



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Brașov

Serviciul Soluționare Contestatii



Direcția Generală Regională
 a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7

Brasov

Tel: 0268.308.485

Fax: 0268.547.730

e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

Deciziei nr.724/2014

privind soluționarea contestației depuse de
S.C. ... S.R.L. din com.... , sat ... , nr.... , jud.Mures,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /15.04.2014

Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mures – Inspectia Fiscala prin adresa nr.... /09.04.2014, inregistrata sub nr.... /15.04.2014, asupra contestației formulate de *S.C. ... S.R.L. din com.... , sat ... , nr.... , jud.Mures*, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MS ... /21.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice, emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MS ... /21.02.2014, comunicate petentei la data de 05.03.2014, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația inregistrata la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mures sub nr.... /02.04.2014, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestată este de **... lei** reprezentând taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov, prin organele specializate, este legal investita sa solucioneze cauza.

A) In contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș sub nr.... /02.04.2014, respectiv la Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov sub nr.... /15.04.2014, petenta nu este de acord cu TVA respinsa la rambursare in suma de ... lei prin Decizia de impunere nr.F-MS ... /21.02.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, invocând următoarele:

Referitor la TVA in suma de ... lei aferenta bunului “masa porumb” livrat de societate in Olanda, societatea mentioneaza: “conform art.148 alin.(2)

lit.a):

a) se justifica factura – care exista (conform RIF – document predat organului de control)

b) documentul care atesta ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru – exista CMR pentru transport international, intocmit conform prevederilor legale (conform RIF – document predat organului de control)

c) orice alt document – declaratia intracomunitara depus de partea olandeza”.

Societatea sustine ca “masa porumb” este de fapt un subansamblu a unui utilaj agricol – avand dimensiunea 2 m * 3m, prin urmare constatarea din raportul de inspectie fiscala potrivit careia acesta nu s-a putut transporta cu remorca, din Romania in Olanda, nu este conforma realitatii, intrucat pentru transport se poate micsora.

Potrivit precizarilor petentei, faptul ca CMR-ul nu este stampilat la destinatie, este rezultatul faptului ca in Olanda (ca de altfel nici in Romania) nu mai este obligatoriu stampila pe un document, astfel ca exista “toate cerintele legale indeplinite in materie de livrare intracomunitara”.

Referitor la TVA deductibila in suma de ... lei din factura de prestari servicii aferenta anului 2013 in valoare totala de ... lei, societatea sustine ca potrivit prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, persoana impozabila trebuia sa indeplineasca urmatoarele conditii pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei:

- pentru taxa datorata sau achitata aferent bunurilor sau serviciilor care au fost sau care urmeaza sa fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura in conformitate cu prevederile art.155 – factura care exista (conform RIF – document predat organului de control), si care este completa conform OMFP nr.3512/2008;

- factura furnizeaza toate informatiile potrivit dispozitiilor legii, in conformitate cu Decizia V din 15.01.2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie;

- exista contract de prestari servicii (conform RIF – document predat organului de control);

- utilajul agricol – TRACTOR – de mare capacitate cu care au fost executate lucrarile este achizitionat in leasing financiar de catre firma prestatoare din Olanda;

Contestatară arata ca organul de control a fost invitat la fata locului de catre reprezentantul legal al societatii ... , pentru a constata la fata locului cele inscrise in documentele justificative si cele enuntate de reprezentantul legal, pentru a se constata lucrarile de nivelare / scarificare / frezare a terenului, care erau in derulare la data de 19 februarie, dar s-a refuzat.

In contestatie societatea reda lucrarile care au fost efectuate si perimetrul suprafetei de teren agricol unde au fost executate lucrarile si, invocand documentele predate care respecta legislatia in vigoare, solicita anulara Deciziei de impunere nr.F-MS ... /21.02.2014.

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspectia fiscală efectuată

de organele de control din cadrul Administratiei Judetene a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **S.C. ... S.R.L. din com.... , sat ... , nr.... , jud.Mures** – avand ca obiectiv solutionarea Decontului de TVA cu optiune de rambursare aferent lunii decembrie 2013, inregistrat la AFP Tg.Mures sub nr. INTERNT-... -2014 din data de 24.01.2014, prin care a fost solicitata la rambursare TVA in suma de ... lei aferenta perioadei iunie – decembrie 2013 -, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.F-MS ... /21.02.2014 si Decizia de impunere nr.F-MS ... /21.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, in care au fost redate urmatoarele constatari:

a) In luna iulie 2013, SC ... SRL a emis factura nr.... /25.07.2013 catre firma ... din Olanda (cod de inregistrare in scopuri de TVA NL ...) in valoare de ... lei (... euro), reprezentand, potrivit specificatiilor inscrise in aceasta, utilajul “masa porumb”. Operatiunea in cauza a fost considerata de catre unitatea verificata ca fiind operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata, fiind inscrisa in "Declaratia recapitulativa privind livrarile / achizitiile / serviciile intracomunitare (cod 390) intocmita pentru luna iulie 2013.

Intrucat societatea nu a fost in masura a prezenta la control documentul care sa ateste ca bunurile au fost transportate din Romania in alt stat membru, in conformitate cu prevederile art.10 alin.(1) din Ordinul ministrului Finantelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor 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. 144¹](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aceasta fiind o conditie imperativa pentru justificarea scutirii de taxa pe valoarea adaugata, organele de control au procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei (... lei x 24%) aferenta bunului in cauza, in baza prevederilor art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

b) In luna iulie 2013 SC ... SRL din ... a inregistrat in evidenta financiar contabila achizitia intracomunitara de servicii in baza facturii nr.... /24.07.2013 emisa de firma ... din Olanda, in valoare de ... lei (echivalent a ... euro) reprezentand, potrivit specificatiilor inscrise in aceasta, “servicii perioada 2013”, astfel:

Cont 4171 "Cheltuieli inregistrate in avans" = cont 401 “Furnizori” ... lei

Cont 4426 “TVA deductibila” = cont 4427 “TVA colectata” ... lei.

Din continutul documentelor prezentate de societatea verificata la control - Contractul de prestari servicii fara numar din data data de 03.01.2013 si documentul “Lucrari executate la Contract de prestari servicii incheiat intre ... Olanda si SC ... SRL” - organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea nu face dovada efectuării prestarilor de servicii stipulate in contract: “servicii in agricultura – pregatire teren – arat – semanat – recoltat”.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca prin natura lor, serviciile in cauza nu se pot presta efectiv dintr-o alta tara (Olanda) data fiind locatia terenului agricol la care se presteaza serviciul, in cazul de fata in judetul Mures – zona arondata com. ... si satului ... , precum si lipsa dovezilor privind dotarile cu utilaje

de lucru necesare, personal care sa le puna in functiune, etc., in baza de date a MFP "FISCNET" societatea prestatoare nedetinand vreun punct de lucru declarat pe teritoriul Romaniei.

Totodata la control s-a constatat ca societatea a aplicat prevederile art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv a in scris in decontul de taxa pe valoarea adaugata atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de servicii intracomunitare din luna iulie 2013 de la firma ... din Olanda.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca societatea nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata prevazute la art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si au stabilit ca taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei a fost dedusa nejustificat.

Având în vedere constatările anterioare redade în Raportul de inspectie fiscala nr.... /21.02.2014, prin Decizia de impunere nr.... /21.02.2014 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice organele de control au stabilit ca fata de taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare in suma de ... lei, taxa respinsa la rambursare este in suma de ... lei (... lei + ... lei), iar taxa aprobata la rambursare este in suma de ... lei.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere sustinerile societății contestatoare și constatările organelor de inspectie fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

I. Referitor la suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov, prin Serviciul Solutionare Contestatii, este investita sa se pronunte daca SC ... SRL poate beneficia de scutirea taxei pe valoarea adaugata prevazuta pentru livrari intracomunitare, in conditiile in care societatea nu face dovada ca bunurile care au facut obiectul facturii emise catre firma din Olanda au parasit teritoriul Romaniei, iar documentul de transport international (CMR) intocmit nu cuprinde date referitoare la adresa transportatorului, tara, capacitatea autovehiculului, nr. de inmatriculare, stampila transportatorului si a destinatarului, receptia si data receptiei bunurilor in cauza.

În fapt, in luna iulie 2013, SC ... SRL a emis factura nr.... /25.07.2013 catre firma ... din Olanda (cod de inregistrare in scopuri de TVA NL ...) in valoare de ... lei (... euro), reprezentand, potrivit specificatiilor inscrise in aceasta, utilajul "masa porumb", cu aplicarea regimului de scutire de TVA cu drept de deducere prevăzut la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In urma verificarii efectuate, in Raportul de inspectie fiscala nr.... /21.02.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.... /21.02.2014, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru livrarea intracomunitara facturata de societatea verificata nu au fost prezentate documente care sa ateste ca bunurile au fost expediate sau transportate din Romania in alt stat membru, potrivit prevederilor art.10 alin.(1) din Ordinul ministrului Finantelor publice nr.2222/2006 privind

aprobarea Instrucțiunilor 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. 144¹](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei (... lei x 24%) aferenta bunului în cauză, în baza prevederilor art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că “masa porumb” este de fapt un subansamblu a unui utilaj agricol care pentru transport se poate micșora, prin urmare constatarea din raportul de inspecție fiscală potrivit căreia acesta nu s-a putut transporta cu remorca, din România în Olanda, nu este conformă realității. Potrivit precizărilor petentei, faptul că CMR-ul nu este stampilat la destinație, este rezultatul faptului că în Olanda (ca de altfel nici în România) nu mai este obligatorie stampilarea documentului, astfel că există “toate cerințele legale îndeplinite în materie de livrare intracomunitară”.

În drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.... alin.(9), respectiv prevederile art.143 alin.(2) lit.a) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

ART. 128

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora. (...)

ART. 143

(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”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană este scutită de taxă pe valoarea adăugată dacă, această persoană îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și că, acolo unde este cazul, prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru această operațiune.

Potrivit art.10 alin.(1) din Anexa 1 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor 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. 144¹](#) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2013:

”(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”.

Conform acestor prevederi legale se reține că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare de bunuri se justifică cu factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute de legea fiscală și în care să fie înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, cu alte documente, respectiv contract/comandă de vânzare/cumpărare, documente de asigurare.

Prin urmare, livrarea intracomunitara de bunuri este o operatiune scutita de taxa pe valoarea adaugata daca se prezinta documente care probeaza ca bunurile livrate au fost expediate sau transportate din Romania in alt stat membru de catre furnizor, cumparator ori de catre alta persoana in contul acestora, aceasta reprezentand o conditie esentiala pentru a califica o livrare de bunuri sau servicii drept livrare intracomunitara. Se retine ca simpla intentie sau obligatie contractuala a uneia din parti de a duce bunurile in alt stat membru nu este suficienta pentru justificarea scutirii de taxa.

De asemenea, în speță se reține faptul că *prin decizia pronunțată în cazul C-409/04, CEJ a stabilit că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că acest bun a fost expediat sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.*

Avand in vedere cele prezentate mai sus, se retine ca argumentele petentei din contestatia formulata nu sunt de natura sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala referitoare la faptul ca bunul inscris in factura emisa de contestatara catre firma din Olanda nu a parasit teritoriul Romaniei, in sustinerea contestatiei societatea neprezentand documente prin care sa faca dovada ca bunul in cauza a fost transportat in alt stat membru, in speta Olanda, si ca in urma acestui transport bunurile au parasit fizic teritoriul Romaniei.

Dupa cum s-a prezentat la situatia de fapt, organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea contestatara nu poate beneficia de scutirea de TVA prevazuta la art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile

si completariile ulterioare, intrucat urmare analizarii documentelor si informatiilor prezentate de catre SC ... SRL, s-a constatat ca in scrisoarea de transport (CMR) prezentata nu sunt inscrise toate datele/informatiile obligatorii, respectiv nu s-a facut dovada ca in perioada in care a avut loc livrarea societatea a achizitionat combustibil si a achitat taxa de drum, rovinieta pentru autoturismul firmei (autovehiculul BMV nr. circulatie ...) de care a fost atasata remorca cu care societatea sustine ca a fost transportat bunul pe traseul Romania – Olanda, organele de control retinand ca transportul bunului nu se putea realiza cu o remorca atasata unui autoturism de teren datorita caracteristicilor tehnice (masa si gabarit) ale bunului.

In ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, care la art.5 precizează:

„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimate sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”

Prin urmare, exemplarul al doilea al scrisorii de trăsură, cel care însoțește marfa, este cel care va fi remis destinatarului mărfii și acesta este momentul din care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Art. 6 pct. 1 și pct. 3 din actul normativ menționat mai sus stipulează:

”1. Scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- a) locul și data întocmirii sale;
- b) numele și adresa expeditorului;
- c) numele și adresa transportatorului;
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;
- e) numele și adresa destinatarului;
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și până la eliberare);
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.[...]

3. Părțile pot insera în scrisoarea de trăsură orice altă indicație pe care ele o consideră utilă.”

Din analiza scrisorii de transport (CMR) anexata in copie la dosarul cauzei, se reține faptul că la rubrica „Transportator” nu este înscrisă adresa transportatorului, tara, capacitatea autovehiculului, nr. de inmatriculare al remorcii invocate de societate ca fiind folosita la efectuarea transportului, la randul 23 –

ștampila transportatorului și a destinatarului, la randul 25 – recepția și data recepției bunului în cauză.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că SC ... SRL avea obligația să înscrie în scrisorile de transport, în mod concret, date referitoare la transportator (denumirea localității, străzii, numărului acesteia), precum și orice alte mențiuni pe care le consideră importante referitoare la condițiile de transport, documentele astfel completate nefiind prezentate nici organelor de inspecție fiscală la data efectuării verificării și nici în susținerea contestației.

Prin urmare, organul de soluționare a contestației reține că SC ... SRL, în vederea justificării scutirii de TVA prevăzută la art. 143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu a prezentat documente prin care să facă dovada că bunurile care au făcut obiectul facturii nr.... /25.07.2013 emise către firma ... din Olanda au părăsit teritoriul României, scrisoarea de transport (CMR) prezentată nefiind completată cu toate datele prevăzute la art.6 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), referitoare la transportator și la locul descărcării.

În consecință, având în vedere considerentele prezentate, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale aplicabile, în condițiile în care societatea contestată nu a prezentat nici la control și nici ulterior în susținerea contestației, argumentele de fapt, însoțite de documente, de natură să combată constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la starea de fapt prezentată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată de plată în suma de ... lei, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră "Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă", coroborat cu prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, potrivit căroră "Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...]*", **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC ... SRL în ceea ce privește suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.**

II. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul Soluționare Contestații, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit taxa pe valoarea adăugată neacceptată la deducere pentru prestațiile de servicii în agricultura facturate de către firma ... din Olanda în baza Contractului de prestări de servicii fără număr din data de 03.01.2013 încheiat între ... din Olanda, în calitate de prestator, și SC ... SRL, în calitate de beneficiar, în condițiile în care deși au

constatat ca nu s-a realizat obiectul contractului de prestari de servicii, nu au procedat la reincadrarea tranzactiei pentru a reflecta continutul economic al acesteia.

In fapt, in baza contractului de prestari de servicii fara numar din data de 03.01.2013 incheiat intre ... din Olanda, in calitate de prestator, si SC ... SRL, in calitate de beneficiar, avand ca obiect “servicii in agricultura – pregatire teren – arat semanat – recoltat”, societatea contestatara a inregistrat, prin taxare inversa, in luna iulie 2013, contravaloarea facturii nr.... /24.07.2013 in valoare de ... lei, echivalentul a ... euro, reprezentand, potrivit specificatiilor inscrise in aceasta, “servicii perioada 2013”.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr.... /21.02.2014, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.... /21.02.2014, organele de inspectie fiscala au stabilit ca TVA aferenta achizitiilor de servicii anterior mentionate in suma de ... lei a fost dedusa in mod eronat, intrucat societatea, prin documentele prezentate la control, nu a justificat prestarea efectiva a serviciilor de catre societatea din Olanda, nefiind indeplinite conditiile de deductibilitate prevazute la art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si au procedat la diminuarea TVA deductibila cu suma de ... lei.

Prin contestatia formulata societatea reda lucrarile care au fost efectuate si perimetrul suprafetei de teren agricol unde au fost executate lucrarile si, invocand prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sustine ca documentele predate organelor de control respecta legislatia in vigoare.

In drept, potrivit dispozitiilor art.126, art.133, art.145, art.146, art.150 si art.157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

”Art. 126

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la [art. 140](#);

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la [art. 143 - 144](#)¹;

c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la [art. 141](#);

d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform [art. 142](#);(…)”.

” Art. 133

(2) **Locul de prestare a serviciilor** către o persoană impozabilă care acționează ca atare este **locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice**. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile.

(3) Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt prestate de la un sediu fix al prestatorului, aflat în alt loc decât locul în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(4) **Prin excepție** de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, **locul prestării este considerat a fi:**

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile,(...)”.

„Art.145

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

a) operațiuni taxabile;”.

”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 obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare;

b) **pentru taxa aferentă** bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau **serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său**, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform [art. 150](#) alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#) sau documentele prevăzute la [art. 155^1](#) alin. (1);(...)

Art.150

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

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform [art. 153](#) sau [153^1](#), care este **beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României** sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor [art. 125^1](#) alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform [art. 153](#) alin. (4) sau (5).”

Art.157

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la [art. 156²](#) și [156³](#).

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform [art. 153](#) va evidenția în decontul prevăzut la [art. 156²](#), atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la [art. 145](#) - [147¹](#), **taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile [art. 150](#) alin. (2) - (6).**”

Având în vedere prevederile legale anterior citate, rezulta ca locul prestării de servicii este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice, iar în cazul prestațiilor de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile locul prestării este considerat a fi locul unde sunt situate bunurile imobile.

În cazul excepției, persoana obligată la plata taxei este persoana impozabilă care acționează ca atare și care beneficiază de serviciile prevăzute la [art.133](#) alin.(4) lit.a). Persoana impozabilă înregistrată conform [art.153](#) va evidenția în decontul de TVA, atât ca taxa colectată cât și ca taxa deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la [art. 145](#) - [147¹](#), taxa aferentă serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile [art.150](#) alin.(2).

În speta, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC ... SRL nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA în suma de ... lei, aferentă serviciilor în agricultură facturate de ... din Olanda cu factura nr... /24.07.2013, motivarea fiind contradictorie.

Astfel, în Raportul de inspecție fiscală nr... /21.02.2014, organele de control au consemnat următoarele:

“ (...) prin documentele prezentate la control unitatea nu face dovada efectuării prestațiilor de servicii stipulate în contract cu documente justificative. Astfel, nici în conținutul contractului și nici în factura menționată anterior nu sunt definite prestațiile efectuate, suprafața de teren pregătită, perioada în care se efectuează lucrările respective, nefiind identificate înscrisuri care să conțină tarifele practicate, km parcursi, utilajele de lucru, situații cu ore lucrate, număr persoane calificate/necalificate care au participat la prestarea serviciului, sau orice alte elemente și informații corespunzătoare prin care să justifice prestarea efectivă a serviciilor.

Din verificare a rezultat că a fost efectuată o plată parțială către firma ... din Olanda în suma de ... euro, (...).

Mai mult, se poate remarca faptul, că prin însăși natura lor, serviciile respective nu se pot presta efectiv într-o altă țară (Olanda), data fiind locația unde este situat terenul agricol (bunul imobil) la care se prestează serviciul, în cazul de față în județul Mureș – zona arondată Comunei ... și satului ... ; pentru efectuarea serviciilor sunt necesare dotări cu utilaje agricole de lucru, personal care să le pună în funcțiune, etc., neexistând însă dovezi în acest sens. (...).

De precizat este faptul ca pentru achizițiile de la firma ... din Olanda constand in servicii intracomunitare societatea a aplicat prevederile art.157 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, inscriind in decontul de taxa pe valoarea adaugata atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, taxa aferenta achizițiilor intracomunitare in luna iulie 2013 in suma de ... lei”.

Constatarile anterioare ale organelor de control referitoare la faptul ca societatea nu a putut justifica cu documente prestarea efectiva a serviciilor achizitionate de la societatea din Olanda si faptul ca a aplicat taxarea inversa pentru achizitia respectiva, sunt in contradictie cu motivele de fapt si de drept ale organelor de inspectie din actul de control privind neindeplinirea de catre societate a conditiilor de exercitare a dreptului de deducere prevazute la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora: “Orice persoană impozabilă **are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:** a) operațiuni taxabile (...)”, respectiv la art.146 alin.(1) lit.a) din acelasi act normativ, si anume: ”(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](#), (...)”.

Astfel, dreptul de deducere a TVA este generat, in primul rand, de existenta unei achizitii reale. Simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de catre societate, intrucat trebuie sa existe o achizitie de servicii prezenta sau viitoare care este destinata operatiunilor taxabile sau scutite cu drept de deducere.

Prin urmare, SC ... SRL poate sa-si exercite dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata, daca prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa-i fie prestate de o alta persoana impozabila, sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile si daca sunt justificate cu documente legal intocmite, respectiv cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute de lege.

In speta, inspectia fiscala a stabilit ca societatea nu are dreptul la deducerea TVA in suma de ... lei, fara a proceda atat la diminuarea TVA colectata, cat si a TVA deductibila cu aceeasi suma.

Potrivit dispozitiilor Codului fiscal, obligatia de plata reprezentand taxa pe valoarea adaugata se evidentiaza numai prin decontul de TVA, conform art. 156² din Codul fiscal. Or, in conditiile in care la control s-a procedat numai la diminuarea TVA deductibila, fara a fi diminuat si TVA colectata, este neintemeiata motivatia organelor de inspectie fiscala, potrivit careia societatea era obligata la plata TVA, conform art.150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, inasa nu beneficiaza de derogarea de la plata prevazuta la art.157 alin.(2) din acelasi act normativ. In situatia in care organele de control au considerat ca serviciile in cauza nu sunt justificate si prin urmare ca nu au fost prestate, se impunea anulara intregii operatiuni de taxare inversa si nu numai deducerea taxei pe valoarea adaugata.

In speta se retine ca, organele de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice prin adresa nr... /15.10.2008, au facut urmatoarele precizari:

"Daca autoritatea fiscala stabileste ca operatiunea nu este reala, atunci inainte de a solutiona problema deductibilitatii TVA, ar trebui sa stabileasca daca TVA este datorata.

Cazurile serviciilor pentru care beneficiarul are obligatia platii TVA prin taxare inversa, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g) din Codul fiscal, sunt diferite de situatia in care un furnizor/prestator factureaza cu TVA si se constata ca operatiunea nu este reala. (...) In cazul in care beneficiarul are si obligatia platii TVA si are si dreptul de deducere, conform prevederilor specifice taxarii inverse, consideram, insa, ca atata timp cat operatiunea nu este considerata reala de catre organul de control fiscal, nici TVA nu este datorata. In astfel de situatii, exista alte mijloace legale de sanctionare a acestor fenomene, in primul rand stabilind cauza care a determinat platile dintre cele doua firme. (...)

Organele de inspectie fiscala vor reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al acesteia.

Deci, in situatia in care operatiunea este considerata nereala (...) organul fiscal trebuie sa redea continutul economic al tranzactiei si sa stabileasca ce fel de operatiune a generat fluxurile financiare dintre cele doua societati."

Prin urmare, in conditiile in care Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Mures a constatat ca serviciile facturate nu s-au prestat, se impunea reincadrarea tranzactiei pentru a reflecta continutul economic al acesteia.

In conformitate cu dispozitiile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în întelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

In cauza sunt incidente si dispozitiile art.65 alin.(2), art.94 alin.(2) si art.105 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza:

"Art. 65 - (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii."

"Art. 94 - (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale."

"Art. 105 - (1) Inspectia fiscala va avea în vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere."

Fata de cele mai sus prezentate, se retine ca organele de inspectie fiscala, desi au constatat ca serviciile facturate de societatea din Olanda in baza contractului de prestari de servicii in agricultura nu au fost prestate, nu au procedat la reincadrarea tranzactiei pentru a reflecta continutul economic al acesteia.

Avand in vedere cele de mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, urmeaza a se aplica dispozitiile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit carora: "*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*", coroborat cu pct.11.5, 11.6 si 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.450/2013, care stipulează:

"11.5. 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.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

În consecință, având în vedere cele prezentate si prevederile legale anterior citate, ***Decizia de impunere nr.... /21.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice va fi desființată în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată*** neacceptata la deducere, si implicit la rambursare, ***în sumă de ... lei***, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, prin reanalizarea situatie de fapt fiscale privind taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de servicii din facturile emise de furnizorii externi si efectuarea unei incadrari corecte si motivate a constatarilor, avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt, sustinerile petentei si retinerile din prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enuntate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) si art.210 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **S.C. ... S.R.L. din com.... , sat ... , nr.... , jud.Mures**, impotriva Deciziei de impunere nr.F-MS ... /21.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice în ceea ce privește taxa pe valoarea adaugata în sumă de ... lei respinsa la rambursare.

2. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.... /21.02.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată respinsa la rambursare în sumă de ... lei, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță si considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Mures, în termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR GENERAL,