



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția Generală de Soluționare a  
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

## **DECIZIA NR. 83 / 2012**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC .X. SRL**

**din loc. .X., jud. .X.**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

**sub nr.907653/13.10.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./11.10.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.X/13.10.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL**, cu domiciliul fiscal în Sat. .X., Com. X nr.X, județul .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J35/.X./1993, împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.07.2011.

Contestația este formulată de SC .X. SRL prin împuternicit .X. .X. .X., împuternicirea nr..X./31.08.2011 fiind anexată în original a dosarul cauzei.

SC .X. SRL contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

-.X. lei TVA

-.X. lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA.

Referitor la suma contestată organul de soluționare reține următoarele:

Prin Decizia de impunere contestată s-a stabilit TVA suplimentară astfel:

1. La pct.2.1.1. s-a stabilit TVA suplimentară în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

2. La pct.2.2.1 din decizia de impunere contestată, **ca urmare a soluționării deconturilor de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare**, pe perioada 01.11.2008 – 31.05.2009, s-a stabilit:

-s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare pe luna ianuarie 2009 și s-a **stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei;**

- s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare pe luna aprilie 2009 și **s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei;**

- s-a respins la rambursare TVA în sumă de .X. lei din decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din luna mai 2009 și **s-a stabilit TVA suplimentară în sumă de .X. lei .**

De asemenea, au fost calculate accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată la pct.2.2.1. din decizia de impunere contestată ca urmare a soluționării deconturilor de TVA cu sumă negativă de TVA cu opțiune de rambursare, astfel:

- **în sumă de .X. lei** aferente TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X. lei ca urmare a soluționării decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare pe luna ianuarie 2009;

- **în sumă de .X. lei** aferente TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X. lei ca urmare a soluționării decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare pe luna aprilie 2009;

- **în sumă de .X. lei** aferente TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată în sumă de .X. lei ca urmare a soluționării decontul de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare pe luna mai 2009.

**Din suma totală a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar** la pct.2.1.1. și pct.2.2.1 din decizia de impunere în cuantum de .X. lei **societatea precizează la pag.54 din contestație că se contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în condițiile în care la pct.2.7.1 din contestație aduce argumente și pentru TVA în sumă de .X. lei. Ca urmare, suma TVA contestată este de .X. lei (.X. + .X.), aceasta fiind suma asupra căreia se va pronunța organul de soluționare a contestației.**

În ceea ce privește accesoriiile aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la pct.2.1.1. și pct.2.2.1 din decizia de impunere sunt în cuantum de .X. lei, iar societatea contestă suma de .X. lei, cu X lei în plus față de obligația stabilită prin Decizia de impunere contestată. **Organul de soluționare se va pronunța asupra sumei de .X. lei** stabilită prin titlu de creanță.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **04.08.2011**, conform mențiunii olografe de pe adresa de înaintare nr..X./03.08.2011, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data de **03.09.2011**, astfel cum rezultă din factura nr.DIV.X./03.09.2011 emisă de Poșta Română, anexată în copie la dosarul cauzei, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la data de **06.09.2011**, astfel cum rezultă din ștampila aplicată de Serviciul Registraturii a acestei instituții pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. SRL.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./29.087.2011, societatea susține următoarele:***

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă într-un număr de X facturi ce nu au fost prezentate în original, (cu precizarea că taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, respectiv TVA în sumă de X lei din factura nr..X./21.12.2007, TVA în sumă de .X. lei din factura nr.9F.X./06.05.2009 și TVA în sumă de .X. lei din factura nr.9F.X./06.05.2009, nu face obiectul prezentei contestații), contestatoarea arată că se identifică două situații:**

- situația în care facturile fiscale nu au putut fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală întrucât erau pierdute, iar societatea a procedat la obținerea duplicatului, respectiv întocmirea dosarului de reconstituire;
- situația în care societatea era în posesia facturilor fiscale în original, dar datorită timpului foarte scurt acordat de organele de inspecție fiscală nu a putut pune la dispoziția acestora în timp util aceste facturi fiscale.

Ca urmare, societatea susține că pentru cazurile în care nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că

facturile fiscale au fost prezentate în copie (pozițiile X) sau erau lipsă (pozițiile X) trebuie să se rețină că societatea a fost în posesia originalului facturilor tot timpul și este îndreptățită să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor în cauză.

Totodată, pentru facturile lipsă, societatea susține că a procedat la obținerea duplicatului sau la reconstituirea documentelor pe care le atașează, în copie, la contestație.

De asemenea, susține și faptul că potrivit prevederilor art.7 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu reiese că rolul activ al autorităților fiscale încetează pe perioada efectuării inspecției fiscale.

Ca urmare, contestatoarea solicită reverificarea tranzacțiilor prezentate în vederea analizării atât a documentelor care nu au fost consemnate la inspecția fiscală, cât și a documentelor reconstituite și duplicatele acestora.

**Prin completarea la contestație** societatea aduce argumente suplimentare în sensul că la momentul efectuării inspecției fiscale s-a constatat lipsa exemplarului original al unor facturi, iar la momentul depunerii contestației societatea se regăsea în una din cele două situații prezentate mai sus.

Astfel, contestatoarea a încadrat facturile emise de SC .X. SA în categoria facturilor al căror exemplar original a fost pierdut în condițiile în care aceasta deținea exemplarul original al facturilor primite, însă datorită volumului mare de documente arhivate într-un spațiu inaccesibil în mod curent anagajaților, nu a putut prezenta exemplarul original al facturilor la momentul inspecției fiscale.

Ca urmare, potrivit prevederilor pct.182.1 din Normele de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, solicită organului de soluționare a contestației să aibă în vedere aceste informații.

**2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor efectuate de societate**, (cu precizarea că **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, înscrisă într-un număr de X facturi prezentate în contestație, **nu face obiectul prezentei contestații**) societatea susține că doar pentru o parte din taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere se regăsesc constatări, diferențele fiind prezentate în anexa 7 la raportul de inspecție fiscală cu denumirea generică „*prestări servicii fără justificare*” fără a fi indicate constatările factive pe baza cărora se bazează concluzia, fiind încălcate prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare,

conform cărora soluția adoptată de organele de inspecție fiscală trebuie să fie întemeiată pe constatări complete.

De asemenea, contestatoarea invocă prevederile art.11 alin.1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care consacră principiul prevalenței economicului asupra juridicului și susține că organele de inspecție fiscală nu au analizat conținutul economic al achizițiilor în vederea stabilirii dacă acestea contribuie la realizarea de operațiuni taxabile.

Totodată, societatea susține că organele de inspecție fiscală au invocat în mod eronat prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. De asemenea, arată că organele de inspecție fiscală au urmărit solicitarea de documente suplimentare specificând termenul „*situații de lucrări*” și pentru acele achiziții care prin natura lor sau în baza contractelor încheiate nu necesită documente suplimentare. Spre exemplu: serviciile de pază efectuate de SC .X. .X. SRL. În contextul Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu există nicio prevedere care să precizeze că societatea ar trebui să prezinte documentele consacrate pentru justificarea deductibilității cheltuielilor la calculul impozitului pe profit și în scopul deducerii taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Contestatoarea susține că prevederile legale incidente taxei pe valoarea adăugată condiționează dreptul de deducere de prezentarea unei facturi și respectiv efectuarea acestora în scopul operațiunilor taxabile, invocând în susținere prevederile Directivei a-6-a devenită Directiva 112/2006/CE începând cu data de 01.01.2007, precum și jurisprudența europeană, respectiv cazul John Reinsdorf (C-85/95) referitoare la necesitatea existenței unei facturi în original și obligativitatea înscrierii unor elemente suplimentare în facturi, iar în situația în care nu mai deține factura în original să solicite prezentarea altor probe doveditoare care să demonstreze ca tranzacția pentru care se solicită dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată a avut loc, precum și cazurile C110/98 și C 147/1998 Gabalfrisa și ceilalți (pct.52) și Ordinul din 23 martie 2004 în cauza C395/02 Transport Service (pct.29) privind principiul neutralității TVA.

Potrivit celor prezentate societatea considera ca neîndeplinirea unor condiții contractuale comerciale între parti nu este de natura sa perturbeze stabilirea stării de fapt privind serviciile achiziționate de societate de la furnizorii sai.

Totodată, contestatoarea arată că din motive de reorganizare internă a activității societăților .X., nu a putut identifica în timp util, în arhiva, documente care sa justifice toate achizițiile verificate pe parcursul desfășurării inspecției fiscale.

De asemenea, societatea susține că este eronat temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală, respectiv OMEF nr.3512/2008 și

Legii nr.82/1991 care se referă la documentația financiar-contabilă și nu la dreptul de deducere a taxei pe valoarea întrucât deține documentele justificative prevăzute de art.145 alin.8, respectiv art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea prezintă situațiile în care, pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale nu a putut prezenta documente din care sa reiasa natura achizitiilor efectuate si pentru care consideră ca detine suficiente justificari in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și invocă prevederile pct.182.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, respectiv:

**In ceea ce priveste achizitiile efectuate de la SC .X. .X. SRL, nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisa in facturile prezentate pe motiv că în contractul dintre părți nu există prevederi cu privire la termene de executie, servicii prestate si tarifele percepute si nici valoarea totala a contractului, precum și faptul că documentele care insotesc facturile, respectiv Devizul de cheltuieli/Situatia de lucrari/Fisa tehnologica, nu indeplinesc conditiile contractuale *"nefiind cunoscut tipul lucrarilor ce trebuie efectuate"* sau *"documentul este incomplet"* sau *"contine informatii minimale"* sau se fac consemnari cu privire la lipsa unor semnături din aceste documente. De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca trebuia sa existe un proces verbal de receptie a lucrarilor atât timp cat beneficiarul se obliga prin contract sa receptioneze lucrarile.**

Contestatoarea susține că pe parcursul inspectiei fiscale a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala justificari pentru toate facturile întocmite de SC .X. .X. SRL pentru serviciile agricole realizate in baza intelegerii partilor, astfel considera injust motivul pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile nr..X./27.12.2006, nr..X./18.12.2007 si nr..X./19.05.2008.

Referitor la contravaloarea facturii nr..X./27.12.2006 reprezentând cheltuieli cu recoltare soia, societatea susține că factura prezinta ca si justificare un document intitulat *"deviz de lucrari si prestari de servicii"*, precum si un proces verbal de receptie a lucrarilor si serviciilor, fara ca acestea sa fie consemnate de catre organele de inspectie fiscala.

In ceea ce priveste factura nr..X./18.12.2007, societatea susține că aceasta reprezinta prestari servicii complexe in agricultura si au fost prezentate drept documente justificative fisa tehnologica a culturii ce cuprinde specificatii, unitatea de masura, cantitati si tarife, fiind semnata si stampilata de catre parti, iar sumele cuprinse in fisa tehnologica se regasesc in factura emisa de SC .X. .X. SRL, deci nici in aceasta situatie documentele nu au fost consemnate de catre organele de inspectie fiscala.

Referitor la factura nr..X./19.052008, ce reprezinta servicii in agricultura, contestatoarea arată că factura prezinta ca si justificare o situatie de lucrari, semnata si stampilata de catre parti, fara ca aceasta sa fie consemnata corespunzator de catre organele de inspectie fiscala.

Astfel, societatea susține că pentru achizițiile realizate de la SC .X. .X. SRL, consemnate in facturile prezentate mai sus, organele de inspectie au constatat că nu s-au prezentat justificari fără să consemneze clar ce ar fi trebuit să prezinte. Pentru aceasta situatie, societatea considera ca au fost incalcate prevederile art.49 si art.64 din Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea susține că analiza organelor de inspectie fiscala s-a axat foarte mult pe analiza indeplinirii unor formalitati comerciale, **fara sa analizeze** ceea ce era esențial pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugata și anume, **natura operatiunilor realizate si modul in care acestea concura la realizarea de activitati taxabile.**

Astfel, cu privire la documentele prezentate, societatea susține:

- contractul prezentat contine precizari cu privire la obiectul contractului „*lucrari agricole cu utilaje si forte umane proprii*”, iar cu privire la modul de desfasurare a contractului se precizeaza ca SC .X. .X. SRL va intocmi devize pentru lucrarile realizate unde se vor consemna lucrarile agricole realizate, unitatea de masura si tariful aferent lucrarilor/unitatea de masura, valoarea lucrarii si data receptiei lucrarilor;
- in documentele atasate facturilor emise de SC .X. .X. SRL se precizeaza loturile de teren unde s-au efectuat lucrarile, unitatea de masura fiind ha lucrat, culturile la care se refera lucrarile realizate, tipul lucrarilor precum si perioada in care au fost realizate, valoarea totala a lucrarilor care se regaseste in factura emisa catre SC .X. SRL.

Potrivit celor prezentate, societatea considera că a prezentat toate justificarile necesare probarii naturii serviciilor prestate de SC .X. .X. SRL, iar serviciile agricole achizitionate au fost efectuate în scopul operatiunilor taxabile destinate activitatilor de morarit si revânzare, dupa caz.

De asemenea, contestatoarea considera injusta constatarea organelor de inspectie fiscala de a solicita un document formal de receptie pentru serviciile agricole realizate de SC .X. .X. SRL in beneficiul societatii. Astfel, atât timp cât serviciile realizate de SC .X. .X. SRL sunt consemnate in documente atasate facturilor emise de aceasta considera ca nu este necesara emiterea unui document suplimentar de receptie pentru aceste lucrari.

Astfel, societatea susține că organele de inspectie fiscală au constatat că documentele atasate la facturi sunt fie incomplete, fie conțin informatii minimale, etc., fapt care a condus la concluzia ca societatea *"nu a*

*justificat daca au fost destinate in folosul operatiunilor sale taxabile" si "fara a prezenta toate justificarile necesare in vederea stabilirii operatiunilor realizate" fără să se detalieze motivele pentru care documentele prezentate nu sunt de natură să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată din aceste facturi, acestea fiind suficiente pentru stabilirea starii de fapt fiscale si permit exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, in conformitate cu art.145 si art.146 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

**În ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL** neacordat de organele de inspecție fiscală pe motiv ca *"desi aceste operatiuni au fost consemnate ca si prestari de servicii, societatea nu a prezentat documente justificative aferente acestor operatiuni"*, contestatoarea susține că organele de inspectie fiscala au constatat că nu s-a justificat daca bunurile au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si societatea nu a prezentat documentele necesare in vederea stabilirii operatiunilor realizate.

Contestatoarea susține că in factura emisa de SC .X. SRL se precizează *"grau pentru saci" si "uium"* deci, nu există nicio referire la prestări de servicii. Activitatea de baza realizata de societate este moraritul astfel că, beneficiarii acestor operatiuni aduc produsul supus procesului de morarit (spre exemplu - grau pentru obtinerea de faina alba), iar societatea realizeaza serviciul de morărit. In urma procesului de morarit rezulta un produs denumit *"uium"* care poate fi utilizat de morar mai departe in procesul de morarit. Ca urmare, platile datorate de beneficiarii serviciilor de morarit se compenseaza cu uiumul livrat morarului, neexistând plati efective realizate.

Considera ca îi sunt incidente prevederile art.130 din Codul fiscal, in vigoare in anul 2005, potrivit căroră: *"In cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata. "*

De asemenea, societatea arată că pentru consemnarea operatiunii de morarit si a uiumului rezultat din tranzactie se intocmeste un document specific denumit *"BON MACINIS"*, ce a fost prezentat organelor de inspectie fiscala impreuna cu facturile respective.

Având in vedere cele prezentate societatea susține că organele de inspectie fiscala nu au apreciat corect circumstantele in care a intervenit aceasta achizitie, tranzactia fiind analizată doar din prisma reflectarii operatiunii in contabilitate si lipsa prezentarii contractului si a documentelor justificative, refuzând consemnarea documentului *"Bon măciniș"* atasat facturii, si de aceasta data incalcându-se prevederile art.49 si art.64 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificările și completările ulterioare.



Societatea susține că potrivit Deciziei nr.5/2004 a Comisiei Fiscale Centrale, deducerea taxei pe valoarea adăugată este supusa legislației fiscale, iar încălcarea prevederilor contabile cu privire la modul de evidențiere al operațiunilor în contabilitate nu poate fi reținut ca temei de drept în sensul neacordării dreptului de deducere a TVA, în speță fiind aplicabile prevederile art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la Contractele de colaborare încheiate cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X.o SRL, (denumiți împreună "Colaboratorii")** nu a fost admisă la deducere TVA în valoare de .X. lei pe motiv că :

- nu a prezentat pretul și modalitatea de plată a acestor contracte și situațiile de lucrări emise de partenerul agricol - contractele cu SC .X. SRL, SC .X.o SRL și SC .X. SRL;
- nu a prezentat contract sau document justificativ – SC .X. SRL;
- prestări servicii fără justificare – SC .X. SRL.

Societatea susține că în ceea ce privește achizițiile de servicii de pază de la Colaboratori are încheiate contracte de colaborare cu aceștia în baza cărora Colaboratorii pun la dispoziția societății terenuri agricole în vederea cultivării de produse agricole și se angajează *"sa asigure paza culturilor împotriva furtului, sustragerilor, distrugerilor în toate fazele dezvoltării lor"*. În situația în care apar *"atacuri de boli și daunatori carente și excese de nutriție"*, Colaboratorii vor semnala aceste atacuri societății prin *"rapoarte de necesitate pe care le va aduce la cunoștință în timp util"*.

În conformitate cu contractul de colaborare, pentru serviciile de pază realizate, Colaboratorii primesc o remunerație stabilită la nivelul unei sume de lei/ha sau o contrapartidă în produse agricole/ha.

Societatea arată că, în ceea ce privește prevederile contractuale, considera că natura prestării serviciilor realizate de Colaboratori și modul de remunerare sunt dovedite prin contractul încheiat între părți. De asemenea, susține că la cap.4 din contractele de colaborare se menționează de fiecare dată pretul operațiunilor, respectiv o sumă fixă de bani datorată lunar sau plată în natură (prin produse agricole rezultate din culturile respective).

Și de această dată, societatea susține că neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motivul neprezentării unui pret și al modalității de plată nu se bazează pe *"constatari complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză"*.

Asadar, pentru acele contracte de colaborare pentru care plată serviciilor realizate de Colaboratori se realizează în natură, societatea considera că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, este vorba despre un schimb de servicii cu bunuri, conform art.130 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel Colaboratorii realizează o

prestare de servicii, iar societatea efectuează o livrare de bunuri taxabile catre Colaboratori, pentru care a emis facturi cu 19% TVA.

In ceea ce priveste natura operatiunilor realizate de Colaboratori, societatea considera ca acest aspect este prevazut in contract și având in vedere ca modul de realizare al acestor servicii nu implica tarificare diferita in functie de activitatile realizate sau in functie de numarul de ore petrecut, personal implicat, situații care ar fi facut necesara prezentarea unei situatii de lucrari, contractul prevede un pret fix/ha platibil in bani sau in natura, dupa caz, pentru serviciile prevazute in contract, respectiv paza culturilor agricole, astfel că, nu este necesara emiterea unei situatii de lucrari in scopul probarii naturii serviciilor.

Mai mult, societatea susține că din continutul contractului reiese că se vor intocmi rapoarte de necesitate atunci cand intervin atacuri de boli sau daunatori care pot afecta viabilitatea culturilor si care trebuie semnalate in scris societății. In situatia in care pe parcursul colaborarii nu intervin situatii de atacuri, considera neîntemeiata solicitarea organelor de inspectie fiscala cu privire la prezentarea de situatii de lucrari in scopul probarii naturii operatiunilor. De asemenea, susține că acest raport a fost prezentat organelor de inspectie fiscala, dar nu s-a consemnat in raportul de inspectie fiscală, rezumându-se la a consemna ca societatea *"nu a prezentat contract si document justificativ"*, fiind incalcate prevederile art.49 si art.64 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea susține că întrucât activitatea de baza a societatii o constituie moraritul in scopul caruia aceasta cumpara si produce cereale, considera ca serviciile achizitionate de la Colaboratori sunt realizate pentru scopul operatiunilor taxabile ale societății, precum și faptul că a prezentat facturile emise de colaboratori, completate cu toate datele.

**În ceea ce privește achizițiile de servicii de la SC .X. SRL si SC .X. .X. SRL pentru care nu a fost acceptată la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, pe motiv că s-a prezentat un contract, dar nu s-a prezentat niciun document justificativ pentru prestatiile efectuate (în cazul SC .X. .X. SRL) și prestari servicii fara justificare (în cazul SC .X. SRL), contestatoarea susține că serviciile primite de la SC .X. SRL reprezinta servicii de dezinsectie si deratizare pentru culturile agricole - denumite *"servicii DDD"* - pentru care furnizorul percepe un tarif lunar fix. Mai mult, conform intelegerii comerciale a partilor, acest tarif se percepe pentru serviciile DDD doar in situatia in care se constata necesitatea acestora.

Serviciile prestate de SC .X. .X. SRL reprezinta servicii in domeniul sanatatii, protectiei muncii si situatiilor de urgenta denumite *"servicii PSI"* si sunt realizate in baza unui contract tip abonament lunar pentru un tarif lunar fixat.

Contestatoarea arată că pentru serviciile DDD si PSI nu este necesara emiterea de situatii de lucrari avand in vedere ca modul de realizare al acestor servicii nu implica tarificare diferita in functie de activitatile realizate, fiind vorba de un singur tip de activitate realizat si descris ca atare in contracte si facturi, sau in functie de numarul de ore petrecut, personal implicat, aspecte care ar fi facut necesara prezentarea unei situatii de lucrari si care nu se regasesc in cazurile de fata.

Or, atâta vreme cât contractul prevede un pret fix lunar, nu considera necesara emiterea unei situatii de lucrari in scopul probarii naturii serviciilor.

Astfel, contestatoarea consideră că si de aceasta data au fost incalcate prevederile art.6 si ale art.49 si art.64 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, având in vedere activitatea de baza a societatii ,considera ca serviciile achizitionate de la cei doi furnizori reprezinta servicii necesare pentru productia culturilor realizate si drept urmare, constituie achizitii realizate pentru scopul operatiunilor taxabile realizate de aceasta.

Totodată, societatea susține că a prezentat facturile emise de cei doi furnizori pentru serviciile de dezinsectie si deratizare, respectiv servicii in domeniul sanatatii, protectiei muncii si a situatiilor de urgenta realizate in beneficiul sau, acestea fiind intocmite cu respectarea conditiilor prevazute in Codul fiscal, astfel că sunt indeplinite conditiile prevăzute de art.145 si art.146 din Codul fiscal, cu privire la dreptul de deducere a TVA.

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferenta serviciilor legate de modernizarea morii prestate de SC .X. SRL**, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere pe motiv ca situatia de lucrari atasata la facturile intocmite de aceasta este intocmita si vizata de SC .X. SRL si nu este acceptata de "*beneficiarul real al lucrarilor*".

Societatea susține că a incheiat un contract pentru realizarea lucrarilor necesare pentru modernizarea morii M5, SC .X. SRL a procurat materialele necesare realizarii acestei lucrari, iar partea de servicii de constructii-montaj a fost subcontractata cu SC .X. SRL- societatea specializata in constructii. Ca urmare, SC .X. SRL in calitate de prestator de servicii de constructii montaj realizeaza lucrarile de modernizare a morii M5 utilizand materialele procurate de SC .X. SRL și emite factura catre SC .X. SRL atasând situatia de lucrari aferenta, iar ulterior, SC .X. SRL emite factura catre SC .X. SRL si ataseaza o situatie denumita "*borderoul productiei*" în care se consemnează valoarea lucrărilor executate de SC .X. SRL in baza situatii de lucrari atasata si, separat, se consemneaza valoarea materialelor incorporate in lucrare.

Astfel, contestatoarea susține că organele de inspectie fiscala nu au analizat relatiile contractuale dintre parti si modul de efectuare al lucrarilor,

situatia de lucrari emisa de SC .X. SRL neavând cum sa fie semnata de SC .X. SRL atat timp cât lucrarea era realizata in baza intelegerilor comerciale dintre SC .X. SRL si SC .X. SRL. Scopul pentru care este atasata aceasta situatie de lucrari este pentru a demonstra lucrarile de specialitate realizate in cadrul proiectului de modernizare a morii M5.

Astfel, organele de inspectie fiscala nu au consemnat toate documentele prezentate, respectiv documentul care prezinta valoarea lucrarilor respective atasat la factura emisa de SC .X. SRL si anume borderoul productiei.

Ca urmare, societatea considera ca a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala toate justificarile necesare in sensul probarii naturii operatiunilor realizate. Mai mult, având in vedere activitatea de baza consideră ca este evident modul in care aceste achizitii contribuie la realizarea de operatiuni taxabile.

Astfel, având în vedere că neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru aceasta situatie este datorata neînțelegerii situatiei de fapt, considera că sunt indeplinite conditiile prevăzute de art.145 și art.146 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește achizițiile de servicii juridice si notariale de la Societatea Civila Profesionala .X. si .X., Birou Notar Public .X. .X., Birou Notar Public X, Cabinet Individual de Avocatura .X. pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pe motiv ca societatea nu a prezentat documente justificative, contestatoarea susține că prevederile legale in materie de TVA nu contin trimiteri specifice cu privire la modul in care trebuie analizat modul de exercitare al dreptului de deducere a TVA, acesta fiind rolul organului de inspectie fiscală care trebuie sa determine situatia de fapt fiscala relevanta pentru acordarea deducerii TVA, in conformitate cu art.105 din Codul de procedura fiscala, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**

Fata de constatarile organelor de inspectie fiscala societatea susține că prevederile Codului fiscal precizează ca si conditie formala pentru exercitarea dreptului de deducere necesitatea detinerii unei facturi care sa consemneze achizitia respectiva si care sa fie intocmita in conformitate cu prevederile art.155 alin (5) din Codul fiscal.

In acest sens, considera eronata analiza conditiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA in raport de prevederile specifice privind deducerea cheltuielilor pentru scopul impozitului pe profit.

Având in vedere continutul specific al **serviciilor notariale si juridice** societatea considera ca la analiza modului in care aceste achizitii de servicii sunt realizate in scopul operatiunilor taxabile organele de inspectie

fiscala trebuiau sa analizeze scopul economic pentru care aceste servicii au fost achizitionate.

Astfel, întrucât societatea a realizat achizitii de terenuri agricole pentru a cultiva produsele agricole necesare activității de morarit, in conformitate cu cadrul legal aplicabil in România, contractele translativale ale dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile trebuiau legalizate de un notar public.

Ca atare, organele de inspecție fiscală ar fi putut sa analizeze existenta documentelor legalizate de notarii publici de la care s-au achizitionat serviciile respective intrucât parafa acestora se regaseste pe ultima pagina a tuturor contractele legalizate de acestia, contractele legalizate de notarii publici in cauza constituie un mijloc de proba in stabilirea starii de fapt fiscale și in ceea ce priveste acordarea dreptului de deducere a TVA pentru serviciile notariale achizitionate.

**În ceea ce priveste serviciile de asistență juridică**, societatea susține că a prezentat contractul de prestari servicii incheiat cu societatile respective care descrie serviciile ce vor fi realizate de avocati in folosul societatii. In ceea ce priveste modul de probare efectiva a realizarii acestor activitati, considera ca trebuia verificat modul in care prestatorii au fost implicati efectiv in actiunile care presupun asistenta juridica de specialitate - spre exemplu reprezentarea in fata instantelor judecatoresti in litigiile in care a fost implicata societatea. Informatiile cu privire la avocatul care reprezinta o societate in fata instantelor judecatoresti sunt publice si pot fi accesate inclusiv online pe website-urile instantelor de judecata relevante unde s-au judecat litigiile respective.

Societatea considera ca achizitia acestor servicii este realizata in scopul operatiunilor sale taxabile, iar aceasta poate fi probată luând in calcul toate circumstantele relevante in care societatea a contractat aceste servicii.

Ca urmare, contestatoarea susține că organele de inspectie fiscala nu au analizat toate circumstantele relevante, documente care ar fi probat necesitatea achizitiei acestor servicii in folosul activitatilor societatii, si care justifica deducerea TVA aferenta in conformitate cu prevederile art.145 si art.146 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește serviciile de publicitate achizitionate de la SC .X. SRL pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată in valoare de .X. lei, pe motiv că sunt "prestari servicii fără justificare"**, societatea susține că acestea au fost achiziționate pe bază de contract unde se consemneaza ca reprezintă realizarea de cataloage de prezentare pentru produsele societății.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au consemnat în raportul de inspecție fiscală despre contractul de prestări servicii, serviciile de publicitate prezinta activitati prin care societatea isi prezinta produsele

potentialilor clienti fiind necesare desfășurării activitatilor societatii, astfel că aceste servicii sunt realizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

**Referitor la serviciile de ierbicidare primite de la SC .X. SRL pentru care nu a fost admisă la deducere TVA in valoare de .X. lei pe motiv că nu au fost prezentate documente și nu dispunea de suprafata specificata**, societatea susține că are încheiat contract și situatie de lucrari care a fost pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

În ceea ce privește constatarea că lucrarile realizate de SC .X. SRL se refereau la o suprafata mai mare decat cea detinuta de societate, considera ca organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a analiza toate circumstantele in care s-a realizat operatiunea in vederea stabilirii starii de fapt fiscale relevanta pentru impunere.

Astfel că, atat timp cat organele de inspectie fiscala dispuneau de toate documentele justificative necesare in mod injust nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferenta serviciilor de ierbicidare, proportional cu suprafata detinuta de societate.

**În ceea ce privește serviciile de întreținere si reparatii drumuri pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA in valoare de .X. lei, din factura emisa de S.I.R.D.** pe motiv că reprezintă "*prestari servicii fara justificare*", societatea susține că a achiziționat aceste servicii pe baza de contract incheiat intre parti fiind consemnate în situatia de lucrari intocmită de aceasta cu ocazia efectuării prestatiilor.

De asemenea, societatea considera ca achizitia acestor servicii este realizata in scopul operatiunilor taxabile și sunt indeplinite cerintele legale privind deducerea TVA, respectiv prevederile art.145 si art.146 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la serviciile de mentenanta IT, respectiv servicii evaluare bunuri, prestate de SC .X. SRL și SC .X. SRL pentru care nu a fost acceptată la deducere TVA in valoare de .X. lei**, pe motiv ca sunt "*prestari servicii fara justificare*", contestatoarea susține că este in posesia situatiei de lucrari emisa de SC .X. SRL, respectiv raportul de evaluare intocmit de SC .X. SRL pentru serviciile de evaluare.

De asemenea, contestatoarea susține că atat timp cat aceste servicii sunt strict necesare pentru realizarea activitatii este evident că sunt realizate in folosul taxei pe valoarea adăugată, respectiv sunt îndeplinite prevederile art.145 si art.146 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În ceea ce privește serviciile prestate de SC .X. SRL pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA in valoare de .X. lei pe**

**motiv ca societatea nu a prezentat niciun contract si niciun document justificativ pentru prestatiile efectuate**, societatea susține că a achizitionat servicii de reparatii remorci pentru care societatea prestatoare a emis o situatie de lucrari care a fost si prezentata organelor de inspectie fiscala fara a fi consemnata in raportul de inspectie fiscală.

Contestatoarea consideră ca natura acestor prestari rezulta din situatia de lucrari prezentata si neconsemnata de organele de inspectie fiscala, iar remorcile in cauza sunt utilizate pentru desfasurarea activitatii societatii, deci in folosul operatiunilor sale taxabile, fiind indeplinite cerintele legale.

**În ceea ce privește achizițiile de bunuri de la SC .X. SRL pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA in valoare de X lei fara nicio motivatie, inscriindu-se doar in Anexa nr.7 „7000 dosare”**, contestatoarea susține că dat fiind volumul mare al tranzactiilor si implicit al documentelor ce trebuie indosariate si arhivate, se achizitioneaza dosare pentru desfasurarea activitatii economice.

De asemenea, societatea a procedat si la cântarirea dosarelor achizionate, pentru care a prezentat bonul de cântarire, fără ca acesta sa fie consemnat de organele de inspectie fiscala, astfel că sunt îndeplinite cerintele legale privind deducerea taxei pe valoarea adăugată, respectiv prevederile art.145 si art.146 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la serviciile de reparatii si verificari tehnice prestate de SC .X. SRL și SC .X. SRL pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei motivându-se că sunt "prestari servicii fara justificare"**, contestatoarea susține că natura acestor prestari rezulta din comanda service, respectiv din devizul de lucrari atasate facturilor.

Ca urmare, considera ca aceste servicii sunt realizate in folosul operatiunilor sale taxabile, fiind indeplinite cerintele legale privind deducerea TVA, respectiv prevederile art.145 si art.146 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**3. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor primite**, contestatoarea susține că a contractat diverse livrari de bunuri/prestari de servicii de la diversi furnizori/prestatori, in contul carora acestia au emis facturi de avans/in avans pentru care a dedus TVA inscrisa in aceste facturi.

In anumite cazuri, avansurile facturate initial de catre prestatorii/furnizorii societatii au fost regularizate de catre acestia la data livrarii bunurilor/prestarii serviciilor (ex. SC .X. SRL), emitând in acest sens facturi cu semnul minus la data emiterii facturii pentru contravaloarea

integrala. Cu toate acestea, exista si cazuri in care operatiunile in contul carora au fost emise facturile de avans au fost anulate, prestatorii/furnizorii recurgand astfel la emiterea de facturi cu semnul minus in vederea stornarii avansurilor respective.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA inscrise in facturile de avans pe motiv ca "*Societatea nu a putut demonstra tipul operatiunilor derulate si daca acestea au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile*", respectiv că nu a prezentat contracte, dar a prezentat facturile prin care se storneaza avansurile, inasa lipsa unei mentiuni in cadrul facturii de stornare cu privire la documentele emise anterior a condus la considerarea faptului ca avansurile respective sunt nejustificate.

Astfel, societatea susține că exista cazuri in care furnizorii de bunuri/prestatorii de servicii au emis facturile in avans pentru întreaga contravaloare a bunurilor livrate/serviciilor prestate si au in scris mentiunea "*Avans*", fara sa mai procedeze ulterior la regularizarea acestor facturi, ceea ce respecta prevederile legale mai sus mentionate.

În acest sens, exemplifica cazul facturii nr..X./29.07.2005 emisă de SC .X. SRL cu TVA in valoare de .X. lei, emisa in avans pentru întreaga contravaloare a bunurilor livrate. Organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere pentru TVA aferenta acestei facturi pe motiv ca reprezinta un „*Avans nejustificat*”, intrucât societatea nu a putut identifica pana la finalizarea inspectiei fiscale, documentatia aferenta acestei operatiuni.

Societatea susține că organele de inspectie fiscala nu detaliaza in cadrul Raportului de inspectie motivele care au condus la neacordarea dreptului de deducere a TVA, mentionând doar in Anexa nr.7 „*Avans nejustificat*”, iar în ceea ce priveste posibilitatea societatii de a formula explicatii cu privire la facturile de avans primite timpul pus la dispozitie a fost mult prea scurt dat fiind volumul foarte mare de documente existent in arhiva societatii și consideră ca este indreptatita sa beneficieze de dreptul de deducere pentru TVA aferenta acestei facturi.

De asemenea, societatea considera netemeinic modul in care organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare facturile de regularizare a avansurilor facturate initial de furnizorii societatii pe motiv ca acestea nu contin referiri la factura de avans initiala, fara sa se faca toate investigatiile necesare identificarii situatii de fapt fiscale relevanta pentru impunere.

Societatea susține că a prezentat organelor de inspectie fiscala, pe parcursul derularii inspectiei fiscale, facturile emise cu semnul minus de catre furnizori/prestatori si mecanismul de stingere al acestora. Chiar daca facturile respective nu prezentau mentiune despre documentul emis initial, societatea a prezentat o situatie detaliata privind mecanismul de regularizare al facturilor



de avans. De asemenea, societatea a prezentat si contracte incheiate cu furnizorii care au emis facturile de avans.

Referitor la constatarea organelor de inspectie fiscala conform căreia societatea nu a prezentat contracte pentru a se identifica operatiunile facturate in avans de furnizorii sai, societatea susține că detine contracte cu SC .X. SRL, SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL, s.a. si care au fost prezentate la inspectia fiscală, dar nu sunt consemnate.

Ca urmare, societatea consideră că analiza realizata de echipa de inspectie fiscala nu ia in considerare toate circumstantele edificatoare pentru stabilirea situatiei de fapt corecta a acestor operatiuni, fiind prezentate facturi de avans emise de furnizori si, in contrapartida cu acestea, facturile finale prin care avansurile erau regularizate

Contestatoarea arată că organele de inspectie fiscala s-au rezumat să nu acorde dreptul de deducere a TVA pe considerentul că facturile nu indeplinesc conditiile de forma, fara sa efectueze toate investigatiile relevante pentru stabilirea starii de fapt fiscale pentru impunere, încălcând astfel prevederile art.105 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea exemplifică în acest sens cazul prestatorului SC .X. SRL, care a emis factura de avans nr..X./26.05.2005, cu TVA in valoare de .X. lei, si factura nr..X./5.04.2006, cu TVA in valoare de .X. lei. Ulterior, SC .X. SRL a devenit SC .X. SRL, iar aceasta din urma a emis factura cu semnul minus nr..X./26.09.2008, cu TVA in valoare de -.X. lei, pentru stornarea celor doua facturi de avans. Având in vedere ca pe parcursul perioadei verificate, acestea au fost singurele facturi emise de acest furnizor, chiar si in lipsa unei trimiteri exprese in factura de regularizare a facturilor de avans initiale, societatea considera că rezultă cu claritate legătura dintre această factură de regularizare și celelalte facturi de avans.

De asemenea, societatea susține că organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare facturile de regularizare ale avansurilor emise initial astfel că, este încălcat principiul neutralitatii TVA - principiu fundamental al sistemului TVA instituit la nivelul Uniunii Europene prin Directiva 12/2006/CE.

Totodată, societatea arată că masura organelor de inspectie fiscala este nejustificata si neintemeiata cu atat mai mult cu cat societatea se regaseste in situatia unei duble anulari a dreptului de deducere: o data prin efectul facturii cu semnul minus si o data prin efectul respingerii la deducere de catre organele de inspectie fiscala, ceea ce nu este in conformitate cu principiul neutralitatii TVA.

Astfel, societatea susține că desi organelor de inspectie fiscală le-au fost prezentate facturile de regularizare nu s-au pronuntat asupra lor in sensul daca acestea sunt emise cu respectarea prevederilor art.138 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care reglementeaza cazurile in care

baza de impozitare a operatiunilor se poate ajusta dupa realizarea operatiunii.

Ca urmare, societatea susține că în mod eronat organul de inspecție fiscală nu a acordat dreptul de deducere a TVA având la bază numai analiza condițiilor de formă a facturilor.

**4. În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferenta facturilor ce sunt completate cu informatii incorecte la rubrica beneficiar (cu precizarea că TVA in valoare de .X. lei nu face obiectul prezentei contestatii)** societatea susține că aceste facturi contineau la rubrica beneficiar datele de identificare ale altor societati.

Societatea susține că în perioada supusa inspectiei fiscale, a inregistrat in mod eronat factura nr..X./06.10.2006 emisa de SC .X. .X. SRL, **cu TVA in valoare de .X. lei**, care era destinata in fapt unei alte societati din cadrul .X. , respectiv SC .X. .X. SRL si in baza careia s-a exercitat dreptul de deducere a TVA. Aceasta eroare s-a produs datorita faptului ca evidenta contabila pentru societatile din

.X. este asigurata de aceeași persoana, care din greseala a inregistrat factura respectiva in evidenta SC .X. SRL. Ulterior, tot in cadrul perioadei supuse verificarii, si anume in luna decembrie 2006, societatea a constatat aceasta greseala si a procedat la rectificarea ei atat in contabilitate cat si in evidentele fiscale, anuland in acest sens TVA dedusa initial si predand factura mentionata SC .X. .X. SRL. Aceasta remediere s-a evidentiat ca atare si in cadrul jurnalului de cumparari la luna decembrie 2006, pozitia 249, pus la dispozitie organelor de inspectie fiscală. Acest aspect nu a fost analizat de organele de inspecție fiscală astfel că măsura de neacordare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu este corectă.

**5. În ceea ce privește neacordarea scutirii de TVA pentru serviciile de transport international prestate de societate, pe motiv că societatea nu deține documentele justificative necesare**, societatea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că sunt incidente prevederile art.143 alin.(1) lit.c) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede scutirea de TVA aplicabila prestarilor de servicii, inclusiv transportul, legate direct de exportul de bunuri.

Societatea susține că de fapt, in perioada verificata, a realizat servicii de transport international aferente unor importuri de bunuri efectuate de alte societati (SC .X. .X. SRL, SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL). Întrucat transporturile internationale aferente importurilor de bunuri beneficiau de scutire de TVA, cu drept de deducere, societatea a procedat la emiterea

facturilor aferente acestor prestatii in regim de scutire de TVA, cu drept de deducere.

Astfel, contestatoarea arată că este eronat temeiul de drept sub care organele de inspectie fiscala au incadrat operatiunile realizate de societate in legatura cu care au stabilit TVA colectata suplimentar pe motivul nejustificarii scutirii de TVA, societatea realizând operatiuni de transport aferente unor importuri de bunuri, si nu aferente unui export de bunuri, iar facturile contestate nu consemneaza exporturi de bunuri.

In conformitate cu prevederile art.143 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal, in vigoare in perioada 2004-2006, sunt scutite de TVA, cu drept de deducere, *"transportul, prestarile de servicii accesorii transportului, alte servicii direct legate de importul bunurilor, daca valoarea acestora este inclusa in baza de impozitare a bunurilor importate, potrivit art.139"*.

In acest sens, in conformitate cu art.7 alin.(1) din Ordinul Ministerului Finantelor Publice nr.1846/2003 pentru aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adaugata pentru exporturi și alte operatiuni similare, pentru transportul international și pentru operatiunile legate de traficul international de bunuri, prevazute la art.143 alin.(1) și la art.144 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, valabil in perioada 2004-2006 *"Pentru transportul marfurilor importate a carui contravaloare a fost inclusa in valoarea in vama potrivit prevederilor art.139 din Legea nr.571/2003, scutirea de taxa pe valoarea adaugata, prevazuta la art.143 alin.(1) lit.d) din aceeași lege, se justifica de transportatori, respectiv de casele de expeditie, in functie de tipul transportului, astfel:*

*a) in cazul transportului auto, cu urmatoarele documente: contractul incheiat cu importatorul sau, dupa caz, cu casa de expeditie ori cu furnizorul din strainatate, copie de pe carnetul TIR sau de pe documentul de tranzit comunitar T, documentul de transport international din care sa rezulte ca bunurile transportate provin din import sau copie de pe acesta pentru casele de expeditie", societatea susține că este in posesia documentelor de transport international a bunurilor (CMR), din care rezulta faptul ca bunurile transportate provin din import, detine comenzile inaintate de importatori in beneficiul carora au fost realizate serviciile de transport, precum și copiile de pe carnetele de TIR.*

Întrucat societatile in beneficiul carora s-au realizat operatiunile de transport fac parte din .X., societatea a obtinut si copie de pe declaratia vamala de import, de unde reiese ca valoarea transportului facturat a fost inclus in valoarea in vama a bunurilor.

Contestatoarea atasează la contestație documentatia aferenta facturilor contestate și considera ca detine toate documentele necesare justificarii scutirii de TVA aplicata pentru transportul aferent unui import de bunuri.

Prin urmare, având în vedere că este în posesia documentelor necesare pentru justificarea scutirii aplicabile serviciilor de transport efectuate în beneficiul SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL contestatoarea solicită re-verificarea tranzacțiilor menționate.

**6. Referitor la TVA colectată aferentă veniturilor estimate pentru lipsa unor numere din plaja de numere alocată**, societatea susține că deși, în cadrul Notei explicative prezentată organelor de inspecție fiscală, a declarat că *"din analiza arhivei electronice nu reiese că s-ar fi emis alte facturi decât cele prezentate"* și faptul că *"facturile nu s-au emis secvențial"*, organele de inspecție fiscală au concluzionat în mod neîntemeiat că ar fi emis și alte facturi și nu deține al doilea exemplar al facturilor emise de aceasta, prezumând că acesta ar fi *"pierdut"*, precum și că societatea avea obligația refacerii acestor documente.

Societatea susține că numerele în cauză nu au fost pur și simplu alocate unor facturi emise și consideră abuzivă măsura organelor de inspecție fiscală de a considera că aceste facturi lipsesc fără prezentarea în raportul de inspecție fiscală, a unor constatări care să susțină concluzia că acele numere neregasite în facturile emise de societate consemnează *"operatiuni producătoare de venituri"* pentru care societatea *"nu și-a îndeplinit obligația de refacere"*.

Ca urmare, societatea susține că nu se încadrează în niciuna din situațiile prevăzute la pct.65.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, iar lit. d) se referă la documente care au existat și apoi au dispărut, ceea ce nu este cazul în situația de față, or, organele de inspecție fiscală nu au întreprins nicio altă verificare suplimentară care să probeze existența reală a acestor operațiuni cum ar fi verificarea evidenței contabile a operațiunilor, fiind încălcate prevederile art.6 și art.105 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru justificarea estimării bazei de impunere organele de inspecție fiscală trebuiau să demonstreze că în perioada februarie-mai 2009, au ieșit din gestiune anumite cantități de bunuri care nu au fost consemnate în facturi, astfel că, nu este întemeiată procedura de estimare a veniturilor.

De asemenea, contestatoarea susține că din informațiile furnizate prin intermediul Declarației 394 privind livrările și achizițiile din interiorul țării la nivelul Semestrului I 2009 nu există clienți care să fi raportat achiziții de la societate, iar aceasta să aibă înscrisă valoarea „0”, așa cum rezultă și din *"Declarația 394- neconcordanțe"* anexată.

Dacă societatea ar fi realizat acele vânzări și ar fi emis facturi, aceste informații s-ar fi regăsit în Declarația 394 astfel că, au fost încălcate prevederile art.94 din Codul de procedură fiscală cu privire la modul de efectuare a verificării fiscale a operațiunilor.

Totodată, societatea arată că prevederile Codului fiscal nu precizează obligația de a asigura secvențialitatea numărului facturilor emise ci doar existența acelor mijloace prin care se asigură unicitatea facturilor în care sunt consemnate operațiunile impozabile realizate. Conform prevederilor OMFP nr.2226/2006, începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factura este cel prevăzut la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile Anexei nr. 3 din Ordinul nr.2.226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile, astfel că se constată o neconcordanță între prevederile art.155 alin.(5) din Codul fiscal și prevederile OMFP nr.2226/2006, în sensul că în OMFP nr.2226/2006 se prevede necesitatea ca numărul de ordine să fie secvențial astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emise, în timp ce Codul fiscal prevede că numărul trebuie doar să identifice factura în mod unic.

În acest sens, în conformitate cu art.1 alin.(3) din Codul fiscal în vigoare în anul 2009, obligația ca numerele alocate facturilor să fie secvențiale contravine prevederilor Codului fiscal care nu prevede decât necesitatea identificării unei facturi în mod unic.

În consecință, dat fiind modul impunerii acestor sume în sarcina societății, contestatoarea consideră eronată și neîntemeiată măsura de a se colecta TVA suplimentară, în suma de .X. lei.

## **7. Referitor la alte aspecte**

### **7.1 Erori calcul**

Urmare a verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală s-a identificat factura nr..X./90.01.2009 emisă către SC .X. .X. SRL, având TVA în suma de .X. lei, care a fost înregistrată de societate în evidențele lunii februarie 2009. Urmare a acestui fapt, organele de inspecție fiscală au procedat la includerea facturii în luna ianuarie 2009, colectând TVA suplimentară de .X. lei pe luna ianuarie 2009.

De asemenea, s-au identificat facturile cu nr..X./7.02.2009, nr..X./14.02.2009 și nr..X./17.02.2009, cu TVA totală în suma de .X. lei, ce au fost înregistrate de societate în evidențele lunii mai 2009. Ca atare, organele de inspecție fiscală au procedat la înregistrarea acestor sume în luna februarie 2009, colectând TVA suplimentară de .X. lei pe luna februarie 2009.

De asemenea, s-a precizat că aceste sume vor fi diminuate în mod corespunzător pe luna februarie 2009, respectiv luna mai 2009.

Urmare a constatărilor finale, contestatoarea susține că rezultă următoarea situație:

1. S-a colectat suplimentară la nivelul lunii ianuarie 2009 suma de .X. lei;

2. S-a diminuat corespunzator TVA colectata aferenta lunii mai 2009 cu suma de .X. lei;

3. Nu s-a procedat la colectarea TVA in suma de .X. lei, respectiv diminuarea TVA colectata cu suma de .X. lei la nivelul lunii februarie 2009.

Urmarea acestui fapt, TVA colectata la nivelul lunii februarie 2009 este mai mare cu .X. lei (diferenta dintre .X. lei cu care ar fi trebuit diminuată TVA, respectiv .X. lei cu care ar fi trebuit majorata TVA). Astfel, societatea solicita diminuarea TVA colectata la nivelul lunii februarie 2009 cu suma de .X. lei, precum si anularea in mod corespunzator a penalitatilor aferente acestei sume.

**7.2. În ceea ce privește quantumul accesoriilor contestate,** societatea susține că nivelul majorarilor de intarziere si al penalitatilor stabilite de organele de inspectie fiscala este eronat stabilit.

Astfel, se arată că organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de taxa pe valoarea adăugată de rambursat inregistrată de societate si anume de creantele societatii fata de bugetul de stat, stabilind astfel accesorii si pe această perioada, incalcându-se astfel principiul *accessorium sequitur principale*, in aceste perioade neexistând debit principal pentru calculul accesoriilor sau trebuind sa fie redus in mod corespunzator cu creanta detinuta de societate fata de bugetul de stat.

În acest sens exemplifica decontul de TVA cu sume negative de TVA in valoare de .X. lei si cu optiune de rambursare pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit debite suplimentare in valoare de .X. lei. Societatea susține că in urma inspectiei fiscale avea TVA de plata in quantum de .X. lei, pentru care s-ar fi datorat penalitati din data de 25.06.2009 până la data de referinta stabilita de organele de inspectie fiscala, respectiv 27.07.2011. Cu toate acestea, din anexa nr.9 reiese ca organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in baza unui debit suplimentar in valoare de .X. lei si nu în baza sumei rezultata de plata de .X. lei.

**7.3. De asemenea, referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA din factura nr..X./6.10.2006 emisa de SC .X. .X. SRL,** societatea susține că a inregistrat in mod eronat factura nr..X./06.10.2006 emisa de SC .X. .X. SRL cu TVA in valoare de - .X. lei, care era destinata unei alte societati din cadrul .X. (SC .X. .X. SRL) si in baza careia a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta.

Contestatoarea susține că și-a remediat aceasta greseala in evidenta lunii decembrie 2006, motiv pentru care considera nelegale si nejustificate majorarile de intarziere si penalitatile de întârziere calculate de organele de inspectie fiscala dupa aceasta data. Ca urmare, solicită anularea in mod corespunzator a majorarilor de intarziere si penalitatilor calculate după luna decembrie 2006.

**7.4 În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA din factura nr.9F.X./06.05.2009 emisa de .X.,** societatea susține că în luna mai 2009 a primit factura nr.9F.X./06.05.2009, emisa de SC .X. SA, cu TVA în suma de -.X. lei. Dintr-o eroare, pe lângă înregistrarea acestei sume cu semnul minus în evidențele societății, societatea a înregistrat suma de .X. lei de două ori cu semnul plus, eroare care a fost remediată în evidențele lunii iulie 2009. Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA în suma de .X. lei aferentă celor două înregistrări eronate a sumei de .X. lei, calculând și majorări de întârziere și penalități în acest sens.

Având în vedere că societatea a remediat această greșeală în luna iulie 2009 consideră că majorările de întârziere și penalitățile calculate după această dată sunt neîntemeiate, astfel că solicită anularea în mod corespunzător a majorărilor de întârziere și penalităților impuse după decembrie 2009, moment în care Societatea a remediat eroarea în evidențele sale.

Pentru motivele prezentate contestatoarea solicită anularea parțială a deciziei de impunere contestată, respectiv pentru TVA în sumă de .X. lei și pentru majorările și penalitățile de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

***II. Prin Decizia de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./29.07.2011, astfel:***

Perioada verificată: 01.05.2004- 31.05.2009.

Pentru perioada supusă inspecției fiscale au fost verificate documentele primare în baza cărora s-a stabilit cuantumul TVA dedusă și colectată înscrise în facturile de achiziții și vânzări și înregistrate în evidența contabilă, precum și modul de calcul a TVA de plată sau de recuperat rezultat, după caz la finele fiecărei luni, constatându-se următoarele:

**1. Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată pentru care nu a prezentat documente, respectiv facturi fiscale sau a prezentat documente în copie nefiind prezentate documentele originale.**

În baza art.145 alin.8 și art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46(1) și pct.51 alin.1 și alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală **nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei,** astfel:

- **pe anul 2004**, în sumă de .X. lei pentru care nu au fost prezentate documente, respectiv facturi și pentru care prin Nota explicativa solicitata imputernicitului administrator al societatii, respectiv .X. .X., se precizeaza ca *“documentele originale aferente copiilor xerox sau cele lipsa nu au fost regasite in arhiva societatii pana in prezent”* ;

- **pe anu 2006:**

-în sumă de .X. lei pentru care nu au fost prezentate documente, respectiv facturi;

- în sumă de .X. lei pentru care nu au fost prezentate documente în original, ci doar în copie;

- **pe anul 2007** în sumă de X lei pentru care nu au fost prezentate documente în original ci doar în copie;

- **pe anul 2008**

-în sumă de X lei (X + X + X) pentru care nu au fost prezentate documente, respectiv facturi;

- în sumă de .X. lei pentru care nu au fost prezentate documente în original ci doar în copie;

- **pe anul 2009** în sumă de .X. lei (X +X + X + .X.) pentru care nu au fost prezentate documente, respectiv facturi.

## **2. Societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor prestări servicii pentru care nu poate justifica dacă au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

În baza art.145 alin.3, art.145 alin.2 lit.a) și art.156 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală **nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată**, astfel:

- **pe anul 2004**, în sumă de .X. lei;

- **pe anu 2006, în sumă de X lei** pentru lucrările prestate de :

- SC .X. .X. SRL pentru care s-a prezentat contract, dar nu au fost prezentate documente justificative;

- SC .X. SRL, din factura .X./20.07.2005, pentru care nu a prezentat niciun contract si niciun document justificativ pentru prestatiile efectuate;

- SC .X. SRL, reprezentand prestari servicii ierbicidare pentru X ha, pentru care nu a prezentat contract și nici documente justificative pentru prestatiile efectuate si, mai mult, societatea nu dispunea de suprafata specificata;

- S.C. .X. .X. SRL, cu care societatea se afla in relatii de afiliere si pentru care a fost prezentat Contractul de prestari servicii in agricultura nr..X./31.08.2005. Contractul prezentat nu contine termene de executie, nu precizeaza serviciile prestate si tarifele percepute si nici valoarea totala a



contractului. Deși în conținutul contractului, la art.2 - *“Desfasurarea contractului”*, se prevede *“Executantul va demara si va finaliza executarea lucrarilor din Devizul de prestari servicii in agricultura care face parte integranta din acest contract”*, acesta nu a fost atasat și prezentat la data efectuării verificării, astfel că nu se cunoaște tipul lucrărilor ce trebuiau efectuate.

Din constatări, pe baza documentelor analizate, se exemplifica facturile: - nr..X./29.12.2005 emisă pentru prestari servicii, la care a fost prezentat un document incomplet, ce nu respecta prevederile contractuale și pentru care nu a fost prezentat procesul verbal de receptie al lucrărilor efectuate;

- nr..X./08.04.2006, pe care este înscrisă mențiunea *“prestari servicii in agricultura”* și la care societatea verificata a prezentat ca justificare un document incomplet, care nu respecta prevederile contractuale și pentru care nu a fost prezentat procesul verbal de receptie al lucrărilor efectuate;

- nr..X./30.06.2006, pe care este înscrisă mențiunea *“prestari servicii in agricultura-cultura soia X ha-anexa deviz”* și la care societatea verificata a prezentat ca justificare un document numit *“Deviz de cheltuieli cultura soia X ha”*, ce nu respecta prevederile contractuale și pentru care nu a fost prezentat procesul verbal de receptie al lucrărilor efectuate.

- **în sumă de .X. lei**, aferenta unor facturi emise de S.C. .X. SRL, pentru care nu a justificat dacă au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile. Aceste facturi au specificatia „grau pentru saci” și „uium”, iar prin răspunsul formulat la întrebările din Nota explicativa se precizează ca *“in arhiva societatii nu s-a regasit vreun contract incheiat cu S.C. .X. SRL .....iar in evidenta contabila a societatii au fost inregistrate ca si prestari de servicii in contul 628”*.

Deși operațiunile derulate au fost recunoscute ca și prestari de servicii, societatea nu a prezentat documente justificative aferente acestor operațiuni. În acest sens exemplificam: facturile .X./02.04.2005, .X./31.05.2005, .X./30.07.2005 și .X./29.11.2005.

- **în sumă de .X. lei**, aferenta unor facturi emise de:

-S.C. .X. .X. SRL, pentru care a prezentat un contract și nu a prezentat niciun document justificativ pentru prestațiile efectuate;

-SC Interpresent SRL, pentru facturile nr..X./14.11.2006 și nr..X./14.11.2006 reprezentand consultanta pentru care nu a prezentat un contract și nu a prezentat niciun document justificativ pentru prestațiile efectuate;

-SC Societatea Civila Profesionala .X. și .X., care a emis factura nr..X./14.11.2006, reprezentand *“onorariu avocational”* și pentru care societatea nu a prezentat documente justificative ;

- SC .X. .X. SRL pentru factura .X./27.12.2006, reprezentand prestari servicii "*cheltuieli recoltat soia*" pentru care nu s-a prezentat niciun document justificativ.

- **pe anul 2007**, in suma de **.X. lei** aferenta unor facturi reprezentand prestari de servicii, pentru care aceasta nu a putut justifica daca au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, fara a detine documente justificative pentru lucrarile prestate de: BIROU NOTAR PUBLIC SACA, factura .X./08.06.2007, SC .X. SRL, factura nr..X./19/.X./0207, BIROU NOTARIAL .X. .X., factura nr..X./21/.X./0207

- **pe anul 2008**,

- in suma de **.X. lei**, reprezentand prestari de servicii fara a se prezenta contracte incheiate si fara a detine documente justificative pentru lucrarile prestate de: BIROU NOTARIAL .X. .X. pentru facturile nr..X./09.07.2007 si nr..X./09.07.2007;

- in suma de **.X. lei** reprezentand prestari de servicii in cadrul unor contracte de colaborare incheiate cu SC .X. SRL, SC .X.o SRL, SC .X. la care, conform Cap.4 – Pretul si modalitatea de plata, nu au fost prezentate situatiile de lucrari emise de partenerul agricol;

- în sumă de **.X. lei**, reprezentand prestari de servicii pentru care nu a justificat dacă au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile.

In acest sens se exemplifica factura nr..X./16.06.2008 emisa de S.C. .X. .X. SRL, pe care este mentionat la pozitia "Denumirea produselor sau a serviciilor", *Prestari servicii complexe din agricultura* și pentru care se prezintă Contractul de prestari servicii in agricultura nr..X./31.08.2005. Contractul prezentat nu contine termene de executie, nu precizeaza serviciile prestate si tarifele percepute si nici valoarea totala a contractului.

Desi in continutul contractului, la art.2 - "Desfasurarea contractului" se face mentiunea "*Executantul va demara si va finaliza executarea lucrarilor din Devizul de prestari servicii in agricultura care face parte integranta din acest contract*" acest document nu a fost atasat si prezentat la data efectuării verificării.

Totodată, la art.2 - "Desfasurarea contractului" partile au convenit ca "*la cererea de lucrari a beneficiarului, executantul va intocmi un deviz de lucrari denumit Deviz de cheltuieli in agricultura care va contine .1.....2.....3.....4.....5. data si receptia lucrarilor*", iar la art.3 al contractului "obligatiile partilor", beneficiarul se obliga sa receptioneze lucrarile corect efectuate.

La data efectuării verificării, au fost prezentate de societate ca documente justificative ale prestatilor facturate de S.C. .X. .X. SRL, documente intitulate "Fisa tehnologica" care nu respecta prevederile

contractuale, nu au fost semnate de catre beneficiar si nu au fost prezentate receptiile lucrarilor efectuate.

- in suma de **.X. lei**. Se exemplifică factura nr..X./28.07.2008 emisa de S.C. .X. .X. SRL, pe care este mentionat la pozitia "Denumirea produselor sau a serviciilor", "*Prestari servicii complexe din agricultura .....*". Pentru operatiunile comerciale derulate cu S.C. .X. .X. SRL, societatea a prezentat Contractul de prestari servicii in agricultura nr..X./31.08.2005 ce nu contine termene de executie, nu precizeaza serviciile prestate si tarifele percepute si nici valoarea totala a contractului și au fost prezentate documentele intitulate "Fisa tehnologica" care nu respecta prevederile contractuale. Nu au fost prezentate receptiile lucrarilor efectuate;

- in suma de **.X. lei**. Se exemplifică factura nr..X./28.07.2008 emisa de S.C. .X. .X. SRL, pe care este mentionat la pozitia "Denumirea produselor sau a serviciilor", "*Prestari servicii în agricultura*". Pentru operatiunile comerciale derulate cu S.C. .X. .X. SRL, societatea a prezentat Contractul de prestari servicii in agricultura nr..X./31.08.2005 ce nu contine termene de executie, nu precizeaza serviciile prestate si tarifele percepute si nici valoarea totala a contractului și au fost prezentate documentele intitulate "*Fisa tehnologica*" care nu respecta prevederile contractuale. Nu au fost prezentate receptiile lucrarilor efectuate.

- în sumă de **.X. lei**. Se exemplifica factura nr..X./30.09.2008 emisa de S.C. .X. SRL pentru care societatea a prezentat Contractul de executie nr..X./01.10.2006, cu actele aditionale ulterioare.

La data efectuării verificării, au fost prezentate ca documente justificative pentru factura .X./30.09.2008, emisa de S.C. .X. SRL urmatoarele:

- Situatia de lucrari in luna 09 anul 2008, 0045V8 MODERNIZARE .X. M5, executant SC .X. SRL, Investitia: Extindere capacitate .X. M5, Beneficiar SC .X. SRL, in valoare de .X. lei;

-Situatia de lucrari mentionata este intocmita si vizata de SC .X. SRL, verificata de dirigintele de santier si contrasemnata de reprezentantul SC .X. SRL, fara a fi acceptata, semnata de beneficiarul real al lucrarilor, constatându-se că că nu sunt de natură să justifice dacă serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

- in suma de **.X. lei**. Se exemplifică factura nr..X./31.10.2008 emisa de S.C. .X. .X. SRL, pe care este mentionat la pozitia "Denumirea produselor sau a serviciilor", "*Prestari servicii conf. deviz*". Pentru operatiunile comerciale derulate cu S.C. .X. .X. SRL, societatea a prezentat Contractul de prestari servicii in agricultura nr..X./31.08.2005, iar ca documente justificative a fost care poarta doar doua semnaturi indescifrabile, contine informatii minimale si nu a fost prezentata si Receptia lucrarilor efectuate.

Se exemplifica si factura nr..X./31.10.2008 emisa de S.C. .X. SRL pentru care societatea a prezentat Contractul de executie nr..X./01.10.2006, cu actele aditionale ulterioare.

La data efectuării verificării, au fost prezentate ca documente justificative ale prestațiilor S.C. .X. SRL, următoarele:

1. Situație de lucrări în luna octombrie 2008, 004788 .X. M5, executant SC .X. SRL, Investiția: fără specificație, Beneficiar SC .X. SRL;

2. Situația de lucrări menționată este întocmită și vizată de SC .X. SRL, verificată de dirigintele de șantier și contrasemnata de reprezentantul SC .X. SRL, fără a fi acceptată semnată de beneficiarul real al lucrărilor.

- în suma de **.X. lei.**

Se exemplifică:

- factura nr..X./27.11.2008 emisa de S.C. .X. .X. SRL, pe care este menționat la poziția *“Denumirea produselor sau a serviciilor”* *“1. Recoltat soia. 2. Prestări servicii complexe în agricultură”*. Pentru operațiunile comerciale derulate cu S.C. .X. .X. SRL, societatea a prezentat Contractul de prestări servicii în agricultură nr..X./31.08.2005.

- factura nr..X./18.12.2008, emisa de SC .X. SRL, pe care este menționat la poziția *“Denumirea produselor sau a serviciilor”* *“Prestări servicii”* și pentru care societatea nu a prezentat niciun contract sau document justificativ.

Ca documente justificative ale prestațiilor facturate de S.C. .X. .X. SRL, a fost prezentat documentul intitulat *“Situație de lucrări”*, fără a respecta prevederile contractuale, nefiind semnat de ambele părți contractante, conține informații minimale și nu a fost prezentată recepția lucrărilor efectuate.

- **pe anul 2009:**

- **în suma de .X. lei și în suma de X lei**, reprezentând prestări de servicii, pentru care nu a justificat dacă au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

**3. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unor facturi în care la *„denumirea produselor sau a serviciilor”* a fost înscris *„avans”*, *„avans marfa”* sau *„avans produse...”*, fără să poată demonstra tipul operațiunilor derulate, existența unor contracte sau finalitatea acestor operațiuni și fără să poată justifica dacă acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.**

Mai mult, s-a constatat că pentru o parte a acestor operațiuni societatea a prezentat documente, respectiv facturi și a motivat că prin acestea se stornează în parte unele avansuri, dar documentele sunt întocmite fără a se face mențiunile legale referitoare la facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.

Prin raspunsul formulat la intrebarile din Nota explicativa, imputernicitul societatii, in persoana d-nei .X. .X., recunoaste cele constatate.

În baza art.126(1) lit.a), art.134<sup>2</sup>, art.134 alin.5 lit.b), art.145 alin.3 și alin.8, art.156 (1) și art.155(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.45 alin.4, pct.61 alin.1 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, astfel:

- **pe anul 2006** pentru TVA in suma de **.X. lei**.

Se exemplifica facturile .X./24.03.2006 si .X./25.09.2006 emise de S.C. .X. SRL, pe care la „denumirea produselor sau a serviciilor” s-a mentionat „avans” si pentru care societatea nu a putut justifica operatiunea derulata, scopul si finalitatea acesteia. La data efectuării verificării, societatea nu a putut demonstra ca aceste operatiuni au fost derulate pentru a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile si mai mult, se regasesc si inregistrate in soldul contului 409 – furnizori debitori.

- **pe perioada 2007 - 2008:**

- pentru TVA in suma de **.X. lei** din facturi pe care la „denumirea produselor sau a serviciilor” a fost in scris „avans”, „avans marfa” sau „avans produse...”, fara ca sa poata demonstra tipul operatiunilor derulate, existenta unor contracte sau finalitatea acestor operatiuni si fara sa poata justifica daca acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se exemplifică factura nr..X./19.01.2007, emisa de S.C..X. SRL, pe care la „denumirea produselor sau a serviciilor” s-a mentionat „avans” si pentru care societatea nu a justificat operatiunea derulata, scopul si finalitatea acesteia. Mai mult, „avansul” pentru care a fost emisa factura nr..X./19.01.2007 a fost achitat abia in luna decembrie , conform anexelor prezentate de societate la Nota explicativa anexa 18 .

La data efectuării verificării, societatea nu a putut demonstra ca aceste operatiuni au fost derulate pentru a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile si mai mult, se regasesc inregistrate in soldul contului 409 – furnizori debitori.

- **TVA in suma de .X. lei** aferenta unor facturi în care la „denumirea produselor sau a serviciilor” a fost in scris „avans”, „avans marfa” sau „avans produse...”, fara ca sa poata demonstra tipul operatiunilor derulate, existenta unor contracte sau finalitatea acestor operatiuni si fara sa poata justifica daca acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin raspunsul formulat la intrebarile din Nota explicativa, imputernicitul societatii, in persoana d-nei .X. .X., recunoaste cele mentionate.

Se exemplifica facturile nr..X./30.11.2007, nr..X./17.12.2007 si nr..X./29.02.2008 emise de S.C. .X. .X. SRL, în care la „denumirea produselor sau a serviciilor” s-a mentionat „avans marfa”, “avans grau” si

pentru care societatea nu a putut justifica operatiunea derulata, scopul si finalitatea acesteia. La data efectuării verificării, societatea nu a putut prezenta contracte si nu a putut demonstra ca aceste operatiuni au fost derulate pentru a fi destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile.

Mai mult, la regularizarea avansurilor din situatia prezentata de societate pentru facturile de avans, s-a constatat că nu au fost respectate prevederile pct.69 (4) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata si prevederile art.155(5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata.

Astfel, au fost prezentate facturi de regularizare a avansurilor mentionate, fara ca acestea sa fie urmate de documente care sa ateste o livrare de bunuri și/sau prestări de servicii si fara sa respecte prevederile art.155(5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- **TVA in suma de .X. lei** aferenta unei facturi în care la „denumirea produselor sau a serviciilor” a fost in scris „avans” , fara ca sa poata demonstra tipul operatiunilor derulate, existenta unor contracte sau finalitatea acestor operatiuni si fara sa poata justifica daca acestea au fost destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile.

La data efectuării verificării, societatea nu a putut prezenta contracte si nu a putut demonstra ca aceste operatiuni au fost derulate pentru a fi destinate utilizării în folosul operatiunilor sale taxabile, suma regăsindu-se inregistrată in soldul contului 409 – furnizori debitori.

#### **4. S-a constatat că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferenta unor facturi care au inscrise la cumparator alte societati comerciale si/sau alt cod fiscal, astfel:**

- TVA în sumă de .X. lei din factura nr..X./06.10.2006 emisa de SC .X. .X. SRL, cumparator SC .X. .X. SRL si factura .X./04.01.2007 emisa de Sucursala Regionala .X., cumparator SC .X. SRL;
- TVA in suma de X lei din factura nr.X/25.06.2007, emisa de Sucursala Regionala .X., cumparator SC .X. SRL;
- TVA in suma de X lei din factura X/25.06.2007, emisa de Sucursala Regionala .X., cumparator SC .X. SRL;
- TVA in suma de X lei din factura X/10.04.2008, emisa de CN X, cumparator SC .X. SRL;
- TVA in suma de X lei din factura X /24.06.2008, emisa de .X.- .X. SA , cumparator SC .X. SRL;
- TVA in suma de X lei din factura X /23.09.2008, emisa de .X.- .X. SA , cumparator SC .X. SRL;
- TVA in suma de .X. lei din factura .X. /08.01.2009, emisa de .X.- .X. SA , cumparator SC .X. SRL;

- TVA în suma de .X. lei din factura .X. /24.03.2009, emisă de .X.- .X. SA , cumparator SC .X. SRL.

În baza prevederilor art.145 alin.8, respectiv art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.51, respectiv pct.46 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

**5. S-a constatat că, în perioada 2004 – 2007, societatea a realizat operațiuni cuprinse în sfera de aplicare a TVA, reprezentând transportul unor bunuri pe piața externă, pentru care societatea a aplicat scutirea de TVA cu drept de deducere, prevăzută de art.143 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

Din verificarea efectuată s-a constatat că societatea nu a putut justifica scutirea de TVA aplicată în temeiul art.143 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 neprezentând documentele prevăzute la art.6 alin.6 lit.a) din O.M.F.P. nr.1846/2003, respectiv :

- contractul încheiat cu exportatorul sau după caz casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate ;
- copie după carnetul TIR sau de pe documentul de tranzit comunitar T;
- documentul de transport internațional.

La data efectuării verificării, societatea nu a putut prezenta licențele de transport rutier, autorizațiile de transport rutier, licențele de execuție pentru activități conexe transportului rutier, licențele de execuție pentru vehicul, precum și licențele de execuție pentru traseu acestea fiind documente cu regim special, nominale și eliberate operatorilor de transport rutier sau operatorilor pentru activități conexe transportului rutier de către Ministerul Transporturilor.

Ca urmare, s-a constatat că societatea nu poate beneficia de scutirea aplicată pentru operațiunile desfășurate, astfel că s-a **dispus colectarea TVA în sumă de .X. lei** .

Ca urmare a neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată au fost calculate accesoriile în sumă totală de .X. lei.

**6. Prin depunerea decontului de TVA aferent lunii ianuarie 2009, societatea solicită rambursarea soldului sumei negative de TVA în cuantum de .X. lei. Exercițarea opțiunii de rambursare s-a realizat prin bifarea casetei**

corespunzatoare din decontul TVA, depus la D.G.A.M.C. si inregistrat cu nr.FF7X/25.02.2009.

**Nu a fost acceptată la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, reprezentând:**

- TVA în sumă de .X. lei aferentă unor prestări de servicii pentru care nu se justifică cu documente că au fost prestate în folosul operațiunilor taxabile ale societății ;

- TVA in suma de .X. lei aferenta unor facturi care au inscrise la cumparator alte societati comerciale si/sau alt cod fiscal, respectiv factura nr..X. /08.01.2009, emisa de .X.- .X. SA, cumparator SC .X. SRL;

-TVA in suma de X lei pentru care nu au fost prezentate facturile.

**În ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată,** s-a constatat că societatea nu si-a indeplinit corect obligatia de inregistrare si declarare a veniturilor obtinute, in evidenta contabila, in evidenta tehnico-operativa a TVA (jurnalul de vanzari) si respectiv decontul TVA – formular 300, aferente perioadei in care acestea au fost obtinute, astfel factura emisa cu nr.X/29.01.2009, client SC .X. .X. SRL, in valoare de X lei si **TVA in suma de .X. lei,** a fost inregistrata si declarata in luna februarie 2009.

Urmare a verificarilor efectuate situatia constatata este:

**TVA solicitata la rambursare : .X. lei;**

**Total TVA care nu indeplineste conditiile legale: .X. lei;**

**din care:**

TVA nedeductibila aferent lunii noiembrie 2008 .X. lei;

TVA nedeductibila aferent lunii decembrie 2008 .X. lei;

TVA nedeductibila aferent **lunii ianuarie 2009** .X. lei;

**TVA colectata aferenta lunii ianuarie 2009** .X. lei;

**TVA de rambursat** .X. lei

**TVA de plata** .X. lei.

Pentru debitul suplimentar constatat in suma de .X. lei, au fost calculate majorari de intarziere in suma de .X. lei, pâna la data de 27.07.2011 si penalitati de întârziere in suma de .X. lei.

**Pe luna februarie 2009,** societatea a inregistrat TVA de plata de .X. lei ce a fost achitat cu OP 72/27.03.2009.

**Cu privire la taxa pe valoarea adaugata deductibila nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA, astfel:**

- TVA in suma de X lei aferenta unor facturi ce nu au fost prezentate;

TVA in suma de .X. lei aferenta unor prestari de servicii pentru care societatea nu a justificat daca au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.



**Cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata, pentru aceasta perioada s-a constatat ca :**

- factura emisa cu nr.X/29.01.2009, in valoare de .X. lei si TVA in suma de .X. lei, client SC .X. .X. SRL, a fost inregistrata, evidentiata si declarata eronat in luna februarie 2009;

- facturile emise cu nr..X./07.02.2009, nr..X./14.02.2009 si nr..X./17.02.2009, cu TVA in suma de .X. lei, desi au fost emise in februarie 2009, nu au fost inregistrate si declarate, in evidenta contabila, in evidenta tehnico-operativa a TVA (jurnalul de vanzari) si respectiv decontul TVA – formular 300, aferent perioadei, ci in luna mai 2009.

**Din verificarea documentelor prezentate de societate s-a constatat că, pentru anul 2009, societatea a intocmit Decizia nr..X./12.01.2009 prin care a alocat serii si numere interne pentru facturile ce urmeaza a fi emise in cursul anului, specificand la art.2: „ Facturile emise vor avea seria TMVIT si pentru anul 2009 se alocă o plaja de 100 numere, de la 1 pana la 100, numerotarea facandu-se cronologic incepand cu nr. 1 din plaja anului 2009 pana la epuizare „.**

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca pe perioada ianuarie – mai 2009, nu au fost prezentate sau identificate facturile emise cu numerele 4, 5, 6, 7, 8, 9, 14.

Pentru clarificarea acestei constatari a fost solicitata imputernicitului societatii, in persoana d-nei .X. .X., Nota explicativa, in care se precizeaza *“Va prezentam facturile emise conform Deciziei nr..X./12.01.2009 in perioada ianuarie – mai 2009, respectiv numerele 1, 2, 3, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18 cu mentiunea ca facturile 4, 5, 6, 7, 8, 9, 14 si de la 19 la 34 nu au fost regasite in arhiva societatii. Nu a fost respectata cronologia, facturile nu au fost emise secvential si facturile emise nu au fost inregistrate in evidenta operativa a TVA si declarate in deconturile aferente perioadei. Factura X/29.01.2009 a fost inregistrata in contabilitate/jurnal/decont in luna februarie 2009, facturile .X./07.02.2009, .X./14.02.2009, .X./17.02.2009 au fost inregistrate in contabilitate/jurnal/decont in luna mai 2009. In anul 2009 s-a trecut la schimbarea sistemului informatic, din ASIS in SAP, fapt ce a generat decalaje de timp intre data emiterii si data inregistrarii. Din analiza arhivei electronice nu reiasa ca s-ar fi emis si alte facturi decat cele prezentate echipei de inspectie fiscala”*

În baza prevederilor art.1 alin.(1) si art.3 alin.(1) si (2) din OMFP nr.2.226 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, pct.79(1) și pct.76 al Titlului VI din H.G.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede in sensul art.156 alin.(4) din Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru

actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri care nu au fost identificate si pentru care contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora, s-a procedat la estimare conform art.67 alin.1 din OG nr.92/2003 si pct 65.1 lit.d) din HG nr.1050/din 2004.

Pentru estimarea bazei de impunere aferenta facturilor fiscale neidentificate s-a procedat la stabilirea valorii medii a TVA colectata cuprinsa in jurnalul de vanzari aferente perioadei februarie 2009, astfel că pentru luna februarie 2009, pentru facturile neprezentate si neidentificate **s-a procedat la colectarea TVA in suma de .X. lei.**

Ca urmare, situația se prezintă:

TVA colectată pe luna februarie 2009	.X. lei;
TVA colectată suplimentară	.X. lei
TVA colectată constatată	.X. lei
TVA deductibilă societatea	.X. lei;
TVA nedeductibilă	.X. lei;
<b>Diferență debit suplimentar constatat</b>	<b>.X. lei.</b>

**Din verificarea decontului de TVA aferent lunii aprilie 2009**, societatea solicita rambursarea soldului sumei negative de TVA in cuantum de **.X. lei**. Exercitarea optiunii de rambursare s-a realizat prin bifarea casetei corespunzatoare din decontul TVA, depus la D.G.A.M.C. si inregistrat cu nr.8CAX/ 25.05.2009.

**Cu privire la taxa pe valoarea adaugata deductibila** nu s-a acordat dreptul de deucere pentru suma de X lei, respectiv:

- TVA in suma de X lei, aferenta unor prestari de servicii pentru care nu s-a justificat daca au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile;

-TVA in suma de **X lei** aferenta unor facturi ce nu au fost prezentate deși au fost inregistrate in evidenta tehnico-operative a TVA, respectiv jurnalele de cumparari, in contabilitatea societatii si declarate in decontul de TVA – formular 300.

-TVA in suma de **X lei** aferenta unor facturi reprezentand operatiuni derulate cu SC X SRL reprezentand **arenda**.

Urmare a verificarilor efectuate situatia constatata este:

**TVA solicitata la rambursare prin decontul lunii aprilie 2009: .X. lei;**

**Total TVA care nu indeplineste conditiile legale: .X. lei;**

din care

TVA debit suplimentar aferent lunii februarie	X lei;
TVA constatat nedeductibila, aferenta lunii aprilie 2009:	X lei;
TVA colectata	X lei;
<b>TOTAL TVA de rambursat</b>	<b>X lei;</b>
<b>TOTAL TVA de plata</b>	<b>X lei.</b>

Pentru debitul suplimentar constatat in suma de **.X. lei**, au fost calculate majorari de intarzie in suma de **X lei**, pâna la data de 27.07.2011 si penalitati in suma de **X lei**.

**Prin depunerea decontului de TVA aferent lunii mai 2009**, societatea solicita rambursarea soldului sumei negative de TVA in cuantum de **.X. lei**. Exercitarea optiunii de rambursare s-a realizat prin bifarea casetei corespunzatoare din decontul TVA, depeus la D.G.A.M.C. si inregistrat cu nr. X/15.06.2009.

**In ce privește TVA deductibilă nu s-a acordat dreptul de deducere** pentru suma de **X lei**, reprezentând:

- TVA in suma de **.X. lei aferenta unor facturi ce nu au fost prezentate**, fapt ce contravine prevederilor art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si totodata pct.51 alin.1,2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal

- TVA in suma de **X lei** pentru care nu s-a putut demonstra că acestea sunt aprovizionate pentru nevoile societății si sunt destinate realizării de operațiuni impozabile;

- TVA in suma de **.X. lei aferenta unor facturi care au inscrise la cumparator alte societati comerciale** si/sau alt cod fiscal, fapt ce contravine car Titlul VI, Cap. X, art.146 alin.1, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, punctul nr. 46 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In acest sens,este mentionată factura nr..**X. /24.03.2009**, emisa de **.X.- .X. SA** , cumparator **SC .X. SRL**.

**În ce privește TVA colectată, din verificarea documentelor prezentate de societate s-a constatat că societatea a intocmit Decizia nr..**X./12.01.2009** prin care a alocat serii si numere interne pentru facturile ce urmeaza a fi emise in cursul anului**, specificand la art.2: „ *Facturile emise vor avea seria TMVIT si pentru anul 2009 se alocă o plaja de 100 numere, de la 1 pana la 100, numerotarea facandu-se cronologic incepand cu nr. 1 din plaja anului 2009 pana la epuizare* „.

Astfel, organele de inspectie fiscală au constatat că pe perioada ianuarie – mai 2009, nu au fost prezentate sau identificate facturile emise cu numerele 4, 5, 6, 7, 8, 9, 14.

Pentru clarificarea acestei constatari a fost solicitata imputernicitului administrator al societatii, respectiv **.X. .X.**, Nota explicativa, in care se precizeaza *“Va prezentam facturile emise conform Deciziei nr..**X./12.01.2009** in perioada ianuarie – mai 2009, respectiv numerele 1, 2, 3, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18 cu mentiunea ca facturile 4, 5, 6, 7, 8, 9, 14 si de la 19 la 34 nu*

*au fost regasite in arhiva societatii. Nu a fost respectata cronologia, facturile nu au fost emise secvential si facturile emise nu au fost inregistrate in evidenta operativa a TVA si declarate in deconturile aferente perioadei. Factura X/29.01.2009 a fost inregistrata in contabilitate/jurnal/decont in luna februarie 2009, facturile .X./07.02.2009, .X./14.02.2009, .X./17.02.2009 au fost inregistrate in contabilitate/jurnal/decont in luna mai 2009. In anul 2009 s-a trecut la schimbarea sistemului informatic, din ASIS in SAP, fapt ce a generat decalaje de timp intre data emiterii si data inregistrarii. Din analiza arhivei electronice nu reiasa ca s-ar fi emis si alte facturi decat cele prezentate echipei de inspectie fiscala”*

Pentru actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri care nu au fost identificate si pentru care contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora, s-a procedat la estimare conform OG 92 / 2003 art. 67 alin (1) si HG 1050 din 2004 pct 65 .1 lit d). In baza acestor prevederi legale, pentru estimarea bazei de impunere aferenta facturilor fiscale neidentificate , s-a procedat la stabilirea valorii medii a TVA colectata cuprinsa in jurnalul de vanzari aferent perioadei ianuarie 2009 – mai 2009, in fiecare din lunile in care nu s-au putut identifica facturi fiscale.

Astfel, pentru perioada mai 2009, pentru facturile neprezentate si neidentificate s-a procedat la colectarea TVA in suma de X lei.

Urmare a verificarilor efectuate situatia constatata este:

<b>TVA solicitata la rambursare:</b>	<b>.X. lei;</b>
<b>Total TVA care nu indeplineste conditiile legale</b>	<b>.X. lei;</b>

din care:

TVA constatat nedeductibil	X lei;
TVA colectata aferenta <u>lunii februarie 2009</u>	- .X. lei;
TVA colectata af fact. 18/02.05.2009, nedecarată	X lei;
<b><u>TVA colectata prin estimare</u></b>	<b><u>X lei;</u></b>
TOTAL TVA colectata suplimentar	X lei

<b>TVA de rambursat:</b>	<b>X lei;</b>
<b>TVA de plata:</b>	<b>.X. lei;</b>

Pentru debitul suplimentar constatat in suma de **.X. lei** au fost calculate, conform prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata si republicata, majorari de intarziere in suma de **X lei**, pâna la data de 27.07.2011 si penalitati in suma de **X lei**.

#### RECAPITULATIA DNOR CU CONTROL ANTICIPAT

DNOR X / 25.02.2009

TVA solicitata la rambursare:	.X. lei;
Total TVA care nu indeplineste conditiile legale:	.X. lei
TVA de rambursat	X lei;
TVA de plata	.X. lei;

DNOR 8.X. / 25.05.2009

TVA solicitata la rambursare prin decontul lunii:	.X. lei;
Total TVA care nu indeplineste conditiile legale:	.X. lei;
TVA de rambursat	.X. lei;
TVA de plata	.X. lei;

DNOR X / 15.06.2009

TVA solicitata la rambursare :	.X.
lei;	
Total TVA care nu indeplineste conditiile legale:	.X. lei;
TVA de rambursat:	.X. lei;
TVA de plata	.X. lei.

**III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile organelor de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:**

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere,** cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-au prezentat facturi sau au fost prezentate organelor de inspectie fiscală în copie, în condițiile în care, prin contestație, societatea precizează că deține o parte a facturilor în original și că a procedat la reconstituirea acestora, respectiv la obținerea duplicatelor.

**În fapt,** în perioada 2004 – iunie 2009, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru care societatea nu a prezentat facturi în copie sau nu a prezentat niciun fel de document la inspectia fiscală, astfel că nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În susținerea contestației, societatea arată că deține o parte din documente, în original, precum și faptul că a procedat la reconstituirea, respectiv obținerea duplicatelor celorlalte, facturile în cauză neputând fi prezentate în timp util organelor de inspecție fiscală datorită modului complex de arhivare și a volumului mare de documente arhivate.

În contestație este prezentat un tabel cu facturile în original și cele reconstituite pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și, totodată, societatea precizează că nu contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (X + .X. + .X.) înscrisă în facturile nr..X./21.12.2007, nr..X./06.05.2009 și nr..X./06.05.2009.

De asemenea, contestatoarea susține că acest aspect referitor la arhivarea documentelor a fost declarat și prin Nota explicativă dată organelor de inspecție fiscală de reprezentantul societății.

**În drept**, până la data de 01.01.2007, art.145 alin.8 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„Dreptul de deducere*

*(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, **cu factură fiscală**, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. „*

La pct.51 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 este prevăzut:

*„51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, **deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.**”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice acest drept cu exemplarul original al facturii sau, în cazuri excepționale, cu documentul reconstituit potrivit legii.

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, precizează la pct.31 și pct.32:

*“31. În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.*

*32. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.*

*Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.”*

Având în vedere cele precizate mai sus se reține că în cazul pierderii documentelor, reconstituirea se va face de unitatea emitentă prin realizarea unei copii care va purta în mod obligatoriu vizibil mențiunea "RECONSTITUIT" cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Începând cu data de 01.01.2007 aceste norme legale au fost preluate de art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, astfel:

- **la art.146 alin.1** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se prevede:

*„(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

- **la pct.46 alin.1** din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează:

*„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”*

La pct.47 din OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, se prevede:

**“47. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrate sau distruse.**

*Duplicatul poate fi:*

*- o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau  
- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face numai în baza unei facturi originale care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar în lipsa acestora justificarea se efectuează în baza unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că la dosarul cauzei societatea prezintă un număr de 11 facturi fiscale, în copie, pentru care societatea susține că deține originalul acestora.

De asemenea, se reține că din analiza acestora reiese că două facturi nu se regăsesc în anexa la raportul de inspecție fiscală încheiat ca urmare a inspecției fiscale, respectiv facturile nr..X./16.04.2007 și nr..X./25.01.2005.

Totodată, la dosarul cauzei sunt anexate, în copie, două facturi fiscale cu mențiunea „*Duplicat –înlocuiește factura nr..X./09.01.2007*” și „*Duplicat –înlocuiește factura nr..X. din data de 26.11.2008*”.

Se reține și faptul că prin contestație este prezentat un tabel cu un număr de 78 facturi fiscale emise de .X. SA, pe anul 2004, pentru care societatea susține că prezintă documentele reconstituite fără ca acestea să fie anexate la dosarul cauzei.

Referitor la acest aspect se reține că, prin completarea la contestație societatea susține că, în fapt, deține, în original, facturile emise SC .X. SA pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește duplicatul care se referă la factura nr..X. din data de 26.11.2008 organul de soluționare a contestației reține că factura nr..X./26.11.2008 nu se regăsește în anexa la raportul de inspecție fiscală încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Prin urmare, având în vedere că societatea prezintă o parte din documente pentru care susține că deține originalul si/sau le-a reconstituit,



precum și prevederile art.213 alin.1 și alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora :

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

[...]

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”* organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța cu privire la cuantumul taxei pe valoarea adăugată pentru care nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit prevederilor art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

*“(2) Inspectoria 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, 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 “.*

De asemenea, potrivit art.7 alin.2 din același act normativ *”Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărei cauze”*,

iar conform art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *”Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”*

În baza normelor legale sus-citate, organul de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligentele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind

indreptatit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în vederea stabilirii situației de fapt fiscale.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“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.”* coroborate cu alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia: *“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”,* se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, cu consecința reverificării documentelor societății de către o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată, ținând cont de documentele și argumentele contestatoarei, precum și de prevederile legale incidente.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă prestărilor de servicii pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere, se reține că** pe perioada verificată 2004 – 30.06.2009, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de diverși prestatori, respectiv: SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.O SRL, SC .X. SRL, SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL, Societatea Civilă Profesională .X. ȘI .X., Birou Notar Public .X. .X., Cabinet Individual de Avocatură .X., SC .X. SRL, SC .X. SRL, S.I.R.D., SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, și alții.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că nu au fost prezentate documente sau documentele prezentate nu justifică dacă aceste servicii au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Prin contestație societatea susține că organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate din punct de vedere formal fără să analizeze natura serviciilor prestate astfel că, depune la contestație o serie de documente pentru fiecare prestator în parte și susține că sunt suficiente pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

a) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. le dedusă de societate pentru serviciile agricole prestate de SC .X. .X. SRL, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii în condițiile în care, pentru o parte din acestea societatea prezintă la contestație documente justificative.

**În fapt, pe perioada 2005 – 2008**, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor prestate de SC .X. .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că nu au fost prezentate documente sau documentele prezentate nu justifică dacă aceste servicii au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Prin contestație, societatea prezintă în susținere o serie de documente care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală și susține că acestea justifică dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

**În drept**, potrivit art.126 alin.3 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2004 - 31.12.2006:

*“(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.*

*(4) Operațiunile impozabile pot fi:*

*a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;”*

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

***“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:***

*a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

[...]

**(9) Operatiunile impozabile pot fi:**

a) *operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;*

b) *operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143-144;*

c) *operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141; [...].”*

Totodată, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) și alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2004 - 31.12.2006:

*“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

a) *taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;*

[...]

*(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

a) *pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art.155 alin. (4);”*

De asemenea, la pct.59 alin.2 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în explicitarea prevederilor art.155 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“(2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art.155 alin.(4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată. **Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemănătoare, data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.**”*

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*a) operațiuni taxabile;*

și ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit cărora:

*“(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

***a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;***

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Se reține că în Anexa 7 la contestație sunt prezentate documente pentru facturile:

- nr..X./27.12.2006 cu TVA în sumă de .X. lei;
- nr..X./18.12.2007 cu TVA în sumă de .X. lei;
- nr..X./19.05.2008 cu TVA în sumă de .X. lei.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că între societatea contestatoare și SC .X. .X. SRL a fost încheiat Contractul de prestări servicii în agricultură nr..X./31.08.2005 care nu conține termene de execuție, nu precizează serviciile prestate, tarifele percepute și nici valoarea contractului. De asemenea, deși la art.2 din contract se prevede că executantul va prezenta Devizul de prestări servicii în agricultură care face parte integrantă din contract nu a fost atașat și prezentat la data verificării nefiind cunoscut tipul lucrărilor și totodată nu a fost respectat art.3 din contract societatea neprezentând documente de recepție a lucrărilor efectuate, exemplificând facturile nr..X./29.12.2006, nr..X./08.04.2006 și nr..X./30.06.2006.

De asemenea, la pag.13 din raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală menționează că nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoare adăugată pe motiv nu a fost atașat devizul de prestări servicii și procesul verbal de recepție, fiind prezentate cu titlu exemplificativ facturile nr..X./29.12.2005, nr..X./08.04.2006 și nr..X./30.06.2006, iar la pag.22 este prezentată cu titlu exemplificativ factura nr..X./27.12.2006 pentru care nu s-a prezentat niciun document justificativ .

Totodată, nu a fost acceptată la deducere nici taxa pe valoarea adăugată din facturile nr..X./16.06.2008 (pag.38 din RIF), nr..X./28.07.2008 (pag.43 din RIF), nr..X./22.08.2008 (pag.46 din RIF) și nr..X./31.10.2008 (pag.52 din RIF) și nr.X/27.11.2008 (pag.56 din RIF), pe motiv că documentele prezentate „Fișa tehnologică”, respectiv „Situția de lucrări” nu respectă prevederile contractuale, nu au fost semnate de ambele părți contractante, conțin informații minimale, și nu au fost prezentate recepțiile lucrărilor efectuate.

Din factura nr..X./27.12.2006 anexată la contestație, reiese că a fost emisă pentru „*cheltuieli recoltat soia*” și se prezintă anexat la aceasta „Deviz de lucrări și prestări servicii” în baza Contractului de prestări servicii în agricultură – Cultura soia an 2006 și Proces verbal de recepție a lucrărilor și serviciilor. Din analiza acestui document reiese natura lucrărilor efectuate, tariful practicat pe ha, volumul lucrărilor și valoarea acestora ce corespunde cu valoarea lucrărilor din factură și, totodată, rezultă că s-a efectuat și recepția lucrărilor de către beneficiar.

Din factura nr..X./18.12.2007, anexată la dosarul cauzei, reiese că a fost emisă pentru „*prestări servicii complexe în agricultură-cultura grâu-an agr.2007/2008*” și se prezintă anexat la aceasta „*Fișa tehnologică a culturii de grâu*” privind Lucrări efectuate în toamna anului agricol 2007-2008. Din analiza acestui document reiese natura lucrărilor efectuate: dezmiristit, discuit, fertilizat, ierbicidat, semănat, etc., materialele utilizate, cheltuieli de aprovizionare, cheltuieli generale și total cheltuieli rezultate ca urmare a însumării cheltuielilor pe fiecare operație prin aplicarea tarifului practicat pe unitatea de măsură. Potrivit celor prezentate „*Fișa tehnologică a culturii de grâu*” are structura unui Deviz de cheltuieli pentru lucrările prezentate, valoarea totală a acestuia fiind acceptată și de beneficiar prin semnarea și ștampilarea documentului și, totodată, se reține că valoarea corespunde cu valoarea facturii emise.

Totodată, este anexată situația consumurilor de materiale pentru cultura de grâu înființată în toamna anului 2007 – 2008, acceptată de beneficiar, valoarea acestora regăsindu-se în „*Fișa tehnologică a culturii de grâu*”, anexată la factura în cauză.

Se reține că pentru factura nr..X./19.05.2008 emisă pentru „*prestări servicii complexe în agricultură grâu 2007/2008*”, este prezentat de asemenea documentul „*Fișa tehnologică a culturii de grâu*” privind Lucrări efectuate pentru anul agricol 2007-2008 ce are caracterul unui Deviz de cheltuieli pentru lucrările prezentate, valoarea totală a acestuia fiind acceptată de beneficiar prin semnarea și ștampilarea documentului și corespunde cu valoarea facturii emise.

De asemenea, în Anexa 8 la contestație, sunt prezentate și celelalte facturi emise de SC .X. .X. SRL pe perioada 2005 – 2008 la care sunt anexate documente cu denumirea Devize de cheltuieli, Fișe tehnologice, Situații de lucrări, semnate și ștampilate de ambele părți contractuale, în care sunt menționate lucrările inclusiv cele de producție neterminată, materialele utilizate, mai puțin Situația de lucrări anexată la factura nr.330/27.11.2008 în care se menționează că lucrările s-au efectuat cu motorina, baza logistică și materială a beneficiarului, alte cheltuieli, valoarea totală a cheltuielilor care corespunde cu facturile emise. De asemenea, la factura nr..X./29.12.2005 sunt anexate și copii ale bonurilor de consum emise de SC .X. .X. SRL, iar la factura nr..X./18.04.2006 este anexată situația cu cheltuielile privind producția neterminată la cultura de grâu pe perioada ianuarie-martie 2006 încheiată de SC .X. .X. SRL, factura emisă fiind o factură de regularizare a facturilor nr..X. și nr..X./24.03.2006.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că la contestație au fost prezentate o serie de documente ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că o parte din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală prezentau doar semnătura beneficiarului, respectiv nu erau semnate de beneficiar, iar la contestație sunt anexate aceleași documente, respectiv devize de cheltuieli, fișe tehnologice, situații de lucrări, semnate și ștampilate de beneficiar, respectiv de SC .X. SA.

Potrivit prevederilor art.213 alin.1 și alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *”(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.***

[...]

*„(4) **Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora**”*,

atât timp cât societatea prezintă documente suplimentare la contestație sau susține că deși au fost prezentate la inspecția fiscală acestea nu au fost analizate se reține ca necesară analizarea/reanalizarea acestora.

De asemenea, se reține că prin raportul de inspecție fiscală a fost invocat drept temei legal art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2004 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.48 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, care sunt incidente stabilirii caracterului deductibil/nedeductibil al cheltuielilor cu prestările de servicii la calculul impozitului pe profit.

Or, în cazul analizării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art.145 alin.3 lit.a) și alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale pct.59 alin.2 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în explicitarea prevederilor art.155 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2004 - 31.12.2006, iar începând de la data de 01.01.2007 sunt incidente prevederile art.145 alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora agenții economici pot să-și exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată dacă dețin o factură completată cu informațiile



prevăzute de lege și justifică că acestea au fost prestate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, se reține că prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că documentele prezentate de societate conțin informații minimale, fără ca organele de inspecție fiscală să precizeze care sunt aceste informații minimale sau, ce informații ar fi trebuit să cuprindă documentele prezentate pentru justificarea faptului că lucrările au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

De asemenea, se reține și faptul că începând cu data de 01.01.2007 legislația română, care a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, prin Tratatul de Aderare țara noastră obligându-se să respecte și aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de** deciziile Curții Europene de Justiție emise și care sunt incidente speței în cauză.

Potrivit prevederilor art.94 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

*“ (2) Inspectia fiscala are urmatoarele atribuții:*

*a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;*

*c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale “.*

De asemenea, potrivit art.7 alin.2 din același act normativ *”Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoareale fiecarui caz”*,

iar conform art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *”Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

În baza normelor legale sus-citate, organul de inspecție fiscală trebuie sa depună toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind

indreptatit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în vederea stabilirii situației de fapt fiscale.

Plecând de la prevederile legale incidente taxei pe valoarea adăugată, cele precizate în considerentele prezentei decizii, și în temeiul prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: **“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”** coroborate cu alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: **“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”**, se va desființa Decizia de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere** aferentă tranzacțiilor dintre contestatoare și SC .X. .X. SRL, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să analizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de prevederile legale incidente, de documentele prezentate la contestație și de motivațiile contestatoarei.

**b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate în baza facturilor emise de SC .X. SRL, în anul 2005,** Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestațiilor de servicii înregistrate în contabilitate în condițiile în care societatea nu prezintă documente care să justifice că serviciile au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile, iar din documentele prezentate nu rezultă că a avut loc un schimb de bunuri și servicii așa cum susține contestatoarea.

**În fapt, în anul 2005,** societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturile emise de SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că nu au fost prezentate documente care să justifice dacă serviciile au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății. Constatarea organelor de inspecție fiscală a avut la bază răspunsul din Nota explicativă dată de reprezentatul societății împuternicit

prin care se precizează că „[...] în evidența contabilă a societății au fost înregistrate ca și prestări de servicii în contul 628”.

Prin contestație societatea susține că de fapt reprezintă achiziții de grâu pentru saci și uium și nu reprezintă prestare de servicii.

De asemenea, contestatoarea arată că societatea a supus grâul procesului de morărit în urma căruia a rezultat uium, care poate fi utilizat mai departe în procesul de morărit astfel că, prețul care este datorat de beneficiarii procesului de morărit se compensează cu uiumul livrat morarului, neexistând plăți efectiv realizate.

Din acest motiv contestatoarea susține că sunt aplicabile prevederile art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, potrivit art.126 alin.3 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comăletările ulterioare, în vigoare pe anul 2005:

*“(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.*

*(4) Operațiunile impozabile pot fi:*

*a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;”*

Totodată, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) și alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comăletările ulterioare, în vigoare pe anul 2005:

***“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:***

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;*

*[...]*

*(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii*

*serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art.155 alin. (4);”*

Față de prevederile legale mai sus invocate reiese că persoanele impozabile pot să exercite dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bunuri dacă acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Se reține că în Anexa 9 la contestație este prezentată factura nr..X./29.1.2005 și Bon de măciniș prin care SC .X. SRL predă societății cantitatea fizică de 65.000 kg, uium 5.200 kg și alte sortimente de grâu, bon semnat și ștampilat de primire.

Din factura prezentată rezultă că societatea a achiziționat bunuri, respectiv „grâu pentru saci” și „uium” și nu că ar fi prestat servicii de morărit.

De asemenea, în factura fiscală prezentată este menționat „Bon macinis nr.23282”, iar Bonul de măcinis anexat la factură nu are număr, nici dată. De reținut este faptul că din acest document reiese că SC .X. SRL a predat 5.200 kg uium și saci 1.950, cantități ce corespund cu cantitățile înscrise în factură cu diferența că mențiunea ”saci” din Bonul de măciniș, în factură se regăsește ca fiind „grâu-pentru saci”.

Susținerea societății conform căreia SC .X. SRL a predat societății grâu pentru a fi procesat, iar în urma serviciilor de morărit a rezultat uium care a fost utilizat de societate în calitate de prestator fără a mai exista plata efectivă a serviciului, nu poate fi reținută de organul de soluționare a contestației având în vedere următoarele:

Potrivit prevederilor art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2005

*“În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.”*

Față de aceste prevederi legale se reține că societatea ar fi trebuit să prezinte două facturi fiscale:

- factura emisă de societate către SC .X. SRL în vederea încasării contravalorii serviciului de morărit a celor X saci grâu predate;
- factura emisă de SC .X. SRL către societatea contestatoarea pentru livrarea uiumului rezultat ca urmare a procesării grâului și care ar fi rămas la dispoziția prestatorului pentru a fi utilizat mai departe în procesul de morărit.

Nefiind prezentate astfel de documente nu se poate vorbi despre schimb de bunuri sau servicii.

Astfel, din factura prezentată de societate reiese că aceasta a achiziționat atât grâu, cât și uium de la SC .X. SRL, iar din constatări reiese

că societatea a înregistrat cheltuielile cu achiziția în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Ca urmare, se reține că societatea nu prezintă documente care să justifice dacă „serviciile„ achiziționate au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile, iar din factura nr..X./29.11.2005 și bonul de măcinăș anexate la contestație reiese că a avut loc o achiziție de bunuri și nu un schimb de bunuri și servicii.

În temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: "(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă" coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia "11.1. 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 contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

**c) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate, aferentă serviciilor prestate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X.O SRL, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dacă sunt incluse în prețului contractului sau dacă trebuiau refacturate separat și justificate cu documente.**

**În fapt, în perioada 2005-2008, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X.O SRL.**

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că au fost prezentate contracte dar nu au fost prezentate situații de lucrări care să justifice dacă serviciile au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății în cazul SC .X. SRL, SC .X.O SRL și SC .X. SRL și nu au fost prezentate nici contract și nici alte documente care să justifice dacă serviciile au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale societății în cazul SC .X. SRL.

În cazul SC .X. SRL nu a fost acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că serviciile nu sunt justificate cu documente.

Prin contestație societatea prezintă Contracte de colaborare pentru toate societățile în cauză și susține că prin acestea este stabilită o sumă fixă, sau plata în natură a partenerului agricol ce are ca sarcină prestarea serviciilor de pază a culturilor, precum și faptul că astfel de servicii nu necesită întocmirea de situații de lucrări.

**În drept**, potrivit art.126 alin.3 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comăletările ulterioare, în vigoare pe perioada 2004 - 31.12.2006, :

*“(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.*

*(4) Operațiunile impozabile pot fi:*

*a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;”*

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

***“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:***

*a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

*[...]*

***(9)Operațiunile impozabile pot fi:***

*a) operațiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;*

*b) operațiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevazute la art. 143-144;*

*c) operațiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste*

*operatiuni sunt prevazute la art. 141; [...].”*

Totodată, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) și alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comăletările ulterioare, în vigoare pe perioada 2004 - 31.12.2006:

*“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;*  
[...]

*(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art.155 alin. (4);”*

De asemenea, la pct.59 alin.2 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în explicitarea prevederilor art.155 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“(2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art.155 alin.(4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată. **Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemănătoare, data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.**”*

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*a) operațiuni taxabile;*

și ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit cărora:

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

*b) pentru taxa datorată sau achitată, 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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

***a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;***

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Se reține că, în Anexa 10 la contestație, societatea a prezentat în susținere Contractele de colaborare încheiate cu SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL și SC .X. SRL ce au ca obiect obținerea de producții agricole de către Partenerul Integrator – SC .X. SA - pe suprafețele de teren agricol aflate în administrarea Partenerului Agricol și puse la dispoziție de acesta.

La art.2 din Contractele de colaborare se prevede că societatea își înființează propria producție agricolă pe aceste terenuri predate de partenerii agricoli, precum și faptul că „În cadrul Contractului de colaborare, Partenerului Agricol îi revine sarcina exclusivă de a efectua paza culturilor împotriva furtului, sustragerilor, distrugerilor cauzate de animale, turme de oi, terți, etc., în toate fazele dezvoltării lor. De asemenea, va semnala Partenerului Integrator, atacurile de boli și dăunători, curenți și excese de



*nutriție, prin rapoarte de necesitate p care le va aduce la cunoștință în timp util Partenerului Integrator.”*

Totodată, la art.4 din Contractele de colaborare este prevăzut prețul contractului de 100 euro/ha (cu TVA inclus) sau 100 kg grâu/ha în cazul contractului încheiat cu SC .X. SRL, precum și data plăților acestora.

Potrivit celor menționate mai sus se reține că prin contractele încheiate cu cele cinci societăți s-a stabilit predarea de către acestea, în calitate de Parteneri Agricoli, a terenurilor deținute în proprietate sau în arendă și asigurarea pazei culturilor înființate de Partenerul Integrator împotriva furtului, sustragerilor, distrugerilor cauzate de animale, turme de oi, terți, etc., în toate fazele dezvoltării lor, precum și semnalarea Partenerului Integrator în cazul atacurilor de boli și dăunători, carențe și excese de nutriție, prin rapoarte de necesitate.

Ca urmare, prin Contractele de colaborare este prevăzut un preț fix pe unitatea de teren, respectiv ha, în bani sau în natură, ce trebuie achitat de societatea contestatoare partenerilor agricoli, preț ce include predarea soarel deținute de partenerii agricoli și asigurarea pazei culturilor înființate de Partenerul Integrator.

Din analiza contractelor reiese că nu există clauze potrivit cărora Partenerii agricoli ar avea obligația să factureze separat Partenerului Integrator contravaloarea serviciilor de pază a culturilor, din contră, la art.4 din contractele prezentate se prevede: *„Prețul contractului este de 100 euro/ha”*.

Astfel, se reține că asigurarea pazei culturilor de către Partenerii agricoli reprezintă condiție impusă în cadrul contractului și care intră în prețul contractului ce urmează a fi achitat de Partenerul Integrator Partenerilor Agricoli.

Pe cale de consecință, organul de soluționare a contestației reține că prin raportul de inspecție fiscală nu s-a analizat dacă sumele achitate în baza facturilor emise de Partenerii Agricoli corespund cu prețul contractului, astfel că nu se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile ce au făcut obiectul verificării.

Ca urmare, în temeiul prevederile art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: ***“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”*** coroborate cu alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

“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”, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală **pentru suma de .X. lei lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere** aferentă tranzacțiilor dintre societate și SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X.O SRL, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să analizeze dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de prevederile legale incidente, de documentele prezentate la contestație și de motivațiile contestatoarei.

**d) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei lei dedusă de societate, aferentă serviciilor prestate de SC .X. SRL și SC .X. .X. SRL**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii în condițiile în care documentele prezentate la contestație nu sunt de natură să justifice ca acestea au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

**În fapt, în perioada 2004-30.06.2009**, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturile emise de SC .X. .X. SRL și SC .X. SRL .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cazul SC .X. .X. SRL pe motiv că a fost prezentat contractul de prestări servicii, dar nu au fost prezentate documente care să justifice dacă serviciile au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, iar în cazul SC .X. SRL pe motiv că nu s-a justificat dacă serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile.

Prin contestație societatea susține că serviciile prestate de SC .X. SRL reprezintă servicii de dezinsecție, deinfecție și deratizare pentru culturile agricole denumite „servicii DDD” pentru care furnizorul percepe un tarif lunar fix, **și acest tarif se percepe numai în cazul în care se constată necesitatea acestora** și anexează la contestație contractele încheiate cu aceste două societăți.

De asemenea, în ceea ce privește serviciile prestate de SC .X. .X. SRL contestatoarea susține că acestea sunt servicii în domeniul sănătății, protecției muncii și situațiilor de urgență denumite „servicii PSI” și sunt

realizate pe baza unui contract tip abonament lunar pentru un tarif fix lunar fixat.

Referitor la aceste servicii contestatoarea susține că nu este necesară emiterea de situații de lucrări având în vedere că nu necesită tarifare diferită fiind vorba de un singur tip de serviciu realizat descris în contracte și facturi și nici în funcție de numărul de ore petrecut, personalul implicat, care să necesite prezentarea unor documente, precum și faptul că serviciile contractate sunt aferente activității desfășurate și sunt necesare pentru desfășurarea activității societății.

**În drept**, potrivit art.126 alin.3 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comăletările ulterioare, în vigoare pe perioada 2004 - 31.12.2006, :

*“(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.*

*(4) Operațiunile impozabile pot fi:*

*a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;”*

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

***“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:***

*a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

*[...]*

***(9)Operațiunile impozabile pot fi:***

*a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;*

*b) operațiuni scutite de taxa 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;*

c) *operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141; [...].*

Totodată, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) și alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comăletările ulterioare, în vigoare pe perioada 2004 - 31.12.2006:

*“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;*

*[...]*

*(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art.155 alin. (4);”*

De asemenea, la pct.59 alin.2 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în explicitarea prevederilor art.155 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“(2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art.155 alin.(4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată. **Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemănătoare, data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.**”*

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*a) operațiuni taxabile;*

și ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit cărora:

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

*c) pentru taxa datorată sau achitată, 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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

***a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;***

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În anexa 11 la contestație este prezentat Contractul de prestări servicii nr.X.10.2006 încheiat cu SC .X. SRL ce are ca obiect servicii de dezinsecție, deratizare și dezinsecție, valoarea de X lei plus TVA, durata de un an, precum și anexele la contract privind procesul verbal de custodie și protocolul de execuție.

La art.IV din contract se prevede că :

„Prestatorul se obligă să :

- asigure calitatea prestării serviciilor [...]
- **să semneze procesul-verbal de recepție al lucrărilor prestate;**

- să garanteze respectarea concentrațiilor și a tehnologiilor indicate [...];
- în cazul în care se constată că operațiunea nu are rezultatul scontat aceasta va fi repetată;

*Prestatorul va suporta pe cheltuiala sa costurile repetării operației.”*

De asemenea, la art.VII din contract se prevede:

*„[...] În cazul în care Beneficiarul nu efectuează plata facturii în termen de șapte zile de la data scadenței, în baza confirmării scrise a primirii facturii și a semnării procesului verbal de recepție a lucrărilor de către reprezentanții ambelor părți, acesta va plăti penalități de întârziere de 0,15% pentru fiecare zi de întârziere, calculate la valoarea facturii.”*

Ca urmare, față de prevederile contractului prezentat se reține că în justificarea prestării acestor servicii societatea trebuia să prezinte procesul verbal de recepție al lucrărilor semnat de ambele părți, precum și confirmarea scrisă a primirii a facturii, documente ce nu sunt atașate la contractul de prestări servicii.

De asemenea, sunt prezentate trei Contracte de .X. și prestări servicii în domeniul securității muncii și PSI, încheiate cu SC .X. .X. SRL, respectiv din data de 01.03.1998 cu trei acte adiționale la acesta prin care se modifică tariful prestației, nr.X/09.01.2007 și un contract fără dată și fără număr, precum și un document intitulat Oferta executare documentație de specialitate, fără dată, fără număr.

Obiectul contractelor prezentate îl constituie activitatea de .X. în domeniul protecției muncii și PSI , fiind stabilit un tarif fix lunar.

La cap.A „Obligațiile prestatorului” din Contractul încheiat la data de 01.03.1998, prelungit cu acordul părților, se prevede:

*„- să întocmească documentația necesară obținerii autorizației de funcționare de la :*

*Grupul de pompieri .X.*

*Inspectoratul Teritorial d protecția muncii .X.*

*Inspectoratul de poliție sanitara .X.;*

*- să obțină avizele necesare autorizării*

*- să întocmească regulamentul de organizare și funcționare; regulamentul de ordine interioară;*

*- să întocmească instrucțiunile interne de lucru, PM-PSI al personalului firmei;*

*- să efectueze instructajul introductiv general și periodic al personalului firmei;*

*-reprezintă firma pe perioada controalelor [...]*

*- intocmirea și certificarea convențiilor pe linie de PM-PSI ce fac parte integrantă la contractele de prestări servicii încheiate între părțile contractante.”*

Prin contractul nr..X./09.01.2007, cu același obiect, valabile până la data de 31.12.2007, la art.VI se prevăd obligațiile prestatorului constând în audit al securității muncii, identificarea riscurilor la locurile de muncă vulnerabile sau potențial vulnerabile, elaborarea și certificarea Instrucțiunilor de lucru pentru locurile de muncă din cadrul firmei, să efectueze instructajul introductiv general și periodic al personalului firmei, organizează periodic intervenția PSI cu personalul firmei, verifică funcționalitatea unităților PSI , etc.

Față de clauzele contractelor mai sus prezentate reiese că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestora în scopul operațiunilor taxabile, respectiv regulamentul de organizare și funcționare, regulamentul de ordine interioară, fișele cu instructajul introductiv și periodic al personalului, convențiile pe linie de PM-PSI, etc..

De asemenea, la dosarul cauzei este prezentat un Contract de prestări servicii încheiat cu SC .X. .X. SRL, fără număr, fără dată, ce are ca obiect executarea documentației de specialitate „*Evaluarea riscurilor de accidentare și îmbolnăvire profesională*”, cu valoarea de 1.344 euro plus TVA, cu durata de 30 de zile, precum și un document intitulat Oferta executare documentație de specialitate, fără dată, fără număr, semnat și stampilat numai de către SC .X. .X. SRL.

Potrivit documentelor prezentate la contestație și analizate mai sus reiese că nu este prezentat contract de servicii pe perioada 2008 – 30.06.2009, precum și faptul că nu sunt prezentate documente care să justifice prestarea acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile.

Pe cale de consecință, se reține că societatea contestatoare nu a prezentat documente care să justifice activitatea de .X. în domeniul protecției muncii și PSI și nici serviciile de dezinsecție, deratizare și dezinfecție prestate de SC .X. SRL, astfel că, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: “(1) *Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “11.1. *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 contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

e) **În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate în baza facturilor emise de SC .X. SRL**, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor legate de modernizarea Morii M5 în condițiile în care la dosarul cauzei nu sunt prezentate documentele analizate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea situației de fapt constatată, iar contestația nu a atașat la contestație astfel de documente.

**În fapt, în perioada septembrie – octombrie 2008**, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturile emise de SC .X. SRL aferentă lucrărilor de modernizare la .X. M5.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru serviciile prestate de SC .X. SRL pe motiv că pentru facturile nr. .X./30.09.2008 și nr. .X./31.10.2008 au fost prezentate două situații de lucrări ce nu au fost acceptate de beneficiar.

Prin contestație societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au înțeles situația de fapt, respectiv nu au analizat relațiile contractuale dintre cele trei societăți SC .X. SA, SC .X. SRL și SC .X. SRL, implicate în realizarea proiectului de modernizare a Morii M5.

**În drept**, potrivit prevederilor art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

***“ (1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:***

*a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

*[...]*

***(9)Operațiunile impozabile pot fi:***

*a) operațiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevăzute la art. 140;*



*b) operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143-144;*

*c) operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141; [...].”*

Conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit căroră:

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

*a) operațiuni taxabile;*

și ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit căroră:

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

*d) pentru taxa datorată sau achitată, 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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

***a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;***

*b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.*

*c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Organul de soluționare a contestației reține că prin Raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere s-a constatat

că au fost prezentate două situații de lucrări, respectiv din luna septembrie 2008 și octombrie 2008 referitoare la Extindere capacitate .X. M5, beneficiar SC .X. SA, executant SC .X. SRL, întocmite și vizate de SC .X. SRL, verificate de dirigintele de șantier și contrasemnată de reprezentantul SC .X. SRL fără a fi acceptate de beneficiarul real al lucrărilor SC .X. SA.

Contestatoarea susține că SC .X. SRL este antreprenorul lucrării, dar care a subcontractat lucrarea SC .X. SRL. Astfel, SC .X. SRL procură materialele, iar SC .X. SRL execută lucrările de construcții-montaj utilizând materialele procurate de SC .X. SRL. În acest sens SC SC .X. SRL emite factura către SC .X. SRL și atașează situația de lucrări aferentă, iar ulterior SC .X. SRL emite factura către SC .X. SA și atașează o situație denumită „*Borderoul producției*” în care se consemnează valoarea lucrărilor de construcții – montaj în baza situației atașata de SC .X. SRL și, separat se consemnează valoarea materialelor încorporate în lucrare. Contestatoarea susține că situația lucrărilor de construcții-montaj emisă de SC .X. SRL și atașată la factura către SC .X. SRL nu avea cum să fie semnată de SC .X. SA. Astfel, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală nu au consemnat toate documentele prezentate, respectiv Borderoul de producție atșata la factura emisă de SC .X. SRL către SC .X. SA.

Față de susținerile contestatoarei organul de soluționare nu se poate pronunța având în vedere că la dosarul cauzei nu se regăsesc documentele analizate la inspecția fiscală, respectiv facturi, contractele de execuție încheiate cu antreprenorul și subcontractorul, situațiile de lucrări emise pentru cele două facturi fiscale în cauză și borderourile de producție, și nici la contestație nu au fost depuse astfel de documente.

Ca urmare, organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța dacă organele de inspecție fiscală au stabilit situația de fapt corectă sau nu pentru cazul în speță și, pe cale de consecință, nu se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în cele două facturi fiscale.

Astfel, în temeiul prevederile art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: **“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”** coroborate cu alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: **“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*”, se va desființa Decizia de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de .X. lei lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere** aferentă serviciilor legate de modernizarea Morii M5 prestate de SC .X. SRL, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze situația de fapt în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de prevederile legale incidente și de motivațiile contestatoarei.

**f.) Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate, aferentă serviciilor de asistență juridică și notariale achiziționate de la Societatea Civilă Profesională .X. ȘI .X., Birou Notar Public .X. .X., Cabinet Individual de Avocatură .X.;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate, aferentă serviciilor de publicitate achiziționate de la SC .X. SRL;

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate în baza facturilor emise de SC .X. SRL pentru servicii de ierbicidare,

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei dedusă de societate în baza facturilor emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL,

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei dedusă de societate în baza facturii emisă de SC .X. SRL pentru achiziții de dosare,

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să justifice dacă acestea au fost efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile.

**În fapt, în perioada 2006-2008**, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din facturile emise de Societatea Civilă Profesională .X. ȘI .X., Birou Notar Public .X. .X., Cabinet Individual de Avocatură .X. aferentă serviciilor notariale și de asistență juridică.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru serviciile notariale și de asistență juridică prestate de Societatea Civilă Profesională .X. ȘI .X., Birou Notar Public .X. .X., Cabinet Individual de Avocatură .X. pe motiv că nu au fost prezentate documente care să justifice prestarea în scopul operațiunilor sale taxabile.

Prin contestație societatea susține că, în ceea ce privește serviciile notariale, a achiziționat terenuri agricole, iar contractele translativale ale dreptului de proprietate asupra bunurilor trebuie legalizate la notarii publici organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze contractele ce constituie un mijloc de probă.

În ceea ce privește serviciile de asistență juridică susține că a prezentat contractul de prestări servicii încheiat, iar în ceea ce privește probarea prestării susține că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice litigiile în care a fost implicată societatea, acestea fiind informații de interes public care se regăsesc și online.

De asemenea, societatea a dedus, **în luna iunie 2008, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura nr..X./24.07.2008 emisă de SC .X. SRL** pentru servicii de publicitate.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru serviciile de publicitate pe motiv că societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea în scopul operațiunilor sale taxabile.

Prin contestație societatea susține că a încheiat contract cu societatea prestatoare pentru realizarea de cataloage de prezentare a produselor societății astfel că aceste servicii sunt prestate în scopul operațiunilor taxabile.

**Totodată, în luna noiembrie 2005**, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura nr..X./03.11.2005 emisă de **SC .X. SRL** pentru servicii de ierbicidare.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru serviciile de ierbicidare pentru 10.142 ha pe motiv că nu s-a prezentat contract și documente justificative și mai mult societatea nu dispune de suprafața specificată.

Prin contestație societatea susține că a achiziționat aceste servicii pe bază de contract și solicită acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată proporțional cu suprafața deținută de societate.

De asemenea, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei din **factura nr..X./17.01.2007** emisă de **SC .X. SRL** și din **factura nr..X./21.05.2008** emisă de **SC .X. SRL** pentru servicii de reparații și verificări tehnice.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru aceste servicii pe motiv că nu au fost prezentate documente justificative.

Prin contestație societatea susține că natura serviciilor achiziționate de la cele două societăți rezultă din comanda service și devizul de lucrări atașate facturilor.

Totodată, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de 545 lei din factura nr..X./13.04.2009 emisă de SC .X. SRL pentru achiziții de dosare.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru aceste servicii pe motiv că nu au fost prezentate documente justificative.

Prin contestație societatea susține că a prezentat un bon de cântărire a dosarelor care nu a fost luat în considerare de organele de inspecție fiscală și care reprezintă document justificativ.

**În drept**, potrivit art.126 alin.3 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comăletările ulterioare, în vigoare pe perioada 2005 - 2006, :

*“(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.*

*(4) Operațiunile impozabile pot fi:*

*a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;”*

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

***“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:***

*a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

*[...]*

***(9)Operațiunile impozabile pot fi:***

*a) operațiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;*

*b) operațiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate*

pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevazute la art. 143-144;

c) operațiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevazute la art. 141; [...].”

Totodată, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) și alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2005 - 2006:

“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;  
[...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art.155 alin. (4);”

De asemenea, la pct.59 alin.2 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în explicitarea prevederilor art.155 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“(2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art.155 alin.(4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată. **Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemănătoare, data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.**”

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*a) operațiuni taxabile;*

și ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit cărora:

*“(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

***a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;***

***b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.***

***c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că societatea nu a prezentat documente care să justifice că serviciile notariale și juridice au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv rapoarte de activitate pentru asistența juridică, contractele legalizate de notarii publici, acțiunile formulate în instanțele judecătorești referitoare la litigiile societății, etc..

Referitor la susținerea contestatoarei conform căreia organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze contractele încheiate pentru achiziția de terenuri, legalizate de notarii publici, precum și litigiile avute de societate la instanțele judecătorești în care a fost reprezentată de juristi nu se poate

reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile art.10 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.*

*“(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.”*

și conform prevederilor art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal”*

De asemenea, potrivit prevederilor art.206 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) **dovezile pe care se întemeiază;***
- e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia **cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească**, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **aceea că sarcina probei revine contestatorului.**



Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

De asemenea se reține că nici pentru **serviciile de publicitate** nu au fost prezentate documente, respectiv contractul încheiat, cataloagele întocmite de prestator, etc. din care să rezulte că achiziția acestor servicii a fost efectuată în scopul operațiunilor sale taxabile.

Totodată, se reține, referitor la **serviciile de ierbicidare** că societatea nu a prezentat documente, respectiv contract, procese verbale de recepție, situații din care să reiasă suprafața ierbicidată, etc. care să justifice că au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile ale beneficiarului, nici la inspecția fiscală și nici la contestație.

În ceea ce privește **serviciile de reparații și verificări tehnice** se reține că deși societatea susține că acestea rezultă din comanda service și devizul de lucrări atașate facturilor aceste documente nu au fost prezentate la contestație. Se reține și faptul prin adresa nr..X./11.210.2011 organele de inspecție fiscală precizează la data inspecției fiscale societatea nu a prezentat documente pentru taxa pe valoarea adăugată dedusă pentru aceste servicii.

Referitor la **achizițiile de dosare** se reține că pentru a putea deduce taxa pe valoarea adăugată agenții economici trebuie să facă dovada intrării în gestiune a bunurilor achiziționate și ieșirii din gestiune a acestora pentru a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile. Susținerea contestatoarei conform căreia a prezentat un document, respectiv Bon de cântărire ce nu a fost avut în vedere de organele de inspecție fiscală nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât acest document face dovada cantității dosarelor și nu reprezintă document care să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv nu face dovada intrării în gestiune și a ieșirii din gestiune a acestor materiale pentru a fi utilizate în scopul desfășurării activității societății.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *“11.1. 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 contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor notariale și de asistență juridică, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de publicitate, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de ierbicidare, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă serviciilor de reparații și verificări tehnice și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă achizițiilor de dosare.

g.) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate în baza facturii emisă de X);
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate în baza facturilor emise de SC .X. .X. SRL și SC .X. SRL;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei dedusă de societate în baza facturii emisă de SC .X. SRL pentru servicii de reparații remorci, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor servicii în condițiile în care, la contestație, societatea a prezentat o serie de documente ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

**În fapt, în luna noiembrie 2006**, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura nr..X./01.11.2006 emisă de S.I.R.D. pentru servicii de întreținere drumuri.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru aceste servicii pe motiv că nu au fost justificate cu documente.

Prin contestație societatea susține că a achiziționat aceste servicii pe bază de contract și prezintă la contestație documente justificative.

**De asemenea, din Anexa 7 la raportul de inspecție fiscală reiese că în perioada 2005 și 2007** societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei (X lei pe anul 2005 și X lei (X+ X+ X) pe anul 2007 din facturile emise de SC .X. .X. SRL, respectiv taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, **pe perioada 01.01. – 30.06.2009**, din factura emisă de SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru aceste servicii pe motiv că nu au fost justificate cu documente.

Prin contestație societatea susține că a achiziționat aceste servicii de mentenanță IT de la SC .X. .X. SRL, respectiv SC .X. SRL și prezintă la contestație documente justificative.

Totodată, **în luna iulie 2005**, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura nr..X./20.07.2005 emisă de **SC .X. SRL** pentru servicii de reparații remorci.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru aceste servicii pe motiv că nu a fost prezentat contract și nici alte documente justificative.

La contestație societatea prezintă documente justificative.

**În drept**, potrivit art.126 alin.3 și alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comăletările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

*“(3) Operațiunile care se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt denumite în continuare operațiuni impozabile.*

*(4) Operațiunile impozabile pot fi:*

*a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 140;”*

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.126 alin.1 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, potrivit căroră:

***“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:***

*a) operațiunile care, în sensul art.128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

*b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art.132 și 133;*

*c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

*d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

*[...]*

***(9)Operațiunile impozabile pot fi:***

*a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140;*

*b) operatiuni scutite de taxa cu drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa, dar este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 143-144;*

*c) operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, pentru care nu se datoreaza taxa si nu este permisa deducerea taxei datorate sau achitate pentru achizitii. În prezentul titlu aceste operatiuni sunt prevazute la art. 141; [...].”*

Totodată, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a) și alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și comăletările ulterioare, în vigoare pe anul 2006:

*“(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;*  
[...]

*(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art.155 alin. (4);”*

De asemenea, la pct.59 alin.2 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, date în explicitarea prevederilor art.155 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

*“(2) Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art.155 alin.(4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată. Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemănătoare, data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite*

*situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.”*

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*a) operațiuni taxabile;*

și ale art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ, potrivit cărora:

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

*b) pentru taxa datorată sau achitată, 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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

Conform prevederilor pct.45(4) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:*

***a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;***

***b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.***

***c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147<sup>1</sup> alin. (2) din Codul fiscal.”***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În anexa 12 la contestație societatea a prezentat o serie de documente pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor facturate de **S.I.R.D.**, respectiv:

Contractul de execuție lucrări nr..X./03.10.2006 încheiat cu X. în calitate de executant ce are ca obiect reparații drum intern și reparații platforme și drum interior conform deviz de ofertă, în valoare de X lei, fără TVA și, respectiv de X lei cu TVA inclus, cu mențiunea că volumul și natura

lucrărilor se pot modifica, în funcție de solicitările beneficiarului. Durata de executare a contractului este de 31.10.2006.

La art.VI din contract se prevede „*Pe baza situațiilor de lucrări și a constatărilor efectuate pe teren, beneficiarul va aprecia dacă sunt întrunite condițiile de recepție și procedează la semnarea procesului-verbal de recepție finală [...]*”.

De asemenea, este anexată factura fiscală nr..X./01.11.2006 cu valoare de .X. lei, ce corespunde valorii din contractul de execuție lucrări și care are înscrisă mențiunea „Situație lucrări conform contract nr..X./03.10.2006 „.

La factura fiscală mai sus menționată sunt anexate documentele:

- situație de plată pe luna octombrie 2006 – Deviz de manoperă Reparații drum interior în care sunt înscrise lucrările efectuate - frezarea straturilor rutiere, strat agregat nat (balast), etc. - UM, pret unitar, valoare manoperă, valoare materiale, etc. cu un total de .X. lei, fără TVA, semnate și ștampilate de ambele părți contractuale;

- situație de plată– Deviz de manoperă Reparații platforme și drum interior în care sunt înscrise lucrările efectuate - frezarea straturilor rutiere, îmbrăcare beton asfalt , etc. - UM, pret unitar, valoare manoperă, valoare materiale, etc. cu un total de .X. lei, fără TVA, semnate și ștampilate de ambele părți contractuale;

- centralizatorul situațiilor de lucrări pe luna octombrie 2006 cu valoarea totală de .X. lei, din care TVA în sumă de .X. lei.

De asemenea, se reține că prin anexa 13 la contestație societatea a prezentat o serie de documente pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate de la **SC .X. .X. SRL, respectiv SC .X. SRL**, respectiv:

Contractul comercial de vânzare–cumpărare nr..X./30.01.2004 încheiat cu SC .X. .X. SRL în calitate de furnizor ce are ca obiect cumpărarea dreptului de utilizare a sistemului informatic AS2000, respectiv aplicația PS2000- personal salarizare, servicii de asistență tehnică pentru implementarea AS2000, pentru întreținerea sistemului și licențe, prin care beneficiarul se obligă să achite serviciile de asistență tehnică cu 12 euro pe lună, modificată prin act adițional la 19 euro pe lună. Este anexată factura nr..X./15.06.2005 privind mentenanța pe perioada ianuarie 2005 – iunie 2005.

De asemenea, sunt anexate facturile nr..X./15.01.2007, nr..X./02.02.2007, nr.410/06.03.2007, duplicatul facturii nr..X./26.11.2008, factura nr..X./28.01.2009, privind „*servicii conform deviz*” emise de SC .X. .X. SRL, precum și devizele de cheltuieli la fiecare factură, întocmite în euro.

Totodată, este anexat Contractul nr.6/20.01.2009 încheiat cu SC .X. SRL în calitate de executant ce are ca obiect elaborarea lucrării de evaluare teren și construcții industriale, precum și factura nr..X./28.01.2009 și Raportul de evaluare emis de societatea executantă.

De asemenea, în Anexa 14 la contestație societatea prezintă factura fiscală nr..X./20.07.2005 emisă de **SC .X. SRL**, pentru „pretări servicii conform deviz” , iar la factură este anexat un Deviz de lucrări pentru reparații a 6 buc. bena de cereale în care sunt prezentate lucrările efectuate – fixat sudat balcon față, sudat bena spate, etc. – timpul de lucru, cantitatea, total ore lucrate, materialele folosite, valoarea manoperei, valoarea totală de .X. lei. Devizul este semnat și este ștampilat de ambele societăți, iar valoarea acestuia corespunde cu valoarea din factura emisă de prestator.

Ca urmare, organul de soluționare a contestației reține că societatea a prezentat la contestație o serie de documente justificative, iar din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că acestea nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: **“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”** coroborate cu alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: **“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”**, se va desființa Decizia de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de .X. lei lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere** aferentă lucrărilor de reparații drumuri și platforme facturate de S.I.R.D., precum și pentru **.X. lei lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere** aferentă serviciilor de mentenanță IT și întocmirii unui raport de evaluare a imobilelor, achiziționate de la SC .X. .X. SRL, respectiv SC .X. SRL.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă avansurilor**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală

de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturi fiscale ce au înscris la denumirea produselor mențiunea „avans”, evidențiate în contului 409 „Furnizori-debitori”, în condițiile în care din situația contului 409 „Furnizori-debitori”, și documentele anexate la contestație rezultă că numai pentru o parte din aceste facturi nu există facturi de storno avans.

Perioada verificată:2005 -2008

**În fapt**, pe perioada verificată societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată din facturi fiscale în care la rubrica denumirea produselor/serviciilor este înscrisă mențiunea “avans”, “avans marfă” sau “avans produse” .

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că societatea nu poate demonstra tipul operațiunilor derulate, existența unor contracte sau finalitatea acestor operațiuni și fără să poată justifica dacă acestea au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, sumele regăsindu-se înregistrate în soldul contului 409 “furnizori debitori”.

Contestatoarea susține că există cazuri în care furnizorii au emis facturile în avans pentru întreaga contravaloarea a bunurilor achiziționate și exemplifică factura nr..X./29.07.2005 emisă de SC .X. SRL, cu TVA în sumă de .X. lei, pentru care prezintă contractul încheiat cu această societate.

De asemenea, societatea arată că prin raportul de inspecție fiscală, pentru anumite facturi prezentate în Anexa 7 la acesta a prezentat organelor de inspecție fiscală documente, respectiv facturi de storno, contracte pentru furnizorii SC .X. SRL, SC .X. .X. SRL, etc., precum și mecanismul de stingere a acestor avansuri, și chiar dacă facturile respective nu prezentau mențiunea referitoare la documentul inițial societatea a procedat la regularizarea avansurilor în sensul reluării avansului cu minus și reflectarea cu plus a valorii operațiunilor realizate în beneficiul societății.

În acest sens exemplifică cazul furnizorului SC .X. SRL care a emis factura de avans nr..X./26.05.2005 cu TVA în sumă de .X. lei și factura nr..X./05.04.2006 cu TVA în valoare de .X. lei. Ulterior, societatea și-a schimbat denumirea în SC .X. SRL și a emis factura cu semnul minus nr.E.X./26.09.2008 cu TVA în valoare de -.X. lei pentru stornarea celor două facturi de avans. Având în vedere că pe parcursul perioadei acestea au fost singurele facturi emise de acest furnizor societatea consideră că este evidentă legătura dintre această factură și facturile de avans, chiar dacă prin factura de storno nu se face trimitere la facturile de avans.

Totodată, contestatoarea susține că societatea se află în situația unei duble anulări a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată,



respectiv o dată prin efectul facturii cu semnul minus și o dată prin neacordarea dreptului de deducere a TVA de către organele de inspecție fiscală. În acest sens, societatea susține că ar fi fost corect ca organele de inspecție fiscală să anuleze și facturile de TVA, în acest mod nu ar fi fost afectat principiul neutralității TVA instituit la nivelul Uniunii Europene prin Directiva 112/2006/CE.

**În drept**, potrivit art.145 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2005 – 31.12.2006:

*“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.”*

Potrivit art.134 alin.5 lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***“(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:***

***a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;***

***b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.”***

Potrivit prevederilor art.134<sup>2</sup> alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2007:

*“(2) Prin derogare de la prevederile alin (1), exigibilitatea taxei intervine:*

***a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;***

***b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.***

Conform art.155 alin.7 din același act normativ, în vigoare pe perioada 2005-2006:

***“(7) Dacă plata pentru operațiuni taxabile este încasată înainte ca bunurile să fie livrate sau înaintea finalizării prestării serviciilor, factura fiscală trebuie să fie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la fiecare dată***

când este încasat un avans, fără a depăși finele lunii în care a avut loc încasarea.”

și potrivit prevederilor art.155 alin.1 din același act normativ, în vigoare de la data de 01.01.2007:

**“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art.141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă:**

Totodată, potrivit pct.61(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.155 alin.7 din Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2005 – 31.12.2006:

**“61. (1) Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură fiscală pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. [...]”**

Și conform prevederilor pct.69 alin.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date în explicitarea prevederilor art.155 alin.1 din Codul fiscal, în vigoare de la data de 01.01.2007:

**“(4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, pentru plățile în avans exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data încasării/plății avansurilor efectuate înainte de data la care intervine faptul generator, iar dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

Astfel, se reține că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data faptului generator, iar faptul generator intervine la data livrării de bunuri,

cu anumite excepții, când exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data încasării/plății avansului, în cazul în care se încasează/plătesc avansuri înaintea livrării de bunuri.

Potrivit argumentelor prezentate în contestație și documentelor anexate la aceasta și având în vedere prevederile art.213 alin.1 și alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

[...]

*(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”*

organul de soluționare a contestației reține următoarele:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura nr../29.07.2005 emisă de SC .X. SRL societatea a prezentat, în Anexa 16 la contestație, Contractul nr../29.07.2005 încheiat cu această societate ce are ca obiect “*Tipărituri conform comenzi*”, cu valoarea de 10.000 lei, **din care avans 10.000 lei**, cu termen de plată 01.08.2005.

Din situația contului 409 “*furnizori debitori*”, prezentată în Anexa 15 la contestație, rezultă că factura nr../29.07.2005 a fost emisă pentru suma totală de 10.000 lei, din care .X. lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată și a fost achitată integral cu OP nr../01.08.2005. Deși la rubrica “*factura storno avans*” este menționat “*nu este factura storno*” din documente rezultă că, în fapt, a avut loc emiterea unei facturi înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii, operațiune prevăzută la art.134 alin.5 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, data la care intervine exigibilitatea taxei fiind data emiterii facturii.

De asemenea, pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura de avans marfă nr../26.05.2005 emisă de SC .X. SRL** societatea prezintă, în Anexa 17 la contestație factura de storno avans nr.E.X./26.09.2008 cu TVA în valoare de -.X. lei emisă de SC .X. SRL susținând că SC .X. SRL a devenit SC .X. SRL, iar factura de storno avans se referă la facturile de avans marfă nr../26.05.2005 cu TVA în sumă de .X. lei și nr../05.04.2006 cu TVA în valoare de .X. lei.

Din situația contului 409 “*furnizori debitori*” rezultă că factura de avans nr..X./26.05.2005 se regăsește în această situație, fiind achitată parțial, iar la rubrica “factura storno avans” este înscrisă factura nr.E.X./26.09.2008.

De asemenea, contestatoarea prezintă în Anexa 16 la contestație, Contractul de prestări servicii în agricultură nr.PSA.X./31.08.2005 încheiat cu .X. .X. SRL, în vigoare pe perioada 2005 – 2006, respectiv pe perioada 2007 – 2008 așa cum a fost prelungit prin Actul adițional nr.1. Prin acest contract, la art.3, se prevede că beneficiarul, respectiv SC .X. SA va putea efectua și plăți în avans la solicitarea executantului.

Este prezentat și Contractul de închiriere din data de 15.05.2004 încheiat de societatea contestatoare în calitate de chiriaș, cu SC CER - OIL SRL, în calitate de proprietar, pentru închirierea unui siloz de cereale, prin care se prevede că plata chiriei se va efectua în rate trimestriale pe baza facturii emise de proprietar, precum și actul adițional nr..X./31.01.2005 de prelungire a valabilității contractului până la data de 30.09.2008.

Totodată, din analiza situației contului 409 “*furnizori debitori*”, rezultă că în cazul unor facturi de avans emise de SC .X. SRL (facturile nr..X./28.12.2005, nr..X./24.03.2006, nr..X./24.03.2006, nr..X./29.05.2006, nr..X./28.11.2007) și SC .X. .X. SRL (facturile nr..X./28.09.2007, nr..X./30.11.2007) rezultă că există facturi de storno.

În ceea ce privește facturile de avans emise de SC .X. .X. SRL, SC GENERAL GROUP .X. SRL și SC .X. .X. SRL în situația contului 409 “*furnizori debitori*” se precizează “*nu este factura storno*”.

Potrivit celor prezentate mai sus și având în vedere susținerile contestatoarei conform cărora a efectuat stornarea avansurilor și a înregistrat contravaloarea integrală a bunurilor sau serviciilor, iar prin neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă avansurilor de către organele de inspecție fiscală ar avea loc o dublă anulare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se reține ca necesară reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată din facturile de avans și în funcție de acest argument.

Astfel, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: “**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**” coroborate cu alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“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”*, se va desființa Decizia de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere din facturile de avans**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze situația de fapt în funcție de cele precizate în prezenta decizie, de prevederile legale incidente și de argumentele și documentele prezentate de contestatoare.

**4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura nr..X./06.10.2006 emisă de SC .X. .X. SRL**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă în mod legal nu s-a acordat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care societatea prezintă documente din care reiese că, ulterior, a efectuat regularizarea taxei pe valoarea adăugată, documente ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

**În fapt**, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura nr..X./06.10.2006 emisă de SC .X. .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că factura are înscris la rubrica cumparator denumirea altei societăți comerciale și alt cod fiscal, astfel că factura nu are calitatea de document justificativ pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestație societatea recunoaște acest fapt și susține că era destinată unei alte societăți din cadrul .X., respectiv SC .X. .X. SRL, eroare care s-a produs datorită faptului că evidența contabilă pentru societățile din .X. este asigurată de aceeași persoană care, din greșeală, a înregistrat factura respectivă în evidența SC .X. SRL.

Însă, societatea susține că ulterior, respectiv în **luna decembrie 2006**, a constatat această greșeală și a procedat la rectificare atât în contabilitate, cât și în evidențele fiscale, anulând taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial și predând factura către SC .X. .X. SRL. Totodată, prezintă jurnalul de cumpărări la luna decembrie 2006, unde la poziția 249, s-a efectuat stornarea taxei pe valoarea adăugată.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.8 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:*

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);*

Conform prevederilor art.155 alin.8 din același act normativ :

*“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:*

*[...]*

*c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;*

*d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;*

*[...]*”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată persoanele impozabile trebuie să justifice dreptul de deducere cu factură care să cuprindă toate informațiile prevăzute de lege.

Ca urmare, se reține că societatea recunoaste că și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza unei facturi fiscale care, la cumpărător, are înscrisă denumirea unei alte societăți comerciale și un alt cod fiscal, respectiv SC .X. .X. SRL în loc de SC .X. .X. SRL, însă susține că a stornat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în luna decembrie 2006. În acest sens depune la contestație, Anexa 18, jurnalul de cumpărări pe luna decembrie 2006 prin care la poziția 249 apare ca stornată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Întrucât din constatări nu reiese dacă organele de inspecție fiscală au analizat acest document de natură să modifice situația de fapt constatată în temeiul prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: **“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”** coroborate cu alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: “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”, se va desființa Decizia de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere din factura nr..X./06.10.2006**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze situația de fapt în funcție de documentul prezentat de contestatoare.

**5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă serviciilor de transport**, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța cu privire la măsura dispusă de organele de inspecție fiscală referitoare la colectarea taxei pe valoarea adăugată ca urmare a nejustificării cu documente a scutirii taxei pe valoarea adăugată pentru serviciile de transport de mărfuri aferente exportului în condițiile în care societatea solicită încadrarea serviciilor de transport de mărfuri ca fiind aferente importurilor și prezintă în susținere documente referitoare la aceste servicii, ce nu au fost prezentate la inspecția fiscală.

Perioada verificată: 2004 – 2006.

**În fapt**, pe perioada verificată societatea a desfășurat operațiuni de transport extern pentru care a considerat că este scutită de taxă pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei având în vedere că nu au fost prezentate documente care să justifice scutirea de TVA, respectiv:

- contractul încheiat cu exportatorul sau după caz casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate ;
- copie după carnetul TIR sau de pe documentul de tranzit comunitar T ;
- documentul de transport internațional.

Prin contestație societatea susține că a realizat servicii de transport internațional aferente unor importuri de bunuri efectuate de alte societati (SC .X. .X. SRL, SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL) și întrucât transporturile internaționale aferente importurilor de bunuri beneficiau de scutire de TVA, cu drept de deducere, societatea a procedat la emiterea facturilor aferente acestor prestații în regim de scutire de TVA.

Astfel, **contestatoarea arată că a realizat operațiuni de transport aferente unor importuri de bunuri, și nu aferente unui export de bunuri, iar facturile contestate nu consemnează exporturi de bunuri.**

Societatea susține că îi sunt aplicabile prevederile art.143 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal și ale art.7 alin.(1) din Ordinul Ministerului Finantelor Publice nr.1846/2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxa pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare.

De asemenea, societatea atasează la contestație documentația aferentă facturilor contestate, respectiv CMR din care rezulta faptul că bunurile transportate provin din import, comenzile înaintate de importatori în beneficiul cărora au fost realizate serviciile de transport, copiile de pe carnetele de TIR și copie de pe declarația vamală de import de unde reiese că valoarea transportului facturat a fost inclus în valoarea în vamă a bunurilor și considera că deține toate documentele necesare justificării scutirii de TVA aplicată pentru transportul aferent unui import de bunuri.

**În drept**, potrivit prevederilor art.143 alin.1 lit.c) și lit.d) și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:*

*c) prestațiile de servicii, inclusiv transportul și prestațiile de servicii accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimuri vamale suspensive, cu excepția prestațiilor de servicii scutite, potrivit art. 141;*

*d) transportul, prestațiile de servicii accesorii transportului, alte servicii direct legate de importul bunurilor, dacă valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate, potrivit art. 139;*

*[...]*

*(2) Prin norme se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată.”*

Potrivit art.6 și art.7 din OMFP nr.1846/2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru



operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**“ART. 6**

**(1) Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prevederile art.143 alin.(1) lit.c) și p) din Legea nr.571/2003, prestările de servicii, inclusiv transportul și prestările de servicii accesorii transportului, legate direct de exportul de bunuri sau de bunurile plasate în regimuri vamale suspensive, precum și prestările de servicii efectuate de intermediari în astfel de operațiuni.**

**(2) În sensul art.143 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003, prin exportul de bunuri se înțelege orice scoatere de bunuri de pe teritoriul României.**

[...]

**(6) Scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru transportul aferent bunurilor exportate se justifică astfel:**

**a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente:** contractul încheiat cu exportatorul sau, după caz, cu casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate; copie de pe carnetul TIR sau de pe documentul de tranzit comunitar T, documentul de transport internațional sau copie de pe acesta pentru casele de expediție;

[...]

**ART.7**

**(1) Pentru transportul mărfurilor importate a cărui contravaloare a fost inclusă în valoarea în vamă potrivit prevederilor art.139 din Legea nr.571/2003, scutirea de taxă pe valoarea adăugată, prevăzută la art.143 alin.(1) lit.d) din aceeași lege, se justifică de transportatori, respectiv de casele de expediție, în funcție de tipul transportului, astfel:**

**a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente:** contractul încheiat cu importatorul sau, după caz, cu casa de expediție ori cu furnizorul din străinătate, copie de pe carnetul TIR sau de pe documentul de tranzit comunitar T, documentul de transport internațional din care să rezulte că bunurile transportate provin din import sau copie de pe acesta pentru casele de expediție;”.

Totodată, potrivit art.139 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2004 – 2006:

**“(1) Baza de impozitare pentru un import de bunuri este constituită din valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislației vamale în vigoare, la care se adaugă taxele vamale, comisionul vamal, accizele și alte taxe, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorate pentru importul de bunuri.**

**(2) Se cuprind, de asemenea, în baza de impozitare cheltuielile accesorii precum comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și**

**asigurare care intervin până la primul loc de destinație a bunurilor în România, în măsura în care aceste cheltuieli nu au fost cuprinse în baza de impozitare stabilită conform alin. (1). Primul loc de destinație a bunurilor îl reprezintă destinația stipulată în documentul de transport sau orice alt document însoțitor al bunurilor, când acestea intră în România.”**

**(3) Baza de impozitare nu cuprinde elementele prevăzute la art.137 alin.(3) lit. a) - d).”**

Potrivit prevederilor legale de mai sus taxa pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii de transport mărfuri legate de exportul de bunuri, precum și cele legate de importuri sunt reglementate la art.143 alin.1 lit.c și lit d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din constatări reiese că organele de inspecție fiscală au dispus colectarea taxei pe valoarea adăugată pe motiv că societatea nu poate beneficia de scutirea de TVA prevăzută la art.143 alin.1 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a prezentat documentele prevăzute la art.6 alin.6 lit.a) din OMFP nr.1846/2003 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru exporturi și alte operațiuni similare, pentru transportul internațional și pentru operațiunile legate de traficul internațional de bunuri, prevăzute la art.143 alin.(1) și la art.144 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestație societatea susține că a efectuat servicii de transport de marfuri aferente unor importuri efectuate de SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, astfel că aceste servicii urmează regimul fiscal al importurilor. Ca urmare, societatea susține că organele de inspecție fiscală au încadrat eronat operațiunea, aceasta încadrându-se în prevederile art.143 alin.1 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în Anexa 19 la contestație societatea prezintă documente constând în: comenzi de transport internațional, facturi fiscale pentru servicii de transport extern, declarații vamale de import, CMR-uri, copii după carnete TIR.

Potrivit prevederilor art.213 alin.1 și alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **”(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele**

**existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

[...]

**„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”,**

astfel că atât timp cât legea prevede că societatea contestatoarea poate depune documente suplimentare la contestație, iar analiza contestației se face în raport de susținerile și documentele anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra documentelor ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: **“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”** coroborate cu alin.3<sup>1</sup> al aceluiași articol și cu pct.11.6 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: **“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”,** se va desființa Decizia de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală **pentru suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să reanalizeze acest capăt de cerere în funcție de documentele prezentate, de argumentele contestatoarei și de prevederile legale incidente.

**6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată estimată în sumă de .X. lei**, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă veniturilor estimate în condițiile în care societatea nu prezintă documentele constatate lipsă sau reconstituite și nici alte documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: februarie și mai 2009.

**În fapt**, s-a constatat că societatea a întocmit Decizia nr..X./12.01.2009 prin care a alocat serii și numere interne pentru facturile ce urmează a fi emise în cursul anului 2009, specificând la art.2: „ *Facturile emise vor avea seria TMVIT și pentru anul 2009 se alocă o plajă de 100 numere, de la 1 până la 100, numerotarea făcându-se cronologic începând cu nr.1 din plaja anului 2009 până la epuizare* „.

Din verificări a rezultat că pe perioada ianuarie – mai 2009, nu au fost prezentate sau identificate facturile emise cu numerele 4, 5, 6, 7, 8, 9, 14.

Pentru clarificare a fost solicitată împuternicitului societății, în persoana D-nei .X. .X., Nota explicativă, în care se precizează *“Va prezentăm facturile emise conform Deciziei nr..X./12.01.2009 în perioada ianuarie – mai 2009, respectiv numerele 1, 2, 3, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 18 cu mențiunea că facturile 4, 5, 6, 7, 8, 9, 14 și de la 19 la 34 nu au fost regasite în arhiva societății. Nu a fost respectată cronologia, facturile nu au fost emise secvențial și facturile emise nu au fost înregistrate în evidența operativă a TVA și declarate în deconturile aferente perioadei. Factura 1/29.01.2009 a fost înregistrată în contabilitate/jurnal/decont în luna februarie 2009, facturile .X./07.02.2009, .X./14.02.2009, .X./17.02.2009 au fost înregistrate în contabilitate/jurnal/decont în luna mai 2009. În anul 2009 s-a trecut la schimbarea sistemului informatic, din ASIS în SAP, fapt ce a generat decalaje de timp între data emiterii și data înregistrării. Din analiza arhivei electronice nu reiese că s-ar fi emis și alte facturi decât cele prezentate echipei de inspecție fiscală”*

Ca urmare, pentru documentele justificative privind operațiunile producătoare de venituri care nu au fost identificate și pentru care contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora, s-a procedat la estimare conform art.67 alin.1 din OG nr.92/2003 și pct 65.1 lit.d) din HG nr.1050/din 2004, respectiv la stabilirea valorii medii a TVA colectată cuprinsă în jurnalul de vânzări aferente perioadei februarie 2009, astfel că pentru luna februarie 2009, pentru facturile neprezentate și neidentificate **s-a dispus colectarea TVA în suma de .X. lei.**

În același sens s-a procedat și pentru facturile lipsă pentru perioada mai 2009, respectiv pentru facturile neprezentate și neidentificate s-a procedat la colectarea TVA în suma de X lei, prin estimare.

Prin contestație societatea susține că numerele în cauză nu au fost pur și simplu alocate unor facturi emise și măsura organelor de inspecție fiscală de a considera ca aceste facturi lipsesc este eronată, precum și faptul că nu se încadrează în niciuna din situațiile prevăzute la pct.65.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, iar lit. d) se referă la documente care au existat și apoi au dispărut, ceea ce nu este cazul.

De asemenea, susține că organele de inspectie fiscala nu au intreprins nicio alta verificare suplimentara care sa probeze existenta reala a acestor operatiuni cum ar fi verificarea evidentei contabile a operatiunilor, fiind incalcate prevederile art.6 si art.105 din Codul de procedura fiscala, iar pentru justificarea estimarii bazei de impunere organele de inspectie fiscala trebuiau sa demonstreze ca, in perioada februarie-mai 2009, au iesit din gestiune anumite cantitati de bunuri care nu au fost consemnate in facturi, astfel că, nu este întemeiată procedura de estimare a veniturilor.

Totodată, contestatoarea susține că din informatiile furnizate prin intermediul Declaratiei 394 privind livrarile si achizitiile din interiorul tarii la nivelul Semestrului I 2009 nu exista clienti care sa fi raportat achizitii de la societate, iar aceasta sa aiba inregistrata valoarea „0”, asa cum rezulta si din "Declaratia 394-neconcordante" prezentată în Anexa 20 la contestație.

Societatea arată și faptul că prevederile Codului fiscal nu precizeaza obligatia de a asigura secventialitatea numarului facturilor emise ci doar existenta acelor mijloace prin care se asigura unicitatea facturilor in care sunt consemnate operatiunile impozabile realizate.

**În drept**, potrivit prevederilor art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Și conform prevederilor art.155 alin.1 și alin.5 din același act normativ:

*“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art.141 alin. (1) și (2), **trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar**, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. [...]*

*(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

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

*b) data emiterii facturii;*

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;[...].”*

Totodată, potrivit prevederilor art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.**

**(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.**

[...]

**(4) Evidențele prevăzute la alin.(1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”**

Conform pct.79 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**“79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:**

- a) evidențe contabile ale activității sale economice;**
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor de la pct. 76;**
- c) facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică;”**

OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, prevede că :

**“(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”**

Precum și ”Norme privind regimul intern de numerotare a facturii” care precizează:

**“1.Persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate.**

**2. Factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial, stabilit de societate, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis.”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii,

trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar care să cuprindă în mod obligatoriu numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic, să țină evidențe pentru orice operațiune întocmite în conformitate cu prevederile din norme, respectiv al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică.

În ceea ce privește facturile persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană cu atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate, iar **factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial.**

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că societatea a emis Decizia nr..X./12.01.2009 prin care a alocat serii si numere interne pentru facturile ce urmeaza a fi emise in cursul anului 2009, iar din verificări a rezultat că pe perioada ianuarie – mai 2009, nu au fost prezentate sau identificate facturile emise cu numerele 4, 5, 6, 7, 8, 9, 14 si de la 19 la 34, iar din Nota explicativă dată de imputernicitul administrator al societatii a rezultat că ***“[...] facturile 4, 5, 6, 7, 8, 9, 14 si de la 19 la 34 nu au fost regasite in arhiva societatii. Nu a fost respectata cronologia, facturile nu au fost emise secvential si facturile emise nu au fost inregistrate in evidenta operativa a TVA si declarate in deconturile aferente perioadei”, respectiv “In anul 2009 s-a trecut la schimbarea sistemului informatic, din ASIS in SAP, fapt ce a generat decalaje de timp intre data emiterii si data inregistrarii.”***

Ca urmare, având în vedere că societatea nu a prezentat facturile neidentificate faptic, nici în original și nici ca urmare a reconstituirii acestora în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală la estimare conform prevederilor art.67 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.*

*2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:*

*[...]*

*b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete,*

**precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.”**

Totodată, la pct.65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:*

*[...]*

***d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”***

Față de prevederile legale de mai sus se reține că societatea se regăsește în situația în care documentele nu există sau nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, respectiv contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de reconstituire a acestora

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia organele de inspecție fiscală nu au efectuat nicio altă verificare suplimentară care să probeze existența reală a acestor operațiuni cum ar fi verificarea evidenței contabile a operațiunilor, fiind încălcate prevederile art.6 și art.105 din Codul de procedură fiscală, iar pentru justificarea estimării bazei de impunere organele de inspecție fiscală trebuiau să demonstreze că, în perioada februarie-mai 2009, au ieșit din gestiune anumite cantități de bunuri care nu au fost consemnate în facturi, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile pct.76 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“76. În sensul art.155 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, **facturile emise și primite se pot stoca prin orice metode și în orice loc în următoarele condiții:***

*a) locul de stocare să se afle pe teritoriul României, cu excepția facturilor transmise și primite prin mijloace electronice, care se pot stoca în orice loc dacă, pe perioada stocării:*

- 1. se garantează accesul on-line la datele respective;*
- 2. se garantează autenticitatea sursei și integritatea conținutului facturilor, precum și faptul că acestea sunt lizibile;*
- 3. datele care garantează autenticitatea sursei și integritatea conținutului facturilor sunt de asemenea stocate;*

*b) facturile sau conținutul facturilor transmise și primite, în cazul stocării prin mijloace electronice, să fie puse la dispoziția organelor fiscale competente fără nicio întârziere ori de câte ori se solicită acest lucru.”,*



societatea având obligația să asigure arhivarea documentelor și punerea la dispoziția organelor de inspecție fiscală la solicitarea acestora.

Se reține și faptul că deși la contestație societatea avea posibilitatea să depună documente suplimentare aceasta nu a prezentat astfel de documente din care să reiasă că facturile fiscale lipsă nu au fost emise, așa cum susține prin contestație, deși au fost alocate în seria de numere stabilită prin Decizia nr..X./12.01.2009.

De asemenea, referitor la argumentul conform căruia prevederile Codului fiscal nu precizează obligația societății de a asigura secvențialitatea numărului facturilor emise ci doar existența acelor mijloace prin care se asigura unicitatea facturilor în care sunt consemnate operațiunile impozabile realizate nu poate fi reținut întrucât secvențialitatea numărului facturilor emise este cea care asigură unicitatea facturilor, legiuitorul chira dacă nu a menționat expres noțiunea “secvențialitate” a precizat la art.155 alin.5 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, “**numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic**” de unde reiese că nu pot exista în cazul facturilor emise două numere identice în aceeași serie de numere alocată.

Totodată, art.2 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*“(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art.1. În acest scop, **contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor** cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”*

Mai mult, OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991 reprezintă prevedere legală specială în raport cu Codul fiscal, iar legea specială, fie anterioară, fie posterioară sau concomitentă cu cea generală se aplică în primul rând. Legea generală se va aplica în completarea celei speciale pentru tot ceea ce aceasta nu prevede expres, ca derogare.

Totodată, referitor la afirmația conform căreia din informațiile furnizate prin Declarația 394 privind livrarile și achizițiile din interiorul țării la nivelul Semestrului I 2009 nu există clienți care să fie raportați achiziții de la societate, iar aceasta să aibă înscrisă valoarea „0”, așa cum rezultă din *"Declarația 394-neconcordantă"* prezentată în Anexa 20 la contestație, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin Dispoziția nr.X/29.07.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, se precizează: *"în urma verificării efectuate cât și din analiza Raportului privind situația neconcordanțelor rezultate din declarația cod 394, privind achizițiile și livrările efectuate pe teritoriul național de persoane înregistrate în scopuri de TVA, echipa de control a identificat neconcordanțe, de tipul:*

*- baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de un contribuabil în lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate, diferă de baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de contribuabilul beneficiar al livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii și invers."*, care se referă și la perioada semestrul I 2009, precum și faptul că un contribuabil declarat ca fiind furnizor/beneficiar al livrării de bunuri/prestării de servicii nu a declarat nicio livrare/prestare de servicii/achiziție de la primul contribuabil.

Ca urmare, s-a dispus măsura depunerii noilor declarații informative completate corect care vor înlocui declarațiile informative depuse inițial, începând cu semestrul I 2007.

Având în vedere cele precizate în prezenta decizie și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă"* coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *"11.1. 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 contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei.*

**7. În ceea ce privește suma de X lei, reprezentând:**

**- .X. lei TVA;**

**- X lei majorări de întârziere aferente TVA;**

**- X lei penalități de întârziere aferente TVA, cauza**

supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste obligații fiscale în condițiile în care dintr-o eroare de transcriere organele de inspecție fiscală au

preluat eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei rămasă de plată la sfârșitul perioadei de raportare (luna februarie 2009) față de taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei rămasă de plată, cât a declarat societatea.

**În fapt**, contestatoarea susține că urmarea verificărilor efectuate s-a identificat factura nr..X./90.01.2009 emisa către SC .X. .X. SRL, cu TVA în suma de .X. lei, care a fost înregistrată de societate în evidențele lunii februarie 2009, organele de inspecție fiscală procedând la includerea facturii în luna ianuarie 2009, colectând TVA suplimentară de .X. lei pe luna ianuarie 2009.

De asemenea, s-au identificat facturile cu nr..X./7.02.2009, nr..X./14.02.2009 și nr..X./17.02.2009, cu TVA în sumă totală de .X. lei, ce au fost înregistrate de societate în evidențele lunii mai 2009. Ca atare, organele de inspecție fiscală au procedat la înregistrarea acestor sume în luna februarie 2009, colectând TVA suplimentară de .X. lei pe luna februarie 2009.

De asemenea, prin raportul de inspecție fiscală s-a precizat că aceste sume vor fi diminuate în mod corespunzător pe luna februarie 2009, respectiv luna mai 2009.

Urmare a constatărilor finale, societatea susține că rezultă următoarea situație:

1. S-a colectat suplimentar la nivelul lunii ianuarie 2009 TVA în suma de .X. lei;
2. S-a diminuat corespunzător TVA colectată aferentă lunii mai 2009 cu suma de .X. lei;
3. Nu s-a procedat la colectarea TVA în suma de .X. lei, respectiv diminuarea TVA colectată cu suma de .X. lei la nivelul lunii februarie 2009.

Urmarea acestui fapt, societatea arată că TVA colectată la nivelul lunii februarie 2009 este mai mare cu .X. lei (diferența dintre .X. lei cu care ar fi trebuit diminuată TVA, respectiv .X. lei cu care ar fi trebuit majorată TVA). Astfel, societatea solicită diminuarea TVA colectată la nivelul lunii februarie 2009 cu suma de .X. lei, precum și anularea în mod corespunzător a penalităților aferente acestei sume.

Referitor la aspectele sesizate de societatea contestatoare, din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv adresa nr..X./11.10.2011, organele de inspecție fiscală susțin:

*“[...] așa cu se poate observa și din conținutul Raportului de inspecție fiscală , pagina 65:*

*Total TVA colectată conform facturilor prezentate, aferente lunii februarie 2009 este .X. lei (X lei declarată de societate + .X. lei aferentă*

facturilor nr..X./7.02.2009, nr..X./14.02.2009 si nr..X./17.02.2009 înregistrate de societatea în evidențele lunii mai 2009 și -.X. lei aferentă facturii X/29.01.2009).

Menționăm că DNOR aferent lunii martie 2009 a fost depus după termenul legal de deducere, adică în data de 15.06.2009 și drept urmare acesta nu a putut face obiectul unei cereri de rambursare, soldul sumei negative de TVA fiind preluat în decontul lunii mai 200, astfel că decontul aferent lunii februarie 2009 a fost analizat împreună cu DNOR depus pentru luna aprilie 2009, **în acest sens considerăm îndreptățită solicitarea societății de diminuare a TVA colectată la nivelul lunii februarie 2009 cu suma de .X. lei, deoarece dintr-o eroare de transcriere s-a preluat eronat suma de X lei rămasă de plată la sfârșitul perioadei de raportare (luna februarie 2009) față de .X. lei TVA rămasă de plată cât a declarat societatea.**

Față de cele arătate mai sus, diferența de plată debit suplimentar constatată aferent lunii februarie 2009 este în sumă de X lei în loc de .X. lei.

[...]

Urmare a acestui fapt, solicităm ca prin decizia emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor să fie **diminuat TVA stabilită suplimentar de plată aferent DNOR depus pentru luna aprilie 2009 cu .X. lei, respectiv majorările de întârziere cu suma de X lei, iar penalitățile cu suma de X lei.**

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: **“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” se va admite contestația pentru suma totală de X lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în cuantum de .X. lei, majorări de întârziere în cuantum de X lei și penalități de întârziere în cuantum de X lei.**

**8. Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de X lei,** cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată datorat bugetului de stat în condițiile în care, parțial, decizia de impunere contestată a fost desființată pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

**În fapt,** pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei, din care a fost admisă contestația pentru accesorii în suma de X lei, conform celor analizate la cap.III pct.7 din prezenta decizie.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, potrivit celor analizate la cap.III pct.1, 2.a), 2.c), 2.e), 2.g), 3 și 5 din prezenta decizie urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei potrivit cap.III pct.2.b), 2.d), 2.f), 4 și 6 din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată, iar potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, accesoriile sunt datorate.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

*„ART.119*

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

*ART.120*

*„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .*

Întrucât, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei, ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-a desființat decizia de impunere contestată, iar pentru suma de X lei s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: **“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”** și având în vedere că organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul acestor accesorii de cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată pentru care s-a respins contestația **se va desființa Decizia de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru suma de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea cuantumului accesoriilor datorate bugetului statului în funcție și de cele stabilite la reanalizare.

La recalcularea accesoriilor datorate bugetului de stat se vor avea în vedere și argumentele contestatoarei de la 2.7.2. din contestație referitoare la modul de calcul al acestora, precum și referitor la faptul că pentru accesoriile aferente TVA stabilite ca urmare a soluționării deconturilor cu

sumă negativă de TVA și opțiune de rambursare nu s-a avut în vedere nivelul TVA de rambursat înregistrat de societate, fiind stabilite accesorii și pe perioada în care aceasta deținea creanțe față de buget.

Totodată, se vor avea în vedere și argumentele de la pct.2.7.2.2. din contestație referitoare la accesoriile stabilite ca urmare neacordării dreptului de deducere a TVA din facturile cu același număr F.X./06.05.2009, emise de SC .X. SA, pentru care susține că nu le datorează integral întrucât eroarea a fost remediată în luna iulie 2009.

Pentru considerentele arătate, conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a), pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./30.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru **suma de X lei, reprezentând:**

- X lei      TVA;
- X lei      accesorii aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceeași taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal și să emită un nou act administrativ fiscal.

2. Admiterea contestației formulate de SC .X. SRL și anularea parțială a Deciziei de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv pentru suma de **X lei, reprezentând:**

- .X. lei      - TVA;
- X lei      - accesorii aferente TVA.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de SC .X. SRL cu sediul în loc. .X., jud. .X., împotriva Deciziei de impunere nr..X./30.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel X, in termen de 6 luni de la comunicare.

**X**

**DIRECTOR GENERAL**