

D E C I Z I A nr. 2859/961/26.11.2014

privind modul de soluționare a contestației depusă de SC X SRL ... înregistrată la AJFP ... sub nr..../...2014

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de AJFP ... prin adresa nr..../...2014 asupra contestației formulată de SC X SRL, cu sediul în ... CUI ..., reprezentată în prezenta procedură prin SCA ... cu sediul în ... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. .../...2014 emisă de AJFP ..., pentru suma totală de ... lei reprezentând TVA nedeductibilă.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la AJFP ... sub nr. .../...2014 și depusă cu poșta în data de 01.09.2014, potrivit stampilei de pe plicul de corespondență, față de data comunicării Deciziei contestate, 01.08.2014, potrivit semnăturii de primire de pe adresa de înaintare a Deciziei contestate nr..../...2014, comunicată prin remitere sub semnătură.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I . Prin contestația formulată, petenta susține că organele fiscale au considerat că nedeductibilă TVA în sumă de ... lei înscrise în facturile nr. ... și .../...2014 emise de SC T... A... F... SRL ... către SC X SRL ..., în suma totală de ... lei, respectiv ... lei, având TVA aferentă în suma totală de ... lei (...+...), pe motiv că acestea nu sunt aferente operațiilor taxabile ale SC X SRL ..., întrucât încalcă prevederile art. 145 alin. 2 lit. a din CF.

În fapt, prin cele 2 facturi, SC T... A... F... SRL ... a facturat prețul culturii de grau (înființată pe ... ha la ...), respectiv prețul culturii de rapiță (înființată pe ... ha la ...). Fiecare dintre cele 2 facturi are anexate niște calculații detaliate ale prețului, preț în care sunt incluse toate cheltuielile făcute de SC T... A... F... SRL ... în legătură cu aceste culturi, una din componente fiind și cheltuiala cu planificarea culturilor.

Se apreciază că TVA în valoare de ... lei este deductibilă prin prisma prevederilor legale privind TVA, achizițiile culturilor fiind destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile în sensul art. 145 alin. 2 CF. În acest sens, vânzarea de către subscrier la producție pe care urmează să o obțină după recoltarea acestor culturi, reprezintă o operațiune taxabilă, prețul de vânzare al producției obținute fiind purtător de TVA.

Prin urmare, nu este justificat din punct de vedere legal modul în care organele fiscale au înțeles să acționeze în cadrul controlului efectuat, solicitând subscrierului să pună la dispoziție documente cu privire la prestarea efectivă și modul de stabilire a contravalorii acestor lucrări, solicitare care s-ar

putea justifica in cadrul unui control avand ca obiect impozitul pe profit, ceea ce nu este cazul. Chiar daca in RIF nu se face trimitere in mod expres la niciun text de la impozitul pe profit, rezulta ca organele fiscale au avut in vedere aceste prevederi, fapt care nu are temei legal, dat fiind ca prevederile de la impozitul pe profit nu sunt aplicabile in cazul TVA si motivat de concluzia organelor fiscale din RIF: *"organele de control nu pot lua in considerare aceste documente ca si documente justificative pentru cheltuiala inscrisa in facturile nr. ... si .../...2014 [...], tinand cont de urmatoarele:*

- de faptul ca o cheltuiala cu planificarea preliminara a culturii ce se va infiinta se poate justifica la firma care a infiintat cultura, dar nu la Roda Plus SRL, societate care a cumparat cultura gata infiintata si aflata intr-un stadiu avansat de dezvoltare;

- de faptul ca administrarea de substante chimice nu se poate planifica cu 6 luni inainte, intrucat aceasta administrare depinde de multi factori, cum ar fi evolutia vremii si a culturilor in cauza, etc."

Se mai arata in constatare ca singurul document justificativ ce poate fi cerut conform legii, pentru deductibilitatea TVA, este factura. Orice alt document solicitat excede cerintelor legale.

Pe scurt, petenta mai aduce si alte argumente referitor la sustinerile de mai sus ale organelor fiscale. Astfel:

Cheltuiala cu planificarea nu a fost facturata ca atare de catre T... A... F... SRL ..., ci ca o componenta a pretului, care include si toate cheltuielile efectuate pentru obtinerea culturilor in starea in care au fost vandute.

Atata timp cat organele fiscale considera ca aceste cheltuieli cu planificarea pot fi justificate pentru T... A... F... SRL ..., cu atat mai mult se considera ca aceste cheltuieli pot fi avute in vedere la stabilirea pretului de vanzare.

Planificarea culturii nu priveste numai administrarea substantelor chimice, ci si planificarea tipurilor de culturi (avand in vedere rotirea culturilor pentru obtinerea unor productii mai mari), stabilirea tipurilor de lucrari agricole (necesare optimizarii productiilor pentru culturile anului agricol urmat), stabilirea necesarului de material pentru fiecare tip de cultura (respectiv fertilizatori, microelemente, seminte, erbicide, insecticide, fungicide). Toate aceste elemente sunt tot atatea argumente ca se poate face si este de dorit sa se faca o planificare a culturilor chiar si cu 1 an inaintea recoltarii.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..../...2014 ,organele de inspectie au constatat urmatoarele:

Din verificarea documentelor primare privind achizitiile de bunuri si servicii pentru perioada verificata, puse la dispozitie de catre societate, s-a constatat ca acestea reprezinta aprovizionari pentru nevoile societatii, sunt inregistrate in evidenta contabila a societatii si sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile, cu urmatoarele exceptii:

Societatea a achizitionat in baza facturilor nr.... si .../...2014 de la SC T... A... F... SRL ... o cultura de grau pe suprafata de ... ha, respectiv de rapita pe o suprafata de ... ha, infiintate in anul 2013. Au fost achizitionate strict culturile infiintate nu si terenul aferent, acesta fiind exploatat in baza unor contracte de arenda. Suma totala facturata de furnizor este de ... lei (cu o TVA de ... lei) si ... lei (cu o TVA aferenta de ... lei). Aferent acestor culturi, furnizorul a anexat situatii de lucrari cu cheltuielile si lucrarile agricole efectuate cu infiintarea acestor culturi. In aceste situatii de lucrari, societatea furnizoare a in scris si facturat costuri intitulate generic "Planificare culturi", in suma de ... lei si respectiv ... lei. In vederea verificarii dreptului de deducere a TVA aferenta acestor costuri, organele de control au solicitat, punerea la dispozitie a unor documente cu privire la prestarea efectiva si modul de stabilire a contravalorii acestor lucrari .

Referitor la cheltuiala intitulata generic „planificare culturi”, societatea a precizat in nota explicativa solicitata de organele de control, ca aceasta planificare culturi se realizeaza in format electronic printr-un soft specific domeniului agricol si se refera la planificarea preliminara a culturilor care se vor infiinta, tipurile de lucrari agricole necesare optimizarii productiilor si stabilirea necesarului de materiale pentru fiecare cultura, respectiv fertilizatori, seminte, erbicide, insecticide, etc. Cu privire la realitatea prestarii efective a acestui serviciu care a fost facturat catre SC X SRL ..., societatea a prezentat un numar de 7 pagini care au fost realizate printr-un soft specific domeniului de catre C..., A..., in data de 24.01.2014. Din continutul acestor documente reiese o planificare pana in luna iulie 2014 a unor substante chimice care urmeaza a se administra pentru culturi de cereale.

De asemenea, se precizeaza in raspunsul societatii ca acest serviciu este stabilit in suma de ... lei/ha pentru terenuri care au avut culturi, respectiv ... lei/ha pentru ogoare.

Organele de control nu pot lua in considerare aceste documente ca si documente justificative pentru cheltuiala in scrisa in facturile nr.... si .../...2014 emise de SC T... A... F... SRL ... catre SC X SRL ..., tinand cont de urmatoarele:

-de faptul ca o cheltuiala cu planificarea preliminara a culturii ce se va infiinta se poate justifica la firma care a infiintat cultura, dar nu la SC X SRL, societate care a cumparat cultura gata infiintata si aflata intr-un stadiu avansat de dezvoltare.

-de faptul ca administrare de substante chimice nu se poate planifica cu 6 luni inainte , intrucat aceasta administrare depinde de multi factori, cum ar fi evolutia vremii si a culturilor in cauza, etc.

Din aceste motive, organele de control constata ca aceste cheltuieli inscrise in facturile nr.... si .../...2014 emise de SC T... A... F... SRL ... catre SC X SRL ... in suma totala de ... lei, respectiv ... lei, avand TVA aferenta in suma totala de ... lei(...+...) nu sunt aferente

operatiunilor taxabile ale SC X SRL ..., intrucat incalca prevederile art.145 alin 2 lit.a din CF.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, documentele din dosarul cauzei și actele normative invocate, se rețin următoarele:

SC X SRL are sediul in ... CUI ..., reprezentata in prezenta procedura prin SCA ... cu sediul in ... potrivit imputernicirii avocatale nr..../2014 atasata in original, la dosarul cauzei.

Cauza supusa solutionarii o constituie legalitatea emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..../...2014 pentru suma de ... lei reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, in conditiile in care masura luata de organele de inspectie fiscala nu se bazeaza pe constatari proprii si pe aplicarea corecta a temeiurilor de drept incidente in speta.

In fapt, prin actul de impunere contestat, organele de inspectie au retinut ca societatea a achizitionat in baza facturilor nr.... si .../...2014 de la SC T... A... F... SRL ... o cultura de grau pe suprafata de ... ha, respectiv de rapita pe o suprafata de ... ha, infiintate in anul 2013.Pretul facturat de furnizor este de ... lei (cu o TVA de ... lei) si ... lei (cu o TVA aferenta de ... lei). Aferent acestor culturi, furnizorul a anexat situatii de lucrari cu cheltuielile si lucrarile agricole efectuate cu infiintarea acestor culturi. In aceste situatii de lucrari, societatea furnizoare a in scris si facturat costuri intitulate generic “Planificare culturi”, in suma de ... lei si respectiv ... lei, cu TVA aferenta de ... lei(...+...).

Nu s-a acordat drept de deducere pentru aceasta suma, intrucat organele de inspectie au considerat ca aceste cheltuieli inscrise in facturile nr.... si .../...2014 emise de SC T... A... F... SRL ... catre SC X SRL ... in suma totala de ... lei, respectiv ... lei, avand TVA aferenta in suma totala de ... lei(...+...) nu sunt aferente operatiunilor taxabile ale SC X SRL

Prin contestatie, petenta sustine ca prin cele 2 facturi,SC T... A... F... SRL ... a facturat pretul culturii de grau ,respectiv pretul culturii de rapita .Fiecare dintre cele 2 facturi are anexate niste calculatii detaliate ale pretului, pret in care sunt incluse toate cheltuielile facute de SC T... A... F... SRL ... in legatura cu aceste culturi, una din componente fiind si cheltuiala cu planificarea culturilor. Cheltuiala cu planificarea nu a fost facturata ca atare de catre T... A... F... SRL ..., ci ca o componenta a pretului, care include si toate cheltuielile efectuate pentru obtinerea culturilor in starea in care au fost vandute.

TVA in valoare de ... lei este deductibila prin prisma prevederilor legale privind TVA, achizitiile culturilor fiind destinate utilizării in folosul operatiunilor taxabile in sensul art. 145 alin. 2 CF. În acest sens, vanzarea de catre subscrisa a productiei pe care urmeaza a o obtine dupa recoltarea acestor culturi, reprezintă o operațiune taxabilă, pretul de vanzare al productiei obtinute fiind purtător de TVA.

In drept, in materia dreptului de deducere a TVA, sunt incidente prevederile Titlului VI –Taxa pe valoarea adaugata din Legea 571/2003

privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.134 alin.(1) si (2) , art.145 alin.(1) si (2) si art.146 alin.(1):

“ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(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. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

„ 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 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 textele citate mai sus, se retine ca dreptul de deducere a TVA ia nastere la momentul exigibilitatii acesteia, adica la data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei si pentru a-si exercita dreptul de deducere, un contribuabil trebuie sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Din constatările organelor de inspectie fiscala inscrise in Raportul de inspectie fiscala nu rezulta o analiza completa privind respectarea, de catre petenta, a temeiurilor legale invocate anterior, in sensul de a prezenta daca pentru TVA aferenta cheltuielilor cu planificarea culturilor exista o factura emisa conform prevederilor art.155 Cod fiscal, daca a intervenit sau nu exigibilitatea TVA in suma de ... lei.

Organele de inspectie s-au limitat la a nu acorda drept de deducere pentru TVA in suma de ... lei doar la explicatiile primite in Nota explicativa, concluzionand ca *“cheltuielile inscrise in facturile nr.... si .../...2014 emise de SC T... A... F... SRL ... catre SC X SRL ... in suma totala de ... lei, respectiv ...*

lei, avand TVA aferenta in suma totala de ... lei(...+...) nu sunt aferente operatiunilor taxabile ale SC X SRL”

Potrivit prevederilor art.94 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare,

“ (2) *Inspectia fiscală are următoarele atribuții:*

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;*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

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

c) *discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

d) *solicitarea de informații de la terți;*

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*

f) *stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;*

g) *verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;*

.....”

In explicitarea acestui articol vin si prevederile pct.91.4 din Normele de aplicare a Codului de procedura fiscala, dupa cum urmeaza:

“91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere...”

Rezulta, asadar, ca stabilirea suplimentara a unor obligatii fiscale nu poate fi facuta pe baza unor explicatii date intr-un document care are un rol lamuritor pentru organele de inspectie fiscala asupra situatiei fiscale a contribuabilului si nu un rol determinant, ci este necesar a avea la baza evidente contabile, fiscale, alte evidente relevante pentru impunere, precum si incadrarea acestor constatari in temeiuri de drept corecte.

Tot in Codul de procedura fiscala la art.105 si 109 se precizeaza:

„Art. 105 Reguli privind inspectia fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Art. 109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.”

Raportandu-se la temeiul de drept invocat de organele de inspectie fiscala si anume art.145 alin.(2) din Codul fiscal, organul de solutionare constata ca simpla afirmatie ca cheltuielile nu sunt aferente operatiunilor taxabile ale petentei, combinandu-se argumente de natura celor prevazute la legislatia de la Titlul II-Impozit pe profit din Codul fiscal cu o prevedere de la Titlul VII – Taxa pe valoarea adaugata , nu este de natura a respinge dreptul petentei de deducere a TVA .Mai mult, capitolul “Planificare culturi” din cadrul centralizatorului privind serviciile tertilor si cheltuielile indirecte (centralizator care reprezinta o componenta a pretului de cumparare pentru cultura de grau 2013-2014 -zona ... si pentru cultura de rapita 2013-2014-zona ...), este singurul asupra caruia organele de inspectie au intrat in detalii, in conditiile in care nu exista o facturare separata a acestei prestari, ci reprezinta un element al pretului de vanzare-cumparare stabilit intre cei doi participanti la tranzactie.

Potrivit jurisprudentei europene, respectiv Decizia Curții de Justiție C-110/94 (INZO), paragraful 23 face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și că art.4 din Directiva a VI-a, în prezent Directiva 112/2006/CE, nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină că, în speță, serviciile contractate dau naștere la activități taxabile.

Mai mult, în cazuri de fraudă sau abuz, în care de exemplu, persoana impozabilă în cauză sub pretextul inițierii desfășurării activității economice, de fapt efectuează achiziții pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, autoritatea fiscală poate solicita restituirea taxei deduse pe motivul că deducerea a fost efectuată fără îndeplinirea condițiilor de acordare a dreptului de deducere a taxei (Hotărârea Gabalfrisa, pct. 46, Hotărârea Rompelman, pct. 24 și Hotărârea INZO, pct. 23 și 24).

Avand in vedere cele prezentate , organul de solutionare nu se poate pronunta asupra corectitudinii si legalitatii neacordarii de catre organele de inspectie fiscala, a dreptului de deducere pentru TVA in suma de ... lei, astfel ca se va face aplicatiunea art.216 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, „ 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.”

Prin OPANAF 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la pct.11.6 se precizează:

„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...”

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală în baza referatului nr. ... se

D E C I D E :

1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. .../...2014 emisă de AJFP ..., pentru suma totală de ... lei reprezentând TVA nedeductibilă, urmând să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare, de către o altă echipă decât cea care a întocmit actul atacat.

2. Prezenta decizie se comunica la:

- SCA ... cu sediul în
- DGRFP Timisoara - AJFP ...-....

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

...