de activitate nu apare ca fiind calificat în domeniul consultanței agricole, fiind angajați în calitate de agenți de vânzări, asistent manager, administrator cont și vânzător**.

Din cele ce preced reiese cu claritate că societatea **nu a făcut dovada că a beneficiat în mod efectiv de servicii de consultanță agricolă din partea societății RDG SRL**, în condițiile în care obiectul contractului este generic și nu precizează în ce anume constă consultanța în domeniul agricol, conținutul proceselor-verbale cu descrierea tipului de consultanță este identic lună de lună, nu s-au prezentat documente corespunzătoare în raport cu activitățile descrise a fi prestate, recomandările atașate rapoartelor nu corespund cu descrierea culturilor pe sole,

personalul consultantului nu apare ca fiind calificat în domeniul consultanței agricole, iar între cele două societăți există relații de asociere. Caracterul formal al documentației prezentate reiese și din faptul că, în condițiile în care remunerația/prețul consultanței este stabilit în funcție de suprafață, în rapoartele de activitate sunt preluate identic, lună de lună, aceeași suprafață de 1.073 ha, iar contestatoarea însăși menționează în contestație o suprafață de 949 ha.

Contrar susținerilor societății contestatoare ABC SRL conținutul identic al proceselor-verbale și rapoartelor de activitate și neconcordanțele reieșite din analiza recomandărilor dovedesc caracterul pro-causa al documentației prezentate, acestea fiind **întocmite formal, fără nicio dovadă că salarii menționați în rapoarte s-au deplasat în teren pentru verificarea și monitorizarea culturilor.**

Deși invocă drept dovezi materiale ale prestațiilor rapoartele GPS ale mașinilor cu care s-au efectuat deplasările în teren, societatea nu a prezentat astfel de dovezi și nici nu combate în vreun fel constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la lipsa documentației pentru rambursarea costurilor de cazare și de transport și la lipsa calificării personalului pentru acordarea consultanței agricole în raport cu activitățile pentru care au fost angajați.

De asemenea, prevederile Codului civil în temeiul cărora contractul este considerat legea părților nu prezintă relevanță în cauză întrucât, în stabilirea impozitelor, **autoritățile fiscale nu sunt ținute de conținutul ori forma juridică a tranzacțiilor, ci de conținutul lor economic**, în virtutea principiului prevalenței economicului asupra juridicului prevăzut de art. 11 alin. (1) din Codul fiscal. Or, efectuarea de constatări asupra modului de derulare a unui contract ce stă la baza stabilirii unui impozit intră în sfera exercitării dreptului de apreciere conferit organelor fiscale prin art. 6 din Codul de procedură fiscală și nicidecum efectuarea unei "constatări tehnico-științifice", așa cum greșit a interpretat societatea situația rezultată în urma inspecției.

Referitor la jurisprudența din cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD și pretinsul caracter de contract tip abonament al contractului de consultanță agricolă se rețin următoarele:

Prin hotărârea pronunțată în această cauză instanța europeană a hotărât că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul căroră prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului, iar faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

Pentru a pronunța această hotărâre instanța a reținut la situația de fapt (pct. 16-18) că societatea bulgară în cauză încheiase contracte de tip abonament pentru servicii de consultanță, în cadrul căroră prestatorii se obligaseră, între altele, să se afle la dispoziția beneficiarului pentru consultanță, reuniuni și angajamente în fiecare zi lucrătoare între orele 9-18 și, dacă este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminică și de sărbători legale și să nu încheie contracte similare cu terți care au interese contrare sau sunt în concurență directă cu beneficiarul. Drept

contrapartidă, beneficiarul s-a obligat la plata unei remunerații săptămânale, plătită în fiecare zi de luni a săptămânii care urmează celei pentru care este datorată remunerația (pct. 19 din hotărâre). În urma controlului fiscal s-a stabilit că prestorii dispuneau de un personal suficient de calificat pentru executarea serviciilor convenite (pct. 20) și că părțile nu au intenționat justificarea serviciilor în mod formal, pe bază de documente, comanda și furnizarea serviciilor menționate, sarcinile și problemele curente fiind examinate în cadrul reuniunilor, prin telefon sau e-mail (pct. 21).

Instanța europeană a statuat că, *în cazul unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță* precum cel în discuție în litigiul principal, a cărui existență efectivă revine însă instanței naționale să o verifice, în cadrul căruia clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar (pct. 38 și pct. 40 din hotărâre).

Or, situația de fapt ce face obiectul contestației analizate prin prezenta **nu prezintă elemente similare cu situația de fapt** ce a condus la pronunțarea hotărârii în cauza C-463/14, iar contractul de consultanță în agricultură nr. c1/2014 **nu are caracterul unui contract de tip abonament** în condițiile în care:

- *prestatorul nu s-a obligat să se afle la dispoziția beneficiarului pentru a oferi consultanță ori de câte ori este necesar, întâlnirile fiind stabilite de comun acord între părți;*

- *părțile însele s-au înțeles în fapt să-și formalizeze confirmarea prestării serviciilor printr-o documentație corespunzătoare, altminteri invocată;*

- *remunerația nu este stabilită pe o unitate de timp, adică plătită prin simplul fapt al curgerii timpului, independent de apelarea sau nu la o consultanță efectivă din partea beneficiarului, ci în sumă fixă (50 lei/hectar) pe o unitate de suprafață, astfel că pentru determinarea contraprestației facturabile era în mod obligatoriu determinarea efectivă a suprafeței pentru care se acorda consultanța;*

- *de vreme ce consultanța implica și verificări pe teren a culturilor pentru formularea de recomandări, iar prin contract beneficiarul s-a obligat să ramburseze consultantului toate costurile aferente deplasărilor de la adresa consultantului (București) la adresa beneficiarului (Q – T) lipsa oricărei rambursări demonstrează neprestarea serviciilor;*

- *persoanele menționate în rapoartele de activitate nu au calificarea necesară în domeniul consultanței agricole.*

În privința jurisprudenței europene din cauzele C-90/02, C123-330/87 și C-95/07 și jurisprudenței ICCJ din decizia nr. 1281/20.03.2015 se reține că aceasta se referă la condiții de formă pentru exercitarea dreptului de deducere și nu la **condiții de fond, care trebuie obligatoriu îndeplinite în toate situațiile, în speță ca serviciile să fie efectiv prestate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei**

impozabile care și-a exercitat dreptul de deducere, condiție de fond neîndeplinită în prezenta speță.

În consecință, în raport de cele anterior reținute, contestația societății cu privire la deductibilitatea TVA în sumă de T1 lei urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

3.2. Referitor la TVA în sumă de T2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA fără a avea la bază facturi sau alte documente justificative corespunzătoare, în condițiile în care a dedus TVA pe bază unei note contabile de valorificare a rezultatelor inspecției fiscale anterioare, fără respectarea reglementărilor fiscale și contabile aplicabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea ABC SRL și-a dedus TVA în sumă de T2 lei pe bază de notă contabilă întocmită pentru valorificarea deciziei de impunere nr. F-X iii/2015, fără a avea la bază o factură, contrar prevederilor art. 146 din Codul fiscal.

Prin contestația formulată societatea invocă faptul că nota contabilă de corecție din luna iulie 2015 a fost necesară pentru valorificarea deciziei de impunere nr. F-X iii/2015.

În drept, potrivit art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate 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**, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;"

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, în urma inspecției fiscale aferente perioadei 01.12.2013-28.02.2015, pentru care s-a întocmit RIF-ul nr. F-X fff/2015 și s-a emis decizia de impunere nr. F-X iii/2015 a fost stabilită o diferență de TVA deductibilă în sumă de T2 lei dedusă eronat din facturile dublu înregistrate în evidența contabilă (o dată în lunile aprilie, iulie și august 2014 și încă o dată în luna septembrie 2014).

În luna iulie 2015 societatea a înregistrat în contabilitate nota contabilă nr. 115/17.07.2015 cu explicația "rezultat rambursare TVA" și formula contabilă 4428.02 = 4482.03 cu T2,00 lei, respectiv 4426 = 4428.02 cu T2,00 lei.

Prin contestația formulată ABC SRL susține, fără a invoca vreun temei de drept, că taxa dedusă eronat în sumă de T2 lei a și fost corectată de două ori, o dată prin corecția erorii de soft – realizată automat în luna mai 2015 și a doua oară prin RIF, acesta fiind motivul noii note de corecție 115 din luna iulie 2015 și anexează în

susținere (anexa nr. 9) o "analiză deductibilitate facturi" care conține următoarele informații (pe facturi/sume): notă contabilă – data, notă contabilă – număr, partener – denumire, partener – cod, document sursă – data, document sursă – număr, document sursă – tip, cont corespondent, rulaj/debit, rulaj credit și explicație.

Din anexa prezentată de societate reiese că toate facturile/tranzacțiile privesc partenerul RDG SRL. Spre exemplu, în cazul facturii nr...../30.04.2013 cu TVA de J lei societatea a înscris la explicații "TVA deductibil factură", iar la cont corespondent/rulaj următoarele:

- 30.04.2013: cont 401.01 rulaj – J
- 30.04.2013: cont 401.01 rulaj J
- 31.08.2013: cont 4428.02 rulaj J
- 30.04.2014: cont 4428.02 rulaj J
- 30.05.2015: cont 4428.02 rulaj – J
- total TVA: J.

De asemenea, este anexat și decontul de TVA aferent lunii mai 2015 din care rezultă un total TVA dedusă de – H lei și TVA de plată la sfârșitul perioadei de raportare de K lei.

Din succesiunea tranzacțiilor, așa cum este ea prezentată de societatea contestatoare reiese că și prin efectuarea automată a corecției din luna mai 2015 invocată, societatea și-a asigurat deducerea TVA din factură, prin corespondență cu diverse conturi (trei ori deducere cu plus, două ori deducere cu minus), iar prin nota contabilă din luna iulie 2015 societatea nu a făcut altceva decât să corecteze o altă eroare, cea din luna septembrie 2014, când societatea și-a dedus încă o dată TVA și care este omisă a fi prezentată în situația "analiză deductibilitate facturi" prezentată în susținere. În fapt, dacă societatea ar fi inclus în "analiză" și deducerea din luna septembrie 2014 ar fi reieșit că aceeași taxă a fost dedusă de 4 ori (în 30.04.2013, 31.08.2013, 30.04.2014 și septembrie 2014) și a fost corectată/stornată doar de 2 ori (în 30.04.2013 și 30.05.2015).

Ca atare, **contrar susținerilor contestatoarei, nu poate fi vorba de o deducere eronată "de 2 ori" și de o corecție "de 2 ori"**, având ca efect anularea în integralitate a deductibilității, în condițiile în care din anexa întocmită de contestatoarea însăși reiese că a fost vorba de deduceri și stornări/corecții repetate, care s-au produs inclusiv în perioade anterioare perioadei verificate.

Este evident faptul că, atunci când susține că deducerea eronată (recunoscută, de altfel) a fost corectată de două ori (o dată prin corecția erorii de soft – realizată automat în luna mai 2015 și a doua oară prin RIF), **contestatoarea omite cu desăvârșire că este vorba de erori săvârșite prin înregistrări contabile și care nu pot fi corectate decât tot prin înregistrări contabile, constatările din RIF și decizia de impunere neavând influență decât în evidența fiscală în lipsa valorificării lor în contabilitate prin înregistrări contabile corespunzătoare.**

Or, prin **rededucerea TVA-ului prin nota contabilă nr. 115/17.07.2015** (formula contabilă 4426 = 4428.02 cu T2,00 lei) **societatea nici măcar nu a valorificat rezultatele inspecției fiscale** concretizate în decizia de impunere nr. F-X iii/2015, **ci le-a anulat printr-un artificiu contabil** (sumele din rulajele contului 4426 fiind reflectate apoi, la închiderea lunară a conturilor, în soldul contului 4424 – TVA de

recuperat și în cuantumul TVA de rambursat din decontul lunii iulie 2015 în sumă de U lei), **contrar principiului unicității inspecției fiscale** prevăzut de art. 105 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data realizării inspecției fiscale respective.

Totodată, se reține că luna mai 2015 a făcut obiectul unei alte inspecții fiscale concretizate în RIF-ul nr. F-X ttt/2015 și decizia de impunere nr. F-X rrr/2015, astfel că, în măsura în care corectarea implicită a erorii din luna mai 2015 ar fi fost eronată, societatea avea posibilitatea să solicite organelor de inspecție fiscală care au efectuat inspecția respectivă determinarea corectă a bazei de impunere și a TVA aferentă în temeiul art. 94 alin. (3) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2015.

De asemenea, se mai reține că prin *înregistrări, stornări, omisiuni, repuneri și corecții repetate în contabilitate într-un interval de timp de 2 ani (2013-2015)* a unor tranzacții pentru care documentele justificative (facturile) sunt aferente unor perioade care nu au făcut obiectul inspecției fiscale (din anexa 9 a contestației reiese că este vorba de facturi de achiziții din perioada mai 2013 – august 2013) societatea a încălcat prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată referitoare la înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economic-financiare pe bază de documente justificative și a lipsit situațiile financiare și evidențele contabile în baza cărora s-au întocmit aceste situații de o caracteristică calitativă fundamentală a acestora – **reprezentarea exactă a fenomenelor economice**, așa cum se prevede prin reglementările contabile emise în temeiul Legii contabilității nr. 82/1991 (pct. 29-46 din reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014).

În conformitate cu Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare pe perioada verificată:

"14. În vederea înregistrării în jurnale, fișe și în celelalte documente contabile a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, potrivit formelor de înregistrare în contabilitate utilizate de unități, se poate face contarea documentelor justificative, indicându-se simbolurile conturilor sintetice și analitice, debitoare și creditoare, în conformitate cu planul de conturi general aplicabil. [...]

Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.

Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau utilizându-se sistemele informatice de prelucrare automată a datelor".

"59. Sistemele informatice de prelucrare automată a datelor în domeniul financiar-contabil trebuie să răspundă la următoarele criterii considerate minimale:

a) **să asigure concordanța strictă a rezultatului prelucrărilor informatice cu prevederile actelor normative care le reglementează;**

c) **fiecare dată înregistrată în contabilitate trebuie să se regăsească în conținutul unui document, la care să poată avea acces atât beneficiarii, cât și organele de control;**

d) să asigure listele operațiunilor efectuate în contabilitate pe bază de documente justificative, care să fie numerotate în ordine cronologică, interzicându-se inserări, intercalări, precum și orice eliminări sau adăugări ulterioare;

n) să permită, în orice moment, reconstituirea conținutului conturilor, listelor și informațiilor supuse verificării; toate soldurile conturilor trebuie să fie rezultatul unei liste de înregistrări și al unui sold anterior al aceluși cont; **fiecare înregistrare trebuie să aibă la bază elemente de identificare a datelor supuse prelucrării**”.

În raport de documentele existente în dosarul cauzei se reține că societatea contestatoare a efectuat corecții repetate în evidențele contabile, inclusiv fără a avea la bază documente justificative (în contestația se afirmă că este vorba de ”o eroare tehnică provenită din programul de contabilitate”), nu a făcut dovada înregistrării cronologice și sistematice a operațiunilor și nu a prezentat conținutul fiecărui cont analitic utilizat în înregistrarea operațiunilor pe parcursul întregii perioade, din momentul primei înregistrări din anul 2013 și până la finele perioadei verificate **pentru a demonstra corectitudinea celor susținute, în condițiile în care nu combate constatarea faptică a organelor de inspecție fiscală** – deducerea sumei pe bază de notă contabilă și nu pe bază de document fiscal justificativ, iar în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 276. - (1) *În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării*”.

În consecință, susținerile societății din contestația formulată nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă și nu sunt de natură să înlăture constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la lipsa documentelor justificative prevăzute de legislația fiscală pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de T2 lei, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă și pentru acest capăt de cerere.

3.3. Referitor la TVA în sumă de T3 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea era obligată să emită facturi și să colecteze TVA pentru toate sumele încasate de la partenerul afiliat, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au clarificat dacă o parte din aceste sume au fost restituite partenerului și nu au verificat destinația fiecărei sume încasate în raport de modalitatea concretă în care a fost înregistrată în evidențele contabile ale societății.

În fapt, în urma inspecției fiscale a fost colectată suplimentar TVA în sumă de T3 lei aferentă sumelor încasate prin transfer bancar și pentru care nu s-au întocmit facturi de avans.

Astfel, în perioada iulie-decembrie 2015 societatea ABC SRL prezintă în relația cu societatea afiliată RDG SRL în calitate de client următoarele:

- sold de încasat la 30.06.2015: A1 lei;
- valoare facturi emise în perioadă: A2 lei;

- valoare facturi încasate prin transfer bancar: A3 lei;
- sumă încasată în plus fără a se întocmi facturi de avans: A4 lei;
- sold cont la 31.12.2015 conform fișei contului 4111 – partener RDG SRL: 0 lei.

Organele de control au concluzionat că societatea nu a emis facturi pentru toate sumele încasate, motiv pentru au procedat la colectarea suplimentară a TVA în sumă de T3 lei conform art. 11 alin. (1), art. 134² alin. (2) lit. b), art. 155 alin. (1) și alin. (15) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată ABC SRL susține, în esență, că organele de inspecție fiscală au omis, în mod tendențios, să menționeze și să ia în calcul faptul că avansurile încasate de la client au fost restituite în aceeași perioadă de raportare și invocă datele prezentate în anexa nr. 11 la contestație.

În drept, potrivit art. 134, art. 134² și art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

"Art. 134. - (2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată".

„Art. 134². - (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;

b) **la data la care se încasează avansul**, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora; [...]”.

"Art. 155. - (5) Persoana impozabilă **trebuie să emită o factură** către fiecare beneficiar, în următoarele situații:

a) pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate;

b) pentru fiecare vânzare la distanță pe care a efectuat-o, în condițiile art. 132 alin.

(2) și (3);

c) pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate în condițiile art. 143 alin. (2) lit. a) - c);

d) **pentru orice avans încasat în legătură cu una dintre operațiunile menționate la lit. a) și b).**

(15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă **trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă**".

În speță, organele de inspecție fiscală au reținut că societatea ABC SRL a încasat de la RDG SRL sume mai mari decât soldul neîncasat și valoarea facturilor emise în perioada verificată în cuantum de A4 lei, ceea ce reprezintă încasări în

avans, fără emiterea facturilor corespunzătoare, în timp ce societatea susține că aceste avansuri au fost restituite în aceeași perioadă de raportare.

În anexa nr. 11 la contestație societatea descrie situația sumelor încasate/plătite în 17.08.2015 – S1 lei, 06.10.2015 – S2 lei, 28.10.2015 – S3 lei și 29.10.2015 – S4 lei și extrase din fișele de cont ale conturilor 401 – Furnizori, 419.01 – Clienți încasați fără VFV – creditori, 419.03 – Clienți-creditori – avansuri facturate și 4111 – Clienți pentru partenerul RDG SRL.

La solicitarea organului de soluționare, cu adresa înregistrată sub nr.2016 organele de inspecție fiscală au prezentat explicații cu privire la aceste sume și documentație aferentă.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

a) compararea informațiilor din fișa contului de clienți și anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală:

- soldul inițial de A1 lei corespunde în ambele documente;
- valoarea facturilor emise: G1 în fișa contului și A2 lei în anexa nr. 4, diferența de L7 lei fiind constatată la factura nr. FX/23.07.2015 (G2 lei în fișă față de G3 lei în anexă);
- valoarea încasărilor: G4 lei în fișa contului și A3 lei, cu următoarele diferențe în lunile august, octombrie și noiembrie 2015:

	Fișă cont	Anexă inspecție
August 2015	G5 – 31.08	G6,00 – 04.08 G7,00 – 04.08 G8 – 12.08 G9 – 17.08 G10,00 – 26.08
Octombrie 2015	L8,00 – 01.10 L9 – 31.10 L2,00 – 31.10	S2,00 – 06.10 L1,00 – 06.10 L2,00 – 07.10 L3,00 – 14.10 L4,00 – 16.10 L5,00 – 26.10 S3,00 – 28.10 L6,00 – 28.10 L7,00 – 28.10
Noiembrie 2015	N1,00 – 30.11 N2,81 – 30.11	N3,00 – 11.11 N4,00 – 19.11 N5,00 – 27.11

b) explicațiile societății cu privire la tranzacțiile cu partenerul RDG SRL:

- pentru suma de S1 lei: în data de 17.08.2015 a plătit suma de S1 lei – notă contabilă 409 = 5121, din care în aceeași zi i s-a restituit suma de R1 lei – notă contabilă 5121 = 409, iar cu diferența de R2 lei s-au închis facturi furnizor – notă contabilă 401 = 409;

- pentru suma de S2 lei: suma încasată în 06.10.2015 (notă contabilă 5121.0333 = 419.01) a reprezentat contravaloarea facturii..... – 30.09.2015 de N6 lei și plată retur în 29.10.2015 – R3 lei;

- pentru suma de S3 lei: suma încasată în 28.10.2015 (notă contabilă 5121.0333 = 419.01) a reprezentat contravaloarea facturii – 31.10.2015 de N2,81 lei și plată retur în 29.10.2015 – R4 lei;

- pentru suma S4 lei: în data de 29.10.2015 a achitat către partener suma de S4 lei compusă din: 2R5 lei plată facturi, R4 lei retur parțial din încasarea de S3 lei și R3 lei retur parțial din încasarea de S2 lei;

c) explicațiile organelor de inspecție fiscală la solicitarea organului de soluționare:

- conform explicațiilor din extrasul de cont bancar suma de R1 lei reprezintă contravaloarea facturilor ..., .., și în valoare cumulată de N7 lei, dar a fost înregistrată de societate prin nota contabilă 5122.0333 = 4091.01 cu R1 lei, contrar reglementărilor contabile privind funcțiunea contului 409 "Furnizori-debitori";

- pentru facturile respective s-a încasat în data de 12.08.2015 și suma de G8 lei, înregistrată în contabilitate ca încasare de avans, deși reprezintă contravaloarea parțială a facturilor emise, prin notele contabile 5121.0333 = 419.01 cu G8 lei și 4092.01 = 5121.0333 cu G8 lei;

- în data de 17.08.2015 societatea a plătit suma de S1 lei cu explicația "cv facturi", contabilizată cu nota 4092.01 = 5121.0333 cu S1 lei, deși societatea nu are înregistrate facturări de avansuri plătite, ci doar facturi de cumpărări de bunuri de la partener;

- în data de 06.10.2015 societatea a încasat sumele de S2 lei și L1 lei reprezentând "cv facturi" cu nota contabilă 5121.0333 = 419.01 cu 1.3L1 lei, iar în data de 28.10.2015 sumele de S3 lei și L6 lei reprezentând "cv facturi" contabilizate cu nota contabilă 5121.0333 = 419.01 cu 5L2 lei;

- în luna octombrie societatea a mai încasat sume reprezentând "cv facturi" contabilizate prin articolul contabil 5121.0333 = 419.01 (în 07.10.2015 – L2 lei, 14.10.2015 – L3 lei, 16.10.2015 – L4 lei și 26.10.2015 – L5 lei);

- în data de 29.10.2015 societatea a plătit suma de S4 lei, înregistrată în evidența contabilă 4091.01 = 5121.0333 cu 2R5 lei și 419.01 = 5121.0333 cu N8 lei.

d) analiza documentației în raport cu explicațiile anterior prezentate:

- societatea a înregistrat în evidența contabilă sumele încasate/plătite, fără să țină cont în toate cazurile de explicațiile proprii ori ale partenerului din conținutul documentelor justificative (spre exemplu, suma de R1 lei, deși a fost achitată de partener ca reprezentând contravaloarea facturilor emise către acesta, nu a fost contabilizată în creditul contului 4111 "Clienți", ci în cel al contului 409 "Furnizori-debitori");

- suma de S1 a fost achitată de societate cu explicația "cv facturi" și a fost contabilizată prin articolul contabil 4092.01 = 5121.0333, fără să existe facturi de avans emise de partener;

- din fișa contului 409 "Furnizori-debitori" pusă la dispoziție de organele de inspecție fiscală reies următoarele înregistrări contabile: 5121.0333 = 4091.01 cu R1, 4092.01 = 5121.0333 cu S1 lei, 4091.01 = 4092.01 cu R1 lei și 4091.01 = 4092.01 cu R1 lei, ultimele două cu explicația "reglări";

- suma de G8 lei a fost contabilizată în creditul contului 419.01 "Clienți încasați fără VFV – creditori", dar contul nu prezintă sold în lună, fiind închis cu suma de G5 ce se regăsește în creditul contului 4111 "Clienți";
- sumele încasate de societate în luna octombrie și contabilizate în creditul contului 419.01 au fost parțial închise prin contul de clienți (sumele de L2 lei și L9 lei) și parțial restituite partenerului (suma de N8 lei), la sfârșitul lunii rămânând un sold creditor al contului 419 de N2,81 lei;
- la data de 31.12.2015 soldurile conturilor conform fișelor parțiale prezentate pentru partenerul RDG SRL sunt următoarele: 401 "Furnizori" = N9 lei, 4111 "Clienți" = 0 lei, 409 "Furnizori-debitori" = 0 lei, 419.01 "Clienți încasați fără VFV – creditori" = 0 lei și 419.03 "Clienți-creditori – avansuri facturate" = R6 lei.

Din cele anterior prezentate rezultă că organele de inspecție **nu au procedat la o analiză completă a sumelor încasate de ABC SRL în perioada verificată și nu au verificat modul de înregistrate în evidența contabilă a operațiunilor de încasări, plăți, facturi emise, facturi primite în relația cu partenerul afiliat RDG SRL, în condițiile în care reiese cu evidență faptul că societatea nu a respectat reglementările contabile și a înregistrat operațiuni prin articole/note contabile contrar conținutului documentelor justificative și a efectuat numeroase operațiuni de reglări între conturi sintetice și/sau analitice**, înregistrând sumele încasate fie ca încasări clienți facturi emise, încasări avansuri nefacturate ori restituiri avansuri plătite, care mai apoi au fost utilizate pentru reglarea ori închiderea altor conturi sintetice și/sau analitice.

În conformitate cu prevederile art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

"Art. 113. - (1) **Inspeția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente**, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

[...]

b) **verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;**

c) **analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;**

d) **verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă; [...]"**.

De asemenea, potrivit art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”Art. 7. - (2) Organul fiscal are obligația să **examineze starea de fapt în mod obiectiv** și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. **În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.**

(4) Organul fiscal **decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege**”.

Conform normelor legale sus-citate organul fiscal trebuie să depună toate diligențele necesare și posibile pentru **determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului** și în acest scop este obligat să-și **exercite rolul său activ**, fiind îndreptățit să decidă asupra felului și volumului examinaărilor și să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În speță, organele de inspecție fiscală s-au rezumat să constate că ABC SRL a încasat diverse sume de la partenerul său, pe care nu le-a contabilizat în totalitate ca reprezentând încasarea contravalorii facturilor emise, concluzionând că este vorba de sume încasate în avans fără emiterea facturilor corespunzătoare, **fără să procedeze la extinderea examinărilor asupra tuturor conturilor contabile** și să verifice, în concret, cum anume a fost contabilizată fiecare sumă încasată în parte, ce operațiuni erau reflectate în conturile în care au fost contabilizate încasările, ce operațiuni de reglare și de închidere sunt reflectate în contabilitatea societății, dacă există concordanță între sumele înregistrate în conturile analitice și cele reieșite din conturile sintetice și balanțele de verificare analitice și sintetice, deși **verificarea exhaustivă a modului de contabilizare a tranzacțiilor societății cu partenerul său în cadrul perioadei supuse inspecției fiscale** era necesară pentru stabilirea corectă a consecințelor fiscale ce decurg din aceste tranzacții.

Deși prin adresa nr.2016 organul de soluționare a contestațiilor a solicitat organelor de inspecție fiscală explicații amănunțite cu privire la susținerile societății, inclusiv, dacă se consideră necesar, efectuarea unei cercetări la fața locului, prin adresa de răspuns înregistrată sub nr.2016 organele de inspecție fiscală n-au înțeles să clarifice aspectele sesizate și s-au rezumat să redea, parțial, modalitatea eronată în care societatea a înțeles să procedeze la contabilizarea unor tranzacții. Or, chiar și în situația în care societatea a înregistrat eronat în contabilitate tranzacțiile derulate (încasări, plăți, facturi emise, facturi primite etc.), organele de inspecție fiscală erau obligate să clarifice situația faptică a acestor tranzacții și să stabilească consecințele fiscale în raport de această situație. Spre exemplu, în cazul plății de S4 lei nu se clarifică dacă facturile enumerate în explicația plății sunt facturi emise sau primite de societate, iar în cazul sumelor încasate cu explicația ”cval facturi” și contabilizate în creditul contului 419.01 nu se clarifică dacă este vorba de încasarea unor avansuri deja facturate, în condițiile în care din documentele prezentate reiese că societatea a emis și facturi de avans. De asemenea, n-a fost explicată neconcordanța

între sumele reținute în anexa nr. 4 ca reprezentând facturi emise și sumele înregistrate de societate în debitul contului 4111 "Clienți" (diferența la factura nr./23.07.2015) și nici consecințele fiscale ale sumelor recunoscute ca fiind plătite de societate către partenerul său, respectiv dacă plățile reprezintă plata unor facturi primite ori restituirea unor sume anterior încasate fără factură.

Pe de altă parte, nici susținerile societății contestatoare în sensul că avansurile încasate au fost restituite în aceeași perioadă fiscală de declarare și de raportare (luna calendaristică) nu pot fi reținute în soluționarea cauzei, în condițiile în care din documentația disponibilă reiese că societatea a înregistrat, în parte, sumele încasate contrar conținutului documentelor justificative și a efectuat numeroase operațiuni de reglări și închideri de conturi analitice și sintetice care contrazic aceste susțineri. Spre exemplu, suma încasată de R1 lei și contabilizată ca restituire avans prin articolul contabil 5121.0333 = 4091.01 a fost ulterior reînregistrată prin mai multe înregistrări între analiticile contului 409 cu explicația "reglări", la 31.10.2015 contul 419.01 prezenta un sold creditor de N2,81 lei, iar din fișa contului 401 reiese că facturile primite de la partener au fost considerate achitate și prin închidere avansuri înregistrate în contul 409, dar și prin procese-verbale de compensare ori "notă de reglare facturi".

Astfel, în raport de cele expuse anterior și de faptul că din dosarul cauzei lipsesc balanța de verificare sintetică și balanțele de verificare analitice, fișele de cont analitice pentru toate conturile implicate și registrul-jurnal, iar documentația existentă prezintă doar parțial situația modului de evidențiere în contabilitate a tranzacțiilor dintre societatea contestatoare ABC SRL și partenera RDG SRL se reține că situația de fapt nu poate fi clarificată în sensul că societatea a încasat avansuri fără emiterea facturilor corespunzătoare ori le-a restituit în cursul aceleiași perioade fiscale, motiv pentru care organul de soluționare a contestației va proceda la aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedură fiscală conform cărora:

*"Art. 279. - (3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care **din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.***

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

În conformitate cu prevederile pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015:

”11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.”

”11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Prin urmare, decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X yyy/2016 urmează a fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de T3 lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale aplicabile speței și cu reținerile din prezenta decizie, *prin verificarea și analizarea exhaustivă a modului de înregistrare în contabilitate a tranzacțiilor societății în raport cu partenerul său în perioada iulie 2015 – decembrie 2015 (facturi emise, facturi primite, încasări, plăți, compensări, reglări, închideri etc.) plecând de la situația existentă la 30.06.2015 și stabilirea obligațiilor fiscale numai pentru sumele ce pot fi calificate drept avansuri nefacturate în urma analizei efectuate.*

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 134 alin. (2), art. 134¹ alin. (7), art. 134² alin. (2) lit. b), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (5) lit. d), alin. (15) și alin. (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 14 și pct. 59 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin O.M.E.F. nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile, art. 7 alin. (2), alin. (3) și alin. (4), art. 113 alin. (1) și alin. (2) lit. b), c) și d), art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul presedintelui A.NA.F. nr. 3.741/2015

DECIDE:

1. Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X yyy/2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice T pentru TVA în sumă de 287.127 lei.

2. Desființează decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-X yyy/2016, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor

Publice T pentru TVA în sumă de T3 lei , urmând ca organele de inspecție fiscală competente, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceluiași operațiuni pentru același tip de obligație fiscală ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.