

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Biroul Soluționare Contestații

**DECIZIA nr. 60 din 10 februarie 2015**

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

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

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

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

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

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

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

*- suma de ..... lei reprezentând TVA dedusă eronat pe baza facturilor emise de către societatea N SRL reprezentând prestări de servicii - cheltuieli structurale conform contracte ...../2008 și ...../2008 deoarece societatea nu justifică necesitatea achiziției acestor prestări în folosul operațiunilor taxabile [...].*

*[...] facturile de costuri structurale emise de către N SRL reprezintă cheltuieli accesorii, așa cum sunt ele definite la art. 137 (2), litera (b), din Codul fiscal și care sunt esențiale în vederea desfășurării activității economice a Societății. [...]*

*[...] cheltuielile accesorii fac parte din valoarea serviciilor prestate de către N, iar atâta timp cât achizițiile acestor servicii sunt destinate pentru realizarea de activități economice taxabile și Societatea deține o factură care să conțină toate informațiile prevăzute la art.155 alin (5) din Codul fiscal atunci este total îndreptățită să deducă TVA în sumă de ..... lei.*

*- ..... lei reprezintă TVA dedusă aferent unui număr de 9 facturi emise de către N ... SRL reprezentând contravaloare prestări servicii de irigații - conform contract nr. .... 1/2008 [...].*

*[...] facturile de costuri structurale emise de către N SRL reprezintă cheltuieli accesorii cu privire la sistemul de irigații aferent unei investiții efectuate în localitatea X. [...]. Astfel, costuri referitoare la acest proiect de irigații au fost refacturate către ..... SA. [...]*

*În concluzie, având în vedere cheltuielile cu privire la proiectul de investiții - sistemul de irigații prestate de către N SRL în beneficiul ..... SA și faptul că Societatea deține o factură care să conțină toate informațiile prevăzute la art.155 alin (5) din Codul fiscal atunci este total îndreptățită să deducă TVA în sumă de ..... lei.*

*- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă aferentă unui număr de 10 facturi de la A reprezentând contravaloare chirie conform contract închiriere nr. ..../2008 și înregistrat sub nr. .... din 2008 (Anexa 6) și a actelor adiționale. [...].*

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

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

*"[...] Diferența stabilită la verificare în sumă de ..... lei se datorează următoarelor cauze:*

*- suma de ..... lei reprezintă TVA dedusă aferent unui număr de 10 facturi emise de SC A SA menționate în anexa nr. 5, reprezentând contravaloare de chirie conform contract închiriere nr. ..../2008 și înregistrat sub nr. .... din 2008 și actelor adiționale. Din anexele care însoțesc facturile reiese că bunurile închiriate sunt: cămin studentesc, drumuri și magazine. La control, s-a constatat că în contractul menționat la art. 1 - obiectul contractului -*

se menționează: "proprietarul intenționează să dea în închiriere și beneficiarul intenționează să ia cu chirie depozitele, drumurile, canalele de apă și celelalte facilități agricole". Din cuprinsul contractului nu reiese care sunt imobilele care fac obiectul contractului, o situație a drumurilor și a canalelor închiriate (amplasare, nr. cadastral; nr. de inventar), formularea din contract fiind generală. Prin actul adițional nr. 1 la contractul nr. ..../2008 se menționează: "se completează prevederile art.1 din contract (obiectul contractului), în sensul includerii în cadrul imobilelor pe care proprietarul le închiriază beneficiarului următorul imobil: cămin studentesc situat în insula ....., având număr cadastral ....." Din documentele puse la dispoziție nu reiese necesitatea închirierii acestor imobile și dacă sunt utilizate în folosul unor operațiuni taxabile. Pentru imobilul - cămin studentesc - societatea nu a depus documente din care să reiasă că acesta a fost ocupat în perioada verificată. În conformitate cu prevederile art. 145, alin (2), lit. a) din Legea 571/2003 [...] art. 11, alin (1) din Legea 571/2003 [...] nu s-a dat dreptul la deducerea sumei de ..... lei reprezentând chirii.

- suma de ..... lei reprezintă TVA dedus aferent unui număr de 10 facturi emise de SC N SRL menționate în anexa nr 6, reprezentând contravaloare prestări servicii - costuri structurale - conform contract nr. ..../2008. Din anexele care însoțesc aceste facturi nu reiese ce prestări de servicii au fost repartizate sau ce reprezintă acest cost structural, nu sunt întocmite documente justificative cum ar fi: situații de lucrării, procese verbale etc, din care să rezulte realitatea efectuării acestor prestări în folosul operațiunilor sale taxabile. Menționăm că SC N SRL a emis către SA ....., în fiecare lună și alte facturi de prestări servicii care sunt însoțite de anexe-desfășurător lucrări agricole, recunoscute ca fiind deductibile la inspecția fiscală. De asemenea SA ..... deține în patrimoniul utilaje agricole și înregistrează imputuri de combustibili, îngrășăminte, semințe, etc. În conformitate cu prevederile art. 134<sup>1</sup>, alin. (7) din Legea nr. 571/2003, [...] art. 145 alin (2), lit. a) din Legea 571/2003 [...] art. 11, alin. (1) din Legea 571/2003 nu s-a dat dreptul la deducerea sumei de ..... lei reprezentând prestări de servicii - costuri structurale, acestea nefiind justificate.

- suma de ..... lei reprezintă TVA dedus aferent unui număr de 9 facturi emise de SC N SRL menționate în anexa nr. 7 reprezentând contravaloare prestări servicii - sistem irigații - conform contract nr. ..../2008. La art. 2 - obiectul contractului - se precizează că "proprietarul intenționează să dea în chirie unele din facilitățile sale beneficiarului. Beneficiarul intenționează să ia în închiriere anumite facilități deținute de proprietar pentru a permite o logistică mai bună. Beneficiarul dorește să depoziteze produse de agricultură și anumite semințe, fertilizatori și pesticide." Din anexele care însoțesc aceste facturi reies elementele care compun aceste costuri cum sunt: leasing, professional fees-recruiting, fiscal consultanțe, payroll salary-officers etc. Aceste servicii nu sunt justificate cu documente (factură) din care să reiasă că au fost efectuate. Menționăm că SA ..... înregistrează în evidența contabilă și alte prestări servicii de aceeași natură facturate de terți. [...]. De asemenea în perioada verificată SA ..... a achiziționat instalații de irigații tip pivot fix [...]. Punerea în funcție a instalațiilor de irigații s-a făcut cu terțe societăți [...]. Reiese că nu este justificată necesitatea acestei prestări de servicii, facturate de SC N SRL. În conformitate cu prevederile art. 134<sup>1</sup> alin. (7) din Legea nr. 571/2003, [...] art. 145, alin (2), lit a) din Legea 571/2003 [...] art 11, alin. (1) din Legea 571/2003 nu s-a dat dreptul la deducerea sumei de ..... lei reprezentând prestări de servicii - irigații. [...]."

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

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

Față de TVA de recuperat în sumă de ..... lei înregistrată de societate la data de 31.10.2013, solicitată la rambursare, la inspecția fiscală a fost stabilită suplimentar TVA în sumă de ..... lei, respinsă la rambursare și a fost aprobată la rambursare TVA în sumă de ..... lei (..... lei - .....lei).

TVA stabilită suplimentar în sumă de ..... lei reprezintă TVA deductibilă aferentă achizițiilor de servicii de închiriere (..... lei), prestări servicii - costuri structurale (..... lei) și prestări servicii - irigații (..... lei), pentru care societatea verificată nu a justificat cu documente necesitatea achizițiilor de servicii. La inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(7) și art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**1) Referitor la TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de prestări servicii - costuri structurale**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2013 - octombrie 2013 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei în baza unui număr de 10 facturi emise de prestatorul de servicii S.C. N S.R.L., reprezentând contravaloare prestări servicii - costuri structurale conform contract nr. ..../2008.

Din analiza anexelor care au însoțit cele 10 facturi, s-a constatat că nu rezultă ce prestări de servicii au fost repartizate sau ce reprezintă costul structural, nefiind întocmite documente justificative, respectiv situații de lucrări, procese verbale etc. din care să rezulte realitatea efectuării prestărilor de servicii în folosul operațiunilor taxabile ale societății verificate.

În Raportul de inspecție fiscală se menționează că lunar S.C. N S.R.L. a emis pentru Societatea Agricolă ..... S.A. și alte facturi de prestări servicii care au fost însoțite de anexe reprezentând un desfășurător al lucrărilor agricole, pentru care la inspecția fiscală s-a acordat dreptul de deducere a TVA înscrisă în aceste facturi.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că Societatea Agricolă ..... S.A. deține în patrimoniu utilaje agricole și înregistrează intrări de combustibili, îngrășăminte, semințe etc.

Având în vedere cele de mai sus, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de .... lei, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(7) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, prestările de servicii nefiind justificate.

\* Societatea contestatară sustine că are drept de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei, întrucât cheltuielile structurale reprezintă în fapt cheltuieli accesorii aferente serviciilor agricole prestate, destinate pentru realizarea de activități economice taxabile și pentru care societatea deține o factură ce conține toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

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

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

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

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

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

a) operațiuni taxabile; [...].

Art. 146. - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 [...]."

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

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

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

*"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management,consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:*

*- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;*

*- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."*

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

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

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

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

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

Precizăm că la dosarul contestației au fost atașate anexele la facturile reprezentând contravaloare costuri structurale, documente în limba engleză, netraduse, din care rezultă că S.C. N S.R.L. a facturat Societății Agricole ..... S.A. cheltuieli reprezentând: leasing autoturisme, combustibil, convorbiri telefonice, comisioane, contribuții sociale datorate de angajatorul din ....., asigurări pentru angajați, tichete de masă acordate salariaților proprii, electricitate, consultanță fiscală etc., cheltuieli proprii ale societății din .... pentru care nu au fost prezentate documente care să justifice realocarea acestora către societatea agricolă (persoane, utilaje, echipamente implicate în activitatea societății agricole; timp efectiv alocat prestării de servicii în folosul societății agricole; consumul efectiv de resurse etc.).

Astfel, întrucât societatea agricolă nu a justificat cu documente că achizițiile de servicii - costuri structurale înscrise în cele 10 facturi emise de prestatorul S.C. N S.R.L. .... au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă în sumă de ..... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

## **2) Referitor la TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de prestări servicii - sistem de irigații**

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2013 - septembrie 2013 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei în baza unui număr de 9 facturi emise de prestatorul de servicii S.C. N S.R.L., reprezentând contravaloare prestări servicii - sistem de irigații conform contract nr. .... /2008.

Din analiza anexelor care au însoțit cele 9 facturi, prezentate în limba engleză, s-a constatat că elementele care compun costurile au constat în: leasing, professional fees-recruiting, fiscal consultalce, payroll salary-officers etc., serviciile care nu au fost justificate cu documente (factură) din care să rezulte că acestea au fost efectuate.

În Raportul de inspecție fiscală se menționează că Societatea Agricolă ..... S.A. a înregistrat în evidența contabilă și alte prestări servicii de aceeași natură facturate de terți. De asemenea, se menționează că în perioada verificată societatea agricolă a achiziționat instalații de irigații tip pivot fix de la un alt partener de afaceri, iar punerea în funcțiune a instalațiilor de irigații s-a făcut cu terțe societăți comerciale, concluzia organelor de inspecție fiscală fiind aceea că nu a fost justificată necesitatea prestărilor de servicii facturate de S.C. N S.R.L..

Având în vedere cele de mai sus, la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei, conform prevederilor art.11 alin.(1), art.134<sup>1</sup> alin.(7) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

\* Societatea contestată sustine că are drept de deducere pentru TVA în sumă de ..... lei, întrucât facturile de costuri structurale emise de prestator reprezintă cheltuieli accesorii cu privire la sistemul de irigații aferent unei investiții efectuate în localitatea X. Achizițiile au fost destinate pentru realizarea de activități economice taxabile și pentru acestea societatea deține o factură ce conține toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

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

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

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației, rezultă următoarele:

Contractul de prestări servicii încheiat și semnat în data de .....2008 între S.C. P S.R.L. (devenită ulterior S.C. N S.R.L.) în calitate de prestator și Societatea Agricolă ..... S.A. în calitate de beneficiar, înregistrat la societatea beneficiară sub nr..... din 2008, a avut ca obiect "realizarea de către Prestator a activității de Project Management, detaliată în anexa 1 la prezentul contract, în cadrul proiectului de investiții având ca obiect sistemul de irigații proprietatea Beneficiarului, dezvoltat în localitatea X [...]". Durata contractului a fost până la data de 31.12.2010, cu posibilitatea prelungirii automate pe termene de un an.

Conform Anexei nr. 1 la contract, serviciile prestate constau în: resurse umane; proces autorizare; execuție poduri țevi polietilenă intersecție PEHD cu canal desecare.

Cele 9 facturi emise lunar de prestatorul de servicii au anexate: o foaie de pontaj cuprinzând un număr de ore lucrate lunar de o persoană fizică; un raport de activitate lunar cuprinzând, în mare, aceleași activități (planificare proiect de irigații, definirea proiectului pe teren, proiectarea sistemului de irigații, tăierea copacilor din canale, îndepărtarea conductelor de beton ale vechiului sistem de hidranți pentru amplasarea pasarelelor etc.); un tabel în limba engleză cuprinzând costuri reprezentând: contribuții salariale, tichete de masă, contracte externalizate, consultanță fiscală, schimb valutar, asigurări salariați, leasing, licențe/permise, carburanți, telefon etc.

Din cele prezentate mai sus, rezultă că începând cu data semnării Contractului de prestări servicii nr. .... din 2008 și până în luna septembrie 2013 inclusiv, deci de peste 5 ani, prestatorul S.C. N S.R.L. a manageriat proiectul de investiții având ca obiect sistemul de irigații proprietatea beneficiarului, proiect care, conform și susținerilor din contestație, a fost dezvoltat în localitatea X.

Din documentele anexate dosarului contestației nu rezultă realizarea unor alte proiecte de investiții - sistem de irigații, astfel că nu se explică realizarea într-o perioadă de 5 ani și respectiv realizarea lunară în perioada ianuarie 2013 - septembrie 2013 a lucrărilor de planificare proiect de irigații, proiectarea sistemului de irigații, definirea proiectului pe teren,

tăierea copacilor din canale, îndepărtarea conductelor de beton ale vechiului sistem de hidranți pentru amplasarea pasarelelor etc.

Așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, societatea agricolă a achiziționat de la o societate comercială instalații de irigații tip pivot fix, care au fost puse în funcțiune de terțe societăți comerciale, iar implicarea S.C. N S.R.L. în aceste achiziții nu a fost dovedită cu documente.

Mai mult, societatea verificată nu a dovedit cu documente că toate costurile refacturate de S.C. N S.R.L. (contribuții salariale, tichete de masă, contracte externalizate, consultanță fiscală, schimb valutar, asigurări salariale, leasing, licențe/permise, carburanți, telefon etc.), cuprinse în anexele la facturi, au fost efectuate în legătură operațiunile taxabile ale societății agricole.

Astfel, întrucât societatea agricolă nu a justificat cu documente că achizițiile de servicii - sistem irigații înscrise în cele 9 facturi emise de prestatorul S.C. N S.R.L. au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă în sumă de ..... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

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

\* Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2013 - octombrie 2013 societatea verificată și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ..... lei în baza unui număr de 10 facturi emise de prestatorul de servicii S.C. A S.A., reprezentând contravaloare chirie conform contractului de închiriere nr. .... /2008, înregistrat la societatea beneficiară sub nr. .... /2008 și a actelor adiționale la contract.

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

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

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

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

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

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

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației, rezultă următoarele:

Contractul de prestări servicii nr. .... /2008 încheiat între S.C. A S.A. în calitate de proprietar și Societatea Agricolă ..... S.A. în calitate de beneficiar, înregistrat la societatea beneficiară sub nr. .... /2008, a avut ca obiect următoarele:

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

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

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

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

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

Prin Actul adițional nr...../2009 la contractul nr. .... /2008, înregistrat la S.C. A S.A. sub nr. .... /2011, se menționează:

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

Prin Actul adițional nr. .../2010 la contractul nr. .... /2008 se modifică termenii de plată din contractul inițial, respectiv s-a stabilit prețul chiriei la ..... euro/lună.

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

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

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

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

Conform definiției juridice, concesiunea reprezintă transmiterea pentru o perioadă determinată, de către o persoană numită concedent către o altă persoană numită concesionar, care acționează pe riscul și pe răspunderea sa, a dreptului și obligației de exploatare a unui bun, a unei activități sau a unui serviciu public, în schimbul unei redevențe.

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

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

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

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

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

În plus față de cele prezentate mai sus, precizăm că, potrivit art. 141 alin.(2) lit.e din Codul fiscal, închirierea de bunuri imobile este o operațiune scutită de taxă, iar conform alin.(3) al acestui articol de lege, orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor.

Însă, nici la momentul inspecției fiscale și nici cu ocazia formulării contestației societatea agricolă nu a prezentat dovezi privind opțiunea furnizorului privind taxarea acestei operațiuni (copie a notificării depuse la organul fiscal).

Față de cele prezentate mai sus, întrucât societatea agricolă nu a justificat cu documente că achizițiile de servicii - închiriere înscrise în cele 10 facturi emise de prestatorul S.C. A S.A. au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, rezultă că, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă în sumă de ..... lei, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

Referitor la exercitarea dreptului de deducere, precizăm în plus următoarele:

Dreptul comunitar, respectiv Directiva 2006/112/CE și legislația națională în domeniul fiscal nu conțin prevederi exprese privind condițiile în care poate fi anulat dreptul de deducere a TVA în situații de abuzuri, în scopul obținerii de avantaje fiscale, și din acest motiv Curtea de Justiție a Uniunii Europene clarifică în astfel de situații limitele privind dreptul de deducere a TVA. În contextul celor prezentate mai sus, se reține că potrivit jurisprudenței europene (Cazul C-255/02 - Halifax & others) orice artificiu (cum este emiterea unei facturi fără a avea loc și tranzacția înscrisă în factură) care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

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

- Cauzele C-80/2011 și C-142/2011: "[...] Astfel, în principiu, este de competența autorităților fiscale să efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli și fraude privind TVA-ul, precum și să aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude."

- Cauza C-285/2011: "[...] În aceste condiții, trebuie amintit de asemenea că lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut și încurajat de Directiva 2006/112 (a se vedea în special Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 71, Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 7 decembrie 2010, R., C-285/09, Rep., p. I-12605, punctul 36, Hotărârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C-504/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 50, precum și Hotărârea Mahageben și David, citată anterior, punctul 41).

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

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

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

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



Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei + ..... lei) conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, TVA stabilită suplimentar la inspecția fiscală, respinsă la rambursare, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată**.

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

**DECIDE :**

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

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

**DIRECTOR GENERAL,**