

DECIZIE nr. 3988 / 30.09.2019

privind soluționarea contestației formulată de Societatea X SRL înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /02.07.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală cu adresa nr. ARG_AIF ... /20.06.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /02.07.2019, procedând la soluționarea contestației depusă de

Societatea X SRL

CIF: RO ... ,

cu sediul în sat ... , com ... , nr. ... , jud. Arad

cu sediul procedural ales la Cabinet Avocat ...

din Arad, P-ța. , nr. ... , ap. ... , jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG_REG ... /07.06.2019, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF ... /12.06.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR ... /02.07.2019.

Societatea X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. **F-AR .../16.04.2019** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /16.04.2019 și a Raportului de inspecție fiscală nr. **F-AR .../16.04.2019** emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea în parte a actelor administrative contestate.

În ceea ce privește contestația formulată de X SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR .../16.04.2019, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 93 alin. (1) și alin. (2), a art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

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

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;” coroborat cu prevederile art.272 alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 272 - Organul competent

(...)

(2) Structurile specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii sunt competente pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:

a) creanțe fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în quantum de până la 3 milioane lei;

c) deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5);

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de quantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine structurii specializate de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice.”

coroborat cu prevederile pct. 5.4. din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza

emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta. În situația în care se contestă, totuși, doar raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca în termen de 5 zile să precizeze dacă înțelege să conteste și titlul de creanță, iar, în caz contrar, contestația va fi respinsă ca inadmisibilă.”

Pe cale de consecință, având în vedere că petenta a formulat contestație și împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../16.04.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de AJFP Arad – Inspecție Fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara se va investi cu soluționarea contestației referitoare la Decizia de impunere nr. F-AR .../16.04.2019 care reprezintă titlu de creanță.

În ceea ce privește contestația formulată de X SRL împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /16.04.2019, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care acest act administrativ fiscal nu intră în competența de soluționare a structurii regionale de soluționare a contestațiilor.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /16.04.2019 organele de inspecție fiscală au dispus petentei măsura efectuării „inventarierii la zi a patrimoniului SC X SRL”.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art.268 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală**, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”.

coroborate cu prevederile **art.269 alin.(2) din același act normativ**, potrivit căror :

“(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.

De asemenea, art.272 alin.(1) și alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează competența de soluționare a contestațiilor, respectiv:

“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a

măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

5) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F. este competentă pentru soluționarea contestațiilor care au ca obiect:

a) creanțe fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare;

c) creanțe fiscale și măsura de diminuare a pierderii fiscale indiferent de cuantum, precum și decizia de reverificare, în cazul contestațiilor formulate de contribuabili împotriva actelor emise de organele fiscale din aparatul central al A.N.A.F.;

d) creanțele fiscale accesorii, indiferent de cuantum, aferente creanțelor fiscale principale stabilite prin decizii de impunere/acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere contestate și pentru care competența de soluționare a contestației revine Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul A.N.A.F.

Se reține că structurile regionale de soluționare a contestațiilor au competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Astfel, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că în urma inspecției fiscale desfășurate la X SRL, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară, fapt pentru care a fost emisă decizia de impunere, contestată.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /16.04.2019, organele de inspecție fiscală au dispus măsura efectuării „inventarierii la zi a patrimoniului SC X SRL”.

Prin urmare, având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus și întrucât prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /16.04.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad au stabilit în sarcina X SRL, măsura pe care contestatara trebuie să o ducă la îndeplinire, respectiv efectuarea inventarierii la zi a patrimoniului X SRL, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu are competența de soluționare a dispoziției de măsuri în cauză, aceasta intrând în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, în conformitate cu prevederile art.272 alin. (6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente”.

Conform pct.1 din Anexa nr.2 la Ordinul ministrului finanțelor publice nr.3833/2015 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, "*Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală"* reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite în Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Totodată, pct.5.3 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente."

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă, spre competența soluționare organului fiscal emitent, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad.

În ceea ce privește contestația formulată de X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../16.04.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este în cuantum de **385.239 lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost semnată de avocat ... , la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, actul administrativ atacat fiind comunicat petentei, prin remitere sub semnătură, la data de 25.04.2019.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Petenta solicită admiterea contestației cu consecința anulării parțiale a deciziei contestate, pentru următoarele motive, structurate pe două părți, astfel:

I. Cu privire la aspectele de procedură fiscală

1. Petenta arată că, în opinia sa, finalizarea actului de control s-a efectuat cu încălcarea dreptului la apărare și a dreptului de a fi audiat prevăzut de art. 9 alin. 1 din C.pr.fiscală în condițiile în care deși a informat în timpul inspecției fiscale și respectiv prin adresa nr. ... /12.04.2019, că administratorul special, cetățean olandez, Z ... se află la tratament în Germania și nu are cum să răspundă la toate întrebările și să participe la efectuarea controlului fiscal, actul administrativ fiscal a fost încheiat.

Petenta subliniază și faptul că în cauză nu sunt incidente dispozițiile art. 9 alin. 2 C.pr.fiscală.

2. Petenta consideră că întreaga procedură de realizare a inspecției fiscale a fost viciată deoarece a fost făcută cu administratorul judiciar A IPURL în condițiile în care societatea nu avea ridicat dreptul de administrare raportat la prevederile art. 5 pct. 4 din Legea 85/2014, cu atât mai mult cu cât administratorul Z ... nu se afla în țară, din motive de sănătate.

3. Făcând trimitere la dispozițiile art. 279 și 129 din Codul de procedură fiscală, petenta arată că este necesară refacerea inspecției fiscale, pentru următoarele motive:

a. încălcarea dreptului la apărare și a dreptului de a fi ascultat prevăzute de art. 9 cod procedură fiscală;

b. neefectuarea procedurii de inspecție fiscală prin administratorul special Z ... cu încălcarea art. 5 pct. 4 din Legea nr. 85/2014;

c. în raportul de inspecție fiscală se precizează la pag. 23, partea finală, aspectul că din analiza balanței de verificare întocmită la data de 31.01.2019, contul 442 TVA de recuperat prezintă un sold debitor de ... lei compus din:

- ... lei TVA aferent perioadei octombrie 2017- ianuarie 2019

- ... lei TVA aferent perioadei precedente,

precizându-se apoi că soldurile aferente contului 331 produse în curs de execuție, 331 cânepă, 331 lucernă, 331 ogoare 2016, 3451 porumb boabe, 3452 grâu, 3453 floarea soarelui, 3454 rapiță, 371 mărfuri, 471 cheltuieli înregistrate în avans, 472 venituri înregistrate în avans reprezintă solduri din perioada precedentă, petenta subliniind următoarele: *“Cu toate acestea la analiza TVA de rambursat aferent perioadei precedente se refuză analiza lui spre rambursare dar în schimb se ajustează TVA - ul aferent soldurilor menționate mai sus care provin din perioada anterioară. Inspecția fiscală trebuia să se limiteze strict la operațiunile aferente perioadei verificate respectiv soldului perioadei octombrie 2017- ianuarie 2019.”*

//. Cu privire la aspectele de fond

1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA suplimentar urmare a neînregistrării în evidența contabilă a facturii nr. ... /11.12.2017 emisă de societate către F SRL în valoare de ... lei, reprezentând contravaloarea a 33 de bovine, petenta precizează că nu a emis acea factură, ci a fost autofacturată de F SRL, factura neaflându-se în blocul de facturi al petentei.

Petenta reclamă inadvertențe între constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv „la pct 2 se menționează că ANSVSA menționează că în perioada verificării au ieșit 3 bovine pe care la același punct stabilește un TVA suplimentar de 432 lei. Ori întrebarea este cum puteau ieși în perioada verificată 33 de bovine către F SRL în condițiile în care societatea deținea doar 3 bovine.”

2. În ceea ce privește TVA suplimentar de ... lei aferent unei cantități de ... ,22 litri de motorină și respectiv TVA suplimentar de ... lei aferent unei cantități de ... ,30 kilograme de îngrășământ de azot, petenta arată că nu este de acord cu precizările organelor de inspecție fiscală conform cărora deși petentei i-au fost solicitate consumurile, aceasta nu a dat curs solicitărilor în condițiile în care petenta deține un program informatic care cuprinde lista cronologică a operațiilor efectuate pe toate parcelele de teren, comunicând inspecției fiscale această listă pentru perioada 01.10.2017-30.01.2019, care însă nu a fost luată în considerare.

În ceea ce privește estimarea cantității de motorină și azot, petenta arată că aceasta este neîntemeiată din două motive:

- a făcut dovada consumurilor conform listelor atașate
- stabilirea unei TVA suplimentară în sarcina sa pentru cantitățile de motorină și azot echivalează cu o îmbogățire fără justă cauză a bugetului de stat în condițiile în care furnizorii au achitat TVA-ul aferent livrărilor de motorină/azot pentru care inspecția fiscală refuză petentei exercitarea dreptului drept de deducere a TVA (sens în care exemplifică o situație în concret).

3. Referitor la TVA suplimentar în sumă de ... lei reprezentând refacturare cheltuieli de executare și onorariu avocat, petenta arată că în mod eronat inspecția fiscală își întemeiază decizia pe prevederile art. 286 alin. 4 lit. b din Codul fiscal, în condițiile în care acest articol se referă la penalități de întârziere și daune interese și nicidecum la cheltuieli de executare sau de judecată.

4. În ceea ce privește TVA suplimentar de ... lei reprezentând 254 ore de transport efectuat de T SRL petenta subliniază faptul că transportul mărfii de pe câmp apare la rubrica *navetă zilnică* din lista cronologică a operațiunilor.

5. Petenta reiterează argumentația prezentată la pct. 1.3,lit.c, concluzionând că în aceste condiții ajustarea de TVA în sumă de ... lei pentru soldurile indicate fiind pentru o perioadă anterioară analizei, nu puteau fi luate în calcul.

6. Petenta face trimitere la jurisprudența Curții de Justiție Europeană în ceea ce privește aplicarea de către statele comunitare a Directivei ... /112/CE, și cu mai cu seamă într-o cauză recentă C-324/11, din care citează dispozitivul hotărârii.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../16.04.2019 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-AR

.../16.04.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în legătură cu TVA stabilită suplimentar, contestată, constatându-se următoarele:

Organele de inspecție fiscală au solicitat în mod repetat, atât A IPURL, cât și petentei X SRL prezentarea unor documente justificative suplimentare în timpul inspecției fiscale, însă acestea nu au dat curs solicitărilor.

1. Valorificând datele din aplicația TABLOU DE BORD, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în luna decembrie 2017, firma F SRL a declarat achiziții de la petenta X SRL în valoare de ... lei, cu o TVA în suma de ... lei, prezentând la solicitarea organelor de control factura numărul ... /11.12.2017 – anexa 9 la RIF.

În condițiile în care, această factură nu s-a regăsit în evidența financiar contabilă a petentei, în sarcina sa s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei.

2. a) Din verificarea prin sondaj a achizițiilor de bunuri și servicii realizate de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că aceasta a achiziționat o serie de bunuri și servicii în valoare de ... lei cu o TVA pentru care și-a exercitat dreptul de deducere în sumă de ... lei (anexa nr. 13 la RIF), pentru care petenta nu deține documente justificative care să facă dovada că aceste achiziții de bunuri și servicii sunt destinate realizării operațiunilor sale taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat petentei prin adresa înregistrată la A IPURL sub nr. ... /22.03.2019 (anexa nr. 13 la RIF) documente justificative care să demonstreze că achizițiile de bunuri și servicii centralizate de către echipa de inspecție fiscală, au fost efectuate conform dispozițiilor legale fiscale, însă din analiza documentelor prezentate organelor de control a rezultat că acestea conțin informații insuficiente sau cu caracter generic, motiv pentru care s-a făcut o nouă solicitare A IPURL, înregistrată la aceasta sub nr. ... /26.03.2019 (anexa nr. 14 la RIF) căreia însă nu i s-a mai dat curs.

Conform RIF rezultă că organele de control au solicitat documente și informații și petentei X SRL - adresa înregistrată la aceasta sub nr. ... /18.03.2019 (anexa nr. 6 la RIF), aceasta nerăspunzând solicitării.

Totodată conform RIF a rezultat că organele de inspecție au solicitat, în mod repetat, atât A IPURL, în calitate de administrator judiciar, cât și petentei X SRL, prezentarea documentelor justificative aferente constituirii costului de producție la X S.R.L. pe tipuri de culturi și situațiile de lucrări aferente până la data de 20.03.2019.

Doar X S.R.L. a dat curs solicitărilor, în data de 01.04.2019, transmițând un e-mail cuprinzând tipul costurilor pe care petenta le-a reflectat în costul producției agricole obținute (anexa nr.19 la RIF), conform evidenței sale contabile, dar fără a rezulta din aceasta informații privind quantumul suprafețelor agricole lucrate de X S.R.L și quantumul producțiilor agricole obținute sau înființate, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au

solicitat informații de la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură – adresa înregistrată la această instituție sub nr. ... /20.03.2019.

Din răspunsul transmis de APIA a rezultat că în anul agricol 2017 — 2018 petenta a declarat la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură, prin declarația nr. AR/... /15.05.2018, suprafețe utilizate pentru anul agricol 2017-2018, în cuantum de ... ha (anexa nr. 18 la RIF), astfel :

- porumb pe o suprafață de ... ha
- rapita pe o suprafață de ... ha
- floarea soarelui pe o suprafață de... ha
- lucerna pe o suprafață de ... ha
- pajiști temporare pe o suprafață de ... ha
- fanete individual pe o suprafață de ... ha
- cânepa pe o suprafață de ... ha
- grâu pe o suprafață de ... ha.

Corelând informațiile transmise de APIA cu informațiile din bonurile de consum prezentate de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu conțin tipul lucrării agricole pentru care s-a efectuat consumul și nici suprafața pe care s-a realizat lucrarea agricolă, bonurile de consum cuprinzând doar informații cu caracter generic, fiind specificate în acestea doar cantitatea consumată și uneori și tipul culturii.

Conform prevederilor anexei nr.I la H.G. nr. 1174 din 29 decembrie 2014, consumul maxim anual de motorină pentru care se acorda subvenții, pentru culturile de cereale și plante oleaginoase, este de 78 de litri la hectar.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 297, alin. (4), art. 299, alin (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 6, alin. (1) și (2), art. 12, alin. (1), (2), (3) și (4), art. 14, alin.(2) și (3), art. 21, art. 72, art. 72, art. 106, art. 107 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală coroborate cu art.6 din Legea nr.82/1991, republicat, cu completările și modificările ulterioare, raportat la dispozițiile speciale referitoare la bonurile de consum conținute de O.M.F. nr.2634/2015 cu modificările și completările ulterioare, rezultând că legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile pentru care se deduce T.V.A. să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

În cuprinsul RIF s-au făcut trimiteri și la jurisprudența CJUE.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că simpla achiziție a unor bunuri sau servicii de către o societate nu este suficientă pentru a demonstra că acestea sunt în beneficiul societății și au scopul de a realiza operațiuni taxabile, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzute de art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru că o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de

vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA, acceptarea acestui raționament ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art.297 din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei „daca acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...).” Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să sublinieze legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere și în beneficiul persoanei impozabile.

Astfel, în condițiile în care petenta nu a prezentat organelor fiscale nicio dovadă concludentă și obiectivă, din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat achizițiile efectuate și faptul că acestea au fost utilizate în beneficiul său și niciun moment nu produce vreo probă în acest sens, ținând cont și de prevederile art. 11 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au estimat cantitatea de combustibil la hectar, pe care petenta putea să o utilizeze la lucrările agricole efectuate, pentru obținerea producției agricole aferente anului agricol 2017-2018.

Ținând cont de aceste aspecte, și utilizând metoda FIFO echipa de inspecție fiscală a determinat o cantitate maximă de combustibil aferentă perioadei 01.10.2017 - 31.10.2018 care putea fi folosită în valoare de ... litri (situație prezentată în anexa nr. 17 la RIF).

Prin urmare, din suma de ... lei cu o TVA aferentă în suma de ... lei, reprezentând achizițiile a ... litri motorină înregistrate în evidența contabilă a societății în perioada 01.10.2017 - 31.10.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta are drept de deducere pentru o TVA în suma de ... lei, aferentă unei baze impozabile în suma de ... lei, reprezentând contravaloarea a ... litri motorină.

Pentru diferența ... ,22 litri motorină, contravaloarea a ... ,13 lei cu o TVA aferentă în suma de ... ,86 lei, s-a stabilit că petenta nu are drept de deducere, astfel că în baza art. 297, alin. (4) și art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere pentru o TVA în suma de ... lei.

b) Totodată din verificările efectuate pentru perioada 01.10.2017 - 31.10.2018, asupra documentelor petentei, organele de inspecție au constatat faptul că aceasta a înregistrat în evidența contabilă, pe baza de facturi, o cantitate de ... kilograme îngrășăminte pe baza de azot, reprezentând contravaloarea a ... lei cu o TVA aferentă în sumă de ... lei (anexa nr. 20 la RIF).

În mod similar, verificărilor efectuate la pct. 2a), organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 113 Cod procedură fiscală, solicitând informații atât de la A IPURL, administrator judiciar al petentei, cât

și de la X S.R.L., precum și de la terți – APIA, raportate la bonurile de consum prezentate de petentă din analiza cărora a rezultat că toată cantitatea de îngrășaminte pe baza de azot achiziționată a fost folosită integral pentru activitatea X S.R.L., neindicându-se însă tipul lucrării agricole pentru care s-a consumat, și suprafața pe care s-a realizat lucrarea agricolă, bonurile de consum cuprinzând doar informații cu caracter generic, fiind specificate în acestea doar cantitatea consumată și uneori și tipul culturii.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art. 1, alin. (4) din Ordinul nr. 1416/2018 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului agriculturii și dezvoltării rurale nr. 999/2016 privind aprobarea sistemului de sancțiuni administrative pentru ecocondiționalitate aplicabil schemelor și măsurilor de sprijin pentru fermieri începând cu anul 2016:

„4) Fermele care nu efectuează studiul agrochimie pentru elaborarea planului de fertilizare a culturilor agricole trebuie să respecte standardele privind cantitatea maximă de îngrășămintă minerale cu azot (substanța activă) care poate fi aplicată pe terenul agricol, de 170 kg azot/ha, în mod fracționat, cu excepția pajiștilor permanente.”

Pe cale de consecință, organele de control utilizând metoda FIFO au determinat o cantitate maximă de îngrășamant pe baza de azot aferentă perioadei 01.10.2017-31.10.2018 care putea fi folosită în valoare de... ,7 kilograme (situație prezentată în anexa nr. 20 la RIF).

Prin urmare, din suma de ... lei cu o TVA aferentă în suma de ... lei, reprezentând achizițiile a ... kg de îngrășamant pe baza de azot înregistrate în evidența contabilă a petentei în perioada 01.10.2017 - 31.10.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta are drept de deducere pentru o TVA în suma de ... lei, aferentă unei baze impozabile în suma de ... lei, reprezentând contravaloarea a... ,7 kilograme îngrășamant pe baza de azot.

Pentru diferența de ... ,30 kilograme îngrășamant pe baza de azot, contravaloarea a ... ,84 lei cu o TVA aferentă în suma de ... ,14 lei, s-a stabilit că petenta nu are posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a TVA.

Prin urmare, în baza art. 297, alin. (4), și art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere pentru o TVA în suma de ... lei.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta și-a exercitat, în mod nelegal, dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei înscrisă în 3 facturi:

- nr. ... /29.09.2017, în valoare de ... lei cu o TVA aferentă în valoare de ... lei,
- nr. ... /29.09.2017, în valoare de ... lei, cu o TVA aferentă în valoare de ... lei
- nr. ... /28.12.2017 în valoare de ... lei cu o TVA aferentă în valoare de ... lei emise de C A SRL reprezentând „Refacturare onorar executare silită”.

În acest sens, organele de control au avut în vedere dispozițiile art. 286, alin.(4), lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, stabilind că deoarece baza de impozitare nu cuprinde sumele reprezentând daune-interese și orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, se respinge dreptul de deducere pentru TVA în suma de ... lei (... lei + ... lei + ... lei), aferenta facturilor în cauză (baza impozabilă ... lei).

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de de ... lei înscrisă în factura nr. ... /24.07.2018 emisă de firma T SRL, reprezentând contravaloarea a 254 ore transport (baza impozabilă ... lei).

În condițiile în care petenta nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală niciun fel de document justificativ din care să reiasă locul de plecare și locul de sosire al transporturilor, numărul de înmatriculare al autovehiculelor utilizate, cantitatea transportată, natura mărfurilor transportate și contracte de transport, în baza art. 297, alin. (4), art. 299, alin (1) și art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, s-a respins dreptul de deducere a TVA în suma de ... lei, petenta nedemonstrând că destinația acesteia era în scopul realizării operațiunilor sale taxabile.

5. Analizând balanța de verificare a petentei, încheiată la data de 30.09.2018, au constatat că petenta figurează cu următoarele valori scriptice:

- ... ,92 lei, reprezentând sold debitor al contului 331 "Produse în curs de execuție", valoare care este prezentă ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018, cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019;

- ... lei, reprezentând sold debitor al contului "331.Lucerna", valoare care este prezentă ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018 cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019;

- ... ,87 lei reprezentând sold debitor al contului "331.Ogoare 2016", valoare care este prezentă și ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018 cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019;

- ... ,47 lei, reprezentând sold debitor al contului "3451 Porumb boabe", valoare care este prezentă și ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018 cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019;

- ... ,81 lei, reprezentând sold debitor al contului "3453 Floarea soarelui", valoare care este prezentă și ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018 cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019;

- ... ,98 lei, reprezentând sold debitor al contului "3454 Rapita", valoare care este prezentă și ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018 cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019;

- ... ,83 lei, reprezentând sold debitor al contului "371 Mărfuri", valoare care este prezentă și ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018 cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019.

Prin adresa înregistrată la A IPURL sub nr. ... /26.03.2019 a fost solicitat:

- cuantumul TVA dedusa pentru achizițiile de materii prime consumate care au stat la baza întocmirii costului de producție pentru culturile înființate de X SRL, și existente la 31.01.2019 în soldul contului 331 "Produse în curs de execuție" din balanța de verificare întocmită de X SRL pentru luna ianuarie 2019 (anexa nr. 2 la RIF)

- informații cu privire la stocurile de bunuri reflectate în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019 la X SRL, au existat faptic la data de 31.01.2019.

Ca urmare, dl. ... a transmis Contractul de prestări servicii financiar contabile nr. ...21.09.2018 încheiat cu PFA ... , având ca obiect "inventarierea bunurilor societății X SRL", Decizia de inventariere nr. .../10.09.2018 și Procesul Verbal de stabilire a rezultatelor inventarierii din data de 22.09.2018. (anexa nr. 26 la RIF).

Astfel, s-a constatat că stocurile scriptice existente în conturile 331 și 345 nu există faptic. În baza Deciziei nr. .../10.09.2018 s-a dispus efectuarea inventarierii patrimoniului societății, realizate de efectuarea operațiunilor de inventariere fiind numită PFA ... , comisia de inventariere fiind compusă din dna. ... , dl. ... - Asociat coordonator la A IPURL și dl. Z ... , administrator special al petentei conform Legii nr. 85/2015.

În baza Procesului Verbal de stabilire a rezultatelor inventarierii din data de 22.09.2018, a fost constatat un minus de inventar pentru autoturisme în valoare de ... ,32 lei, iar conform actului adițional la Procesul verbal de stabilire a rezultatelor inventarierii din data de 22.09.2018 (anexa nr. 26 la RIF) a rezultat faptul că nu au fost identificate stocuri sau alte bunuri aferente patrimoniului societății, decât cele înscrise în listele de inventariere și în procesul verbal de stabilire a rezultatelor inventarierii din data de 22.09.2018.

De asemenea, prin adresa înregistrată la A IPURL sub nr. ... /09.04.2019 (anexa nr. 27 la RIF) organele de control au solicitat următoarele informații :

- cuantumul TVA dedusa aferentă achizițiilor de materii prime necesare pentru obținerea produselor finite existente la 31.01.2019 în soldul contului 345 "Produse finite", din balanța de verificare întocmită de X S.R.L. pentru luna ianuarie 2019, produse finite care se regăseau în evidența contabilă a X S.R.L. și la data efectuării inventarierii patrimoniului conform Deciziei nr. .../10.09.2018. Informațiile au fost solicitate pentru fiecare produs finit în parte.

- cuantumul TVA dedusa aferentă mărfurilor existente la 31.01.2019 în soldul contului 371 "Mărfuri" din balanța de verificare întocmită de X S.R.L.

pentru luna ianuarie 2019, mărfuri care se regăseau în evidența contabilă a X S.R.L. și la data efectuării inventarierii patrimoniului conform deciziei amintite mai sus.

- cuantumul TVA dedusă aferentă minusului de inventar constând în autoturisme, în suma de ... ,52 lei, stabilit conform Procesului verbal de stabilire a rezultatelor inventarierii din 22.09.2018.

- cuantumul TVA dedusă pentru achizițiile de materii prime consumate, care au stat la baza costului de producție pentru culturile înființate de X S.R.L., și existente la 31.01.2019 în soldul contului 331 "Produse în curs de execuție" din bilanța de verificare întocmită de X S.R.L. pentru luna ianuarie 2019, produse în curs de execuție care se regăseau în evidența contabilă a X S.R.L. și la data efectuării inventarierii patrimoniului conform deciziei nr. 1/10.09.2018. Informațiile au fost solicitate pentru fiecare produs finit în parte.

Conform RIF a rezultat că până la data încheierii inspecției fiscale nici A IPURL și nici X S.R.L., nu au oferit informațiile solicitate.

Totodată, conform RIF a rezultat că în data de 11.04.2019 organele de inspecție fiscală, împreună cu dl. ... s-au deplasat la sediul X S.R.L. în vederea efectuării inventarierii la fața locului a stocurilor faptice ale societății, ocazie cu care a fost întocmit Procesul Verbal din data de 11.04.2019 (anexa nr. 26 la RIF) constatându-se următoarele:

„La fața locului exista 4 saci Big Bags cu o greutate de aproximativ 1400kg/sac, compusă din samanta de grâu și grâu, în sacii respectivi fiind dunat grâul, samanta de grâu maturată de pe jos și praful din canalele de ventilație ale depozitului.

Din declarațiile dlui. ... , împuternicit al administratorului special Z ... , cantitatea strânsă de pe jos în cei 4 saci Big Bags este inutilizabilă pentru consum uman și animal.

De asemenea, din declarațiile dlui. ... , depozitul nu a mai fost maturat din anul 2017.

Totodată, din declarațiile dlui ... cantitatea de 4 saci Big Bags era singura cantitate de produse agricole existentă în stoc la data de 31.01.2019."

Procesul Verbal din data de 11.04.2019 a fost semnat de către dl. ... , împuternicit al administratorului special Z ... , desemnat să reprezinte petenta pe durata inspecției fiscale, echipa de inspecție fiscală și dl.

Raportat la constatările efectuate, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 6, alin. (1) și (2), art. 12 alin. (1), (2), (3) și (4), art. 14, alin.(2) și (3), art. 21, art. 72, art. 73, art. 106, art. 124, alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 11, alin.(1), art. 304, alin. (1), lit. c) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct. 78. (1), pct.78.(6), lit. a), pct. 78.(13) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, stabilind următoarele:

În ceea ce privește soldurile scriptice ale conturilor 331, acestea provin din costurile aferente producției agricole realizate de X S.R.L., iar aferent acestora, petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa deductibilă, și

având în vedere faptul că nu rezultă componența acestora s-a ajustat cu cota aferentă de 19%, în baza prevederilor pct. 78.(13) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În ce privește soldurile scriptice ale conturilor 3451, 3453 și 3454, aceste valori scriptice înregistrate în contabilitatea petentei provin din producția agricolă a acesteia, prin urmare aferent lipsei din gestiune constatate pentru aceste produse finite, și având în vedere faptul că nu rezultă componența acestora s-a ajustat cu cota aferentă de 9%, în baza prevederilor pct. 78.(13) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În ceea ce privește minusul valoric constatat la autoturisme, având în vedere faptul că nu rezultă componența acestuia s-a ajustat cu cota aferentă de 19%, în baza prevederilor pct. 78.(13) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, analizând datele existente la nivelul ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul că petenta deține și un autoturism marca ... , cu nr. de înmatriculare ... , autoturism care nu a fost identificat cu ocazia inventarierii.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art. 304, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.78.(6), lit. a) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au ajustat o taxă pe valoarea adăugată în suma totală de ... lei, compusă din:

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 19% aferentă sumei de ... ,92 lei, reprezentând minus valoric aferent soldului debitor al contului 331 " Produse în curs de execuție".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 19%, aferentă sumei de ... lei, reprezentând sold debitor al contului "331.Lucerna".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 19%, aferentă sumei de ... ,87 lei reprezentând sold debitor al contului "331.Ogoare 2016".

- ... lei, TVA cu cota de 19 %, aferentă sumei de ... ,32 lei, reprezentând minus valoric constatat la autoturisme.

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 19%, aferentă sumei de ... ,83 lei, reprezentând sold debitor al contului "371 Mărfuri".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 9%, aferentă sumei de ... ,47 lei, reprezentând sold debitor al contului "3451 Porumb boabe".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 9%, aferentă sumei de ... ,81 lei, reprezentând sold debitor al contului "3453 Floarea soarelui".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 9%, aferentă sumei de ... ,98 lei, reprezentând sold debitor al contului "3454 Rapita".

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

IV. Societatea X SRL are sediul în sat ... , com ... , nr. ... , jud. Arad, este înregistrată la ORC Arad sub nr. J02/... /2007, având CUI RO ... și obiect de activitate „cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase” cod 111.

ASPECTE PROCEDURALE

Referitor la respectarea dispozițiilor privind dreptul la informare a contribuabilului pe parcursul inspecției fiscale și cele privind dreptul contribuabilului de a fi ascultat anterior luării unei decizii, organul competent în soluționarea contestației reține următoarele:

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Conform buletinului procedurilor de insolvență nr. ... /23.10.2017 rezultă că în baza încheierii civile nr. ... din 09.10.2017 pronunțată de Tribunalul Arad -Secția a II - a Civila, urmare a cererii de deschidere a procedurii generale de insolvență a X SRL a creditorilor: C A SRL, T A T SRL, A C IFN SA si a X SRL, acesta din urmă invocând lipsa de disponibilități financiare, se dispune deschiderea procedurii generale față de X SRL, numindu-l administrator judiciar provizoriu pe A IPURL în baza art.71, alin. (2) din Legea nr. 85/2014.

Conform RIF prin adresa comunicată administratorului special, domnul Z ... , în data de 14.03.2019 și prin adresa înregistrată la petentă sub numărul .../18.03.2019, organele de inspecție fiscală au solicitat actele de constituire, cu toate modificările la zi a X SRL.

Prin adresele comunicate administratorului judiciar A IPURL și înregistrate la acesta sub numărul .../14.03.2019 și sub numărul ... din 17.03.2019, la punctul 12, au fost solicitate actele de constituire, cu toate modificările la zi a X SRL.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, nici petenta X SRL, nici administratorul judiciar A IPURL nu au comunicat Inspecției fiscale cele solicitate, organele de control valorificând astfel în etapa de pregătire a controlului baza de date ANAF din care au rezultat următoarele informații cu privire la petnetă X SRL:

- asociat unic al X SRL este domnul Z din OLANDA
- administrator special al X SRL este domnul Z ... din OLANDA
- administrator judiciar al X SRL este A IPURL, conform Încheierii Tribunalului Arad din 09.10.2017, din dosar nr. /108/2017.

Potrivit prevederilor art.9 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”,

iar potrivit art.130 alin.(1) din același act normativ, care stipulează:

“(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, la încheierea inspecției fiscale, vor prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, având totodată obligația ca înaintea luării unei decizii să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la acestea.

De asemenea, se reține că potrivit cap.6 „Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul” din Anexa 2 „Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală la persoane juridice” la OPANAF nr.3710/2015 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală întocmit la persoane juridice, se va prezenta “o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, pentru fiecare impozit, taxă, contribuție pentru care s-au stabilit obligații fiscale principale suplimentare”, precum și “rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului/plătitorului, atât în cazul în care acesta a fost prezentat în cadrul discuției finale, cât și în cazul în care acesta a fost depus ulterior, în termenul legal. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul/plătitorul a prezentat punctul său de vedere”.

Astfel, având în vedere susținerile petentei, prevederile legale citate mai sus și analizând Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR .../16.04.2019, se reține că potrivit art.130 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/ plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere.”, la dosarul cauzei regăsindu-se, în fotocopie,

- Înștiințarea pentru discuția finală, înregistrată la A IPURL sub nr./10.04.2019 (Anexa 32 la RIF) și

- Înștiințarea pentru discuția finală, înregistrată la petenta X SRL sub nr./11.04.2019 (Anexa 33 la RIF)

împreună cu care, ambelor entități, le-a fost comunicat și proiectul Raportului de inspecție fiscală, aducându-li-se la cunoștință și data la care va avea loc discuția finală, dându-li-se astfel posibilitatea exprimării în scris a punctului de vedere față de constatările inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.130 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, [...]”.

Având în vedere faptul ca dl. ... , în calitate de împuternicit administratorului în scopul reprezentării petentei pe durata inspecției fiscale, nu s-a prezentat la data programată pentru discuția finală, prin Înștiințarea nr. ARG_AIF/12.04.2019 (anexa nr. 35 la RIF) a fost solicitată din nou prezența reprezentantului petentei la sediul Inspecției Fiscale din Arad, în vederea discuției finale.

În data de 16.04.2019 dl. ... , împuternicit al administratorului, s-a prezentat la sediul Inspecției Fiscale din Arad, punând la dispoziția organelor de inspecție fiscală o situație numită Lista cronologică a operațiilor, și semnând anexele cu obiecțiuni, și anume:

În legătură cu anexa nr. 17 la RIF dl. ... a precizat faptul că tabelul nu corespunde cu cantitatea de motorină utilizată și cu suprafața de teren cultivată, așa cum rezulta din evidența petentei prezentate în data de 16.04.2019, dată la care a fost pusă la dispoziție situația denumită Lista cronologică a operațiilor.

În legătură cu anexa nr. 20 dl. ... a precizat faptul că tabelul nu corespunde cu situația petentei prezentate în data de 16.04.2019 prin situația denumită Lista cronologică a operațiilor.

La cap. VI „Discuția finală cu contribuabilul/plătitorul” organele de control au analizat atât documentele prezentate, cât și susținerile împuternicitului petentei, rezultând următoarele:

Conform documentelor existente la dosarul cauzei afirmațiile d-lui. ... , împuternicit al administratorului în scopul reprezentării petentei pe durata inspecției fiscale, nu au fost însoțite de documente în ceea ce privește suprafețele de teren cultivate, petenta neprezentând inspecției fiscale niciun contract de arendare, contract de vânzare cumpărare sau titluri de proprietate care să demonstreze afirmațiile d-lui. ... în anexele la care face referire, aferente campaniilor 2017, 2018.

Mai mult, din situația denumită Lista cronologică a operațiilor, nu rezultă ce utilaje au fost folosite, astfel încât să poată fi corelat consumul specific/utilaj cu normele specifice de consum/hectar.

Totodată, așa cum rezultă din situația denumită Lista cronologică a operațiilor Campanie 2018, se specifică un consum de motorină la hectar de litri pentru prășit, consum care nu a fost luat în considerare pentru motivele prezentate pe larg în RIF cu atât mai mult cu cât petenta a refuzat punerea la dispoziție a documentelor solicitate, în anexele aferente campaniilor 2017, 2018 depuse de petentă, mai sus precizate, ținându-se cont de suprafețele de teren declarate de petentă la APIA.

De asemenea, la dosarul cauzei se regăsește, în fotocopie, Împuternicirea nr./20.03.2019, conform căreia administratorul special dl. Z ... l-a împuternicit pe domnul să reprezinte societatea pentru inspecția

fiscala si sa semneze formularele necesare cu condiția ca dl. Z ... sa fie înștiințat tot timpul despre ce se semnează (anexa nr. 34 la raportul de inspecție fiscala), această împuternicire fiind aprobată de administratorul judiciar provizoriu, A IPURL.

Învederăm că în legătură cu condiția inserată în cuprinsul Împuternicirii „dar să fiu înștiințat tot timpul în legătură cu ce se semnează”, în condițiile în care conform celor mai sus descrise a rezultat că organele de inspecție fiscală au comunicat petentei X SRL Înștiințarea pentru discuția finală, rezultă că autoritatea fiscală nu are obligația legală de a verifica dacă persoana împuternicită, dl. , a respectat condițiile și limitele stabilite prin Împuternicire, între petentă și persoana împuternicită stabilindu-se un raport juridic de drept privat, care excede competenței inspecției fiscale.

De altfel, având în vedere că Înștiințarea pentru discuția finală s-a comunicat petentei, la sediul său, avea libertatea de a comunica sub orice formă conținutul Înștiințării și de a lua măsurile pe care le-ar fi considerat indicate.

Referitor la încălcarea dreptului la apărare reglementat la art. 9 Cod procedură fiscală, se reține că așa cum vom arăta în cele ce urmează organele de inspecție fiscală au emis o multitudine de adrese pe parcursul inspecției fiscale (unele solicitări fiind chiar reluate), însă atât petenta X SRL, cât și administratorul judiciar provizoriu pe A IPURL, de cele mai multe ori nu au dat curs solicitărilor.

Astfel, în vederea determinării stării de fapt fiscale a petentei X S.R.L., organele de inspecție fiscala, prin adresele înregistrate la A IPURL sub numărul ... /26.03.2019 (anexa nr. 2 la RIF) si numărul/04.04.2019 (anexa nr. 28 la RIF) a solicitat următoarele informații cu privire la X SRL pentru perioada 01.10.2017 la zi, respectiv:

- Care este efectivul de bovine existente la X S.R.L în perioada 01.10.2017 - prezent ;

- Dacă în perioada 01.10.2017 – prezent X S.R.L a emis facturi pentru vânzarea de bovine;

- Care este valoarea tranzacțiilor efectuate de către X SRL, cu societăți afiliate;

- Daca în perioada verificată au fost transferate bunuri sau servicii din patrimoniul X S.R.L cu titlu gratuit;

- Ce suprafețe au fost cultivate în anul agricol 2017-2018 și care au fost producțiile obținute.

- Dacă s-a efectuat conform prevederilor art.58, alin. 1, lit.o) din Legea 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvența cu modificările si completările ulterioare, inventarierea patrimoniului X S.R.L.

De asemenea, prin adresa înregistrata la X S.R.L. sub nr./25.03.2019 (anexa nr. 29 la RIF) au fost solicitate informații cu privire la suprafețele cultivate în anul agricol 2017-2018 și producțiile obținute.

Organele de inspecție fiscală au solicitat, domnului Z ... administrator special al X SRL, si A IPURL, administrator judiciar a X SRL, prin adresa comunicata administratorului special domnul Z ... in data de 14.03.2019 (anexa nr. 4 la RIF) si prin adresa inregistrata la X S.R.L sub numărul .../18.03.2019 (anexa nr. 3 la RIF) si prin adresele comunicate administratorului judiciar A IPURL si inregistrate la acesta sub numărul/14.03.2019 (anexa nr. 5 la RIF) si sub numărul ... din 17.03.2019 (anexa nr. 6 la RIF), o serie de documente justificative care însă nu au fost comunicate organelor de control.

În acest sens exemplificăm documente justificative aparținând X S.R.L aferente perioadei 01.10.2017 – data inspecției fiscale, din care să rezulte informații cu privire la:

- suprafața de teren agricol cultivată de X S.R.L;
- suprafața de teren agricol necultivată de X S.R.L, dar aflată în folosința sau proprietatea X S.R.L;
- suprafața de teren agricol primită în arendă/folosință de X S.R.L si documentele justificative aferente;
- suprafața de teren agricol aflată în proprietatea X S.R.L, dacă este cazul;
- tipurile de culturi înființate pe fiecare an agricol în parte;
- cantitatea de producție agricolă recoltată, pe fiecare cultură și pe fiecare an agricol în parte;
- cantitatea de producția agricolă pusă la dispoziție cu titlu gratuit pe fiecare cultură și pe fiecare an agricol în parte;
- actele de constituire ale X S.R.L, cu toate modificările la zi.
- deciziile de atribuire de numere valabile în perioada 01.04.2017 - la zi, din care să rezulte numele persoanei desemnate să se ocupe de gestionarea numerelor alocate documentelor justificative.

Totodată, organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa înregistrata la X S.R.L sub numărul/25.03.2019 (anexa nr. 15 la RIF) si prin adresa comunicată administratorului judiciar A IPURL și inregistrată la acesta sub numărul ... /22.03.2019 (anexa nr. 13 la RIF), o serie de documente justificative – care însă nu au fost prezentate inspecției fiscale, enumerăm în acest sens documente justificative aparținând X S.R.L aferente perioadei 01.10.2017 - la zi:

1. Copie Xerox după toate facturile existente in perioada 01.10.2017 - la zi , in ceea ce privește tranzacțiile realizate intre X S.R.L si SC F SRL ... , respectiv fisele de cont furnizor /client daca e cazul.

2. Copie Xerox după toate facturile existente in perioada 01.10.2017 - la zi, in ceea ce privește tranzacțiile realizate intre X S.R.L si P SRL având CUI ... , respectiv fisele de cont furnizor /client daca e cazul.

3. Copie Xerox după toate facturile existente in perioada 01.10.2017 - la zi , in ceea ce privește tranzacțiile realizate intre X S.R.L si R SRL având CUI ... , respectiv fisele de cont furnizor /client daca e cazul.

4 . Copii xerox după dovada lichidării exploatației de vaci deținută de X SRL .

5. Copii xerox documente justificative din care să rezulte informații cu privire la vânzarea sau înstrăinarea de animale, proprietatea X SRL.

6. Copii xerox după documentele de mișcare a vacilor, din perioada 01.10.2017 - 31.01.2019.

De asemenea organele de inspecție fiscală au solicitat prin adresa comunicată administratorului judiciar A IPURL și înregistrată la acesta sub numărul .../29.03.2019 (anexa nr. 30 la RIF), o serie de documente justificative fără a le primi, enumerăm în acest sens documente justificative aparținând X S.R.L aferente perioadei 01.10.2017 - la zi:

1. Copii Xerox după fișe de magazie pentru toate stocurile intrate / ieșite în perioada 01.10.2017 - la zi la X SRL și documentele justificative aferente.

2. Copii xerox după toate bonurile de recoltare întocmite pentru producția agricolă obținută de X S.R.L în perioada 01.10.2017 - la zi.

3. Copii xerox după toate bonurile de cântărire pentru aferente producției agricole obținute de X S.R.L în perioada 01.10.2017 - la zi.

Totodată, prin adresa înregistrată la X S.R.L. sub nr./25.03.2019 (anexa nr. 31 la RIF) au fost solicitate fișele de cont pentru operațiunile derulate de X S.R.L., și reflectate în contul 4551, copii după documente de încasare/plată, contracte s.a.m.d., și documente din care să rezulte motivul obținerii în anul agricol 2017-2018 a unor producții agricole sub media celor realizate de alți operatori agricoli care au terenurile cultivate în zone apropiate de terenurile cultivate de X S.R.L.

De asemenea, prin adresa comunicată administratorului special domnul Z ... în data de 14.03.2019, adresele înregistrate la societate sub numărul .../18.03.2019 și numărul/27.03.2019, și prin adresa comunicată administratorului judiciar A IPURL unde a fost înregistrată sub numărul/27.03.2019, organele de inspecție fiscală au solicitat inventarierea patrimoniului X SRL, în baza prevederilor art. 7 din Legea 82/1991 privind Legea Contabilității republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 2 alin. (1), lit a) din O.M.F. nr. 2861/2009 cu modificările și completările ulterioare, pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natură activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Totodată, organele de inspecție fiscală au solicitat, domnului Z ... administrator special al X SRL și A IPURL, administrator judiciar al X SRL, inventarele patrimoniului X SRL, realizate în perioada 01.10.2017-la zi, prin adresa comunicată administratorului special domnul Z ... în data de 14.03.2019, prin adresa înregistrată la societate sub numărul/18.03.2019, și prin adresele comunicate administratorului judiciar A IPURL și înregistrate la acesta sub numărul/14.03.2019 și sub numărul ... din 17.03.2019.

Sintetizând cele descrise la cap. privind aspectele procedurale, rezultă următoarele:

- toate actele de procedură (aviz de inspecție, solicitări de documente sau informații emise de organele de inspecție fiscală pe perioada desfășurării controlului au fost comunicate atât administratorului special d-nul Z ... sau împuternicitului desemnat de acesta, dl. ... , conform împuternicirii înregistrată la organul fiscal teritorial sub numărul/25.03.2019 (anexa nr. 34 la RIF), și vizată de administratorul judiciar A IPURL;

- la începerea inspecției fiscale domnul Z ... , administratorul special a semnat acordul de stabilire a locului de desfășurare a inspecției fiscale (anexa nr. I la RIF);

- odată cu stabilirea datei pentru discuția finală s-a comunicat atât reprezentantului administratorului special, cât și administratorului judiciar Proiectul de Raport de inspecție fiscală;

- solicitarea de suspendare a inspecției fiscale a fost depusă la organul fiscal competent la data stabilită pentru discuția finală conform prevederilor art. 18 din Legea 207/2015 privind Codul de Procedura Fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

- data finalizării inspecției fiscale este data stabilită pentru discuția finală, astfel că în acea dată solicitarea de suspendare nu a mai putut fi luată în considerare având în vedere că inspecția fiscală s-a finalizat la acea dată;

- referitor la faptul că întreaga procedură a fost viciată deoarece a fost făcută cu administratorul judiciar A IPURL și nu cu administratorul special, această afirmație este contrară stării de fapt fiscale constatate în cauză, toate actele de procedură fiind comunicate atât administratorului judiciar, cât și administratorului special sau împuternicitului acestuia, dl.

Conform prevederilor art. 58, lit. f din Legea 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență:

„ART. 58

(1) Principalele atribuții ale administratorului judiciar, în cadrul prezentului titlu, sunt:

(...)

f) conducerea integrală, respectiv în parte, a activității debitorului, în acest ultim caz cu respectarea precizărilor exprese ale judecătorului-sindic cu privire la atribuțiile sale și la condițiile de efectuare a plăților din contul averii debitorului;”.

În vederea dispozițiilor Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 427/2012 (ce reprezintă izvor interpretativ) care în interpretarea dreptului de acțiune a administratorului judiciar a hotărât ca oricare dintre cei doi, pot formula acțiuni în justiție în condițiile în care dreptul de administrare nu a fost ridicat administratorului special, astfel că ambii pot reprezenta societatea în relația cu terții.

În consecință, dreptul la apărare al petentei nu a fost îngrădit întrucât acesteia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea prezentei contestații administrative, exprimându-și argumentele de fapt și de drept în legătură cu actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

Învedereăm că solicitarea petentei de constatare a nulității deciziei de impunere pentru lipsa audierii, nu poate fi primită în condițiile în care în cauză sunt incidente dispozițiile Noului Cod de procedură fiscală, care referitor la nulitatea actului administrativ fiscal, stipulează:

„ART. 49

Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

din norma legală precitată, rezultând că un act administrativ fiscal este nul doar în situațiile enumerate la lit. a) – c), în cauză neconstatându-se vreo situație din cele de mai sus, caz în care nu este incidentă nulitatea absolută, așa cum pretinde petenta.

Referitor la argumentele petentei privind faptul că inspecția trebuia să se limiteze strict la operațiunile aferente perioadei verificate respectiv soldului perioadei octombrie 2017-ianuarie 2019, acestea vor fi avute în vedere de organul competent în soluționarea cauzei la analiza capătului de cerere referitor la ajustarea TVA în sumă totală de ... lei, situația reclamată de petentă neîncadrându-se în excepțiile de la art. 49 alin. (1) lit. a) – c), mai sus citat.

Pentru argumentele mai sus prezentate, DGRFP Timișoara nu constată existența vreunei cauze de nulitate a deciziei de impunere, neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestației de natură procedurală, se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

Asupra fondului cauzei

1. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată petenta X SRL nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în luna decembrie 2017, firma F SRL a declarat achiziții de la petenta X SRL în valoare de ... lei, cu o TVA în sumă de ... lei, pentru care a și prezentat organelor de control factura numărul ... /11.12.2017 – anexa 9 la RIF.

Din verificarea evidenței financiar-contabile a petentei s-a constatat că această factură nu a fost înregistrată.

Din argumentația petentei din contestația formulată rezultă că, în opinia acesteia, această factură reprezintă în fapt o autofaktură emisă de F SRL, factura neaflându-se în blocul de facturi al său, petenta neindicând nicio normă legală în motivarea contestației.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. 1 lit. c) și d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 269

Forma și conținutul contestației

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

(...)

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul nr. 3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca: (...)

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petenta trebuie să precizeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că pentru suma de ... lei reprezentând TVA colectată stabilită suplimentar pentru livrarea efectuată argumentul că factura identificată de inspecția fiscală la firma F SRL (înregistrată de aceasta în contabilitatea sa) nu se regăsește în blocul petentei de facturi nu este suficient pentru a determina admiterea contestației, pe simple supoziții ale sale – că factura numărul ... /11.12.2017 reprezintă o autofaktură – în condițiile în care fotocopia acesteia se regăsește la dosarul cauzei, anexa nr. 9 la RIF.

Învederăm că petenta nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei

cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul 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, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează: *„(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.”*

Potrivit doctrinei, 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.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul 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, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

În cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, motivele de fapt și de drept pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal, precum și dovezile pe care se întemeiază.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Arătarea motivelor de fapt și de drept pe care se sprijină fiecare capăt de cerere din cuprinsul contestației, contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile deduse judecății.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse judecății.

Motivarea trebuie să fie, în același timp, suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentului.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

Chiar și în NCPC, la art. 196 se prevede că motivele de fapt reprezintă un element esențial al contestației.

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.**3250/18.06.2010**, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă,*

iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”.

Incidente speței sunt și considerentele **Înaltei Curți de Casație și Justiție** din **Decizia nr. 1298/26.03.2018** pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Concluzionând cele prezentate, în lipsa indicării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petentul să formuleze contestația, pentru a putea emite o soluție bazată pe analiza fondului cauzei, astfel că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere, motiv pentru care în baza prevederilor art.269 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru suma de ... lei reprezentând TVA colectată stabilită suplimentar pentru livrarea efectuată către firma F SRL.

Învederăm petentei că în cauză în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor fiscale, respectiv art. 281, art.282 alin.(1) și alin.(2), art.286, alin.(1), lit.a) și art.291 alin.(2) lit.e) privind Codul Fiscal cu modificările completările ulterioare.

2. Referitor la sumele de ... lei reprezentând TVA aferentă combustibilului achiziționat, respectiv ... lei reprezentând TVA aferentă îngrășămintelor de natura azotului achiziționat, cauza supusă soluționării este de a stabili legalitatea instituirii acestora în sarcina petentei în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei

nu rezultă că acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, petenta a achiziționat o serie de bunuri și servicii în valoare de ... lei cu o TVA pentru care și-a exercitat dreptul de deducere în sumă de ... lei (anexa nr. 13 la RIF), pentru care nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să facă dovada că aceste achiziții de bunuri și servicii sunt destinate realizării de operațiunilor sale taxabile.

Urmare corespondenței purtată de organele de control cu petenta, respectiv APIA, organele de inspecție fiscală au stabilit că bonurile de consum prezentate de petentă pentru consumul de motorină, respectiv consumul de azot, nu conțin tipul lucrării agricole pentru care s-a efectuat consumul și nici suprafața pe care s-a realizat lucrarea agricolă, bonurile de consum cuprinzând doar informații cu caracter generic, fiind specificate în acestea doar cantitatea consumată și uneori și tipul culturii.

Astfel, în condițiile în care petenta nu a prezentat organelor fiscale nicio dovada concludentă și obiectivă, din care să rezulte activitățile concrete prin care s-au materializat achizițiile efectuate și faptul că acestea au fost utilizate în beneficiul său și nici un moment nu produce vreo probă în acest sens, ținând cont și de prevederile art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au estimat cantitatea de combustibil la hectar, respectiv azot, pe care petenta putea să le utilizeze la lucrările agricole efectuate, pentru obținerea producției agricole aferente anului agricol 2017-2018.

Ținând cont de aceste aspecte, și utilizând metoda FIFO echipa de inspecție fiscală a determinat o cantitate maximă de combustibil aferentă perioadei 01.10.2017 - 31.10.2018 care putea fi folosită în valoare de ... litri (situație prezentată în anexa nr. 17 la RIF).

Prin urmare, din suma de ... lei cu o TVA aferentă în suma de ... lei, reprezentând achizițiile a ... litri motorină înregistrate în evidența contabilă a societății în perioada 01.10.2017 - 31.10.2018, organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta are drept de deducere pentru o TVA în suma de ... lei, aferentă unei baze impozabile în suma de ... lei, reprezentând contravaloarea a ... litri motorină.

Pentru diferența ... ,22 litri motorină, contravaloarea a ... ,13 lei cu o TVA aferentă în suma de ... ,86 lei, s-a stabilit că petenta nu are drept de deducere, astfel că în baza art. 297, alin. (4) și art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere pentru o TVA în suma de ... lei.

De asemenea, în mod similar, utilizând metoda FIFO, organele de control au determinat o cantitate maximă de îngrășământ pe baza de azot aferentă perioadei 01.10.2017-31.10.2018 care putea fi folosită în valoare de... ,7 kilograme (situație prezentată în anexa nr. 20 la RIF).

Prin urmare, din suma de ... lei cu o TVA aferenta in suma de ... lei, reprezentând achizițiile a ... kg de ingrasamant pe baza de azot înregistrate in evidenta contabila a petentei in perioada 01.10.2017 - 31.10.2018, organele de inspectie fiscală au stabilit că petenta are drept de deducere pentru o TVA in suma de ... lei, aferentă unei baze impozabile in suma de ... lei, reprezentând contravaloarea a... ,7 kilograme ingrasamant pe baza de azot.

Pentru diferența de ... ,30 kilograme ingrasamant pe baza de azot, contravaloarea a ... ,84 lei cu o TVA aferenta in suma de ... ,14 lei, s-a stabilit că petenta nu are posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a TVA.

Prin urmare, in baza art. 297, alin. (4), si art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu completările si modificările ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins dreptul de deducere pentru o TVA in suma de ... lei.

În drept, **Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2016, stipulează:

„ART. 297

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(...)

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

*a) **operațiuni taxabile;***

ART. 299

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie sa indeplineasca următoarele condiții:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeza sa ii fie prestate in beneficiul sau de către o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 319.”

De asemenea, începând cu data de 01.01.2016 sunt incidente dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ART. 6 *Exercitarea dreptului de apreciere*

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.

(...)

ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(...)

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

Având în vedere prevederile legale de mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de lege, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta a efectuat achiziții de combustibil și îngrășămintă pe baza de azot, pe care le vom analiza raportat la susținerile părților, astfel:

În condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu a prezentat documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să justifice faptul că achizițiile de bunuri și servicii au fost destinate realizării de operațiuni taxabile ale petentei au solicitat prin adresa înregistrată la A IPURL sub nr. ... /22.03.2019 punerea la dispoziție a documentelor justificative deținute, din care să rezulte că achizițiile de bunuri și servicii centralizate de către echipa de inspecție fiscală, au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile, deoarece din documentele puse la dispoziție până la data de 22.03.2019, nu s-au putut corela consumurile de bunuri din achizițiile prezentate în anexa pusă

la dispoziția A IPURL, cu producția realizată de X S.R.L., în documentele prezentate nefiind specificate informații minime pentru a se face dovada realității consumurilor înregistrate în evidența contabilă a societății cu privire la cantumul și tipul lucrărilor agricole efectuate, pentru care au fost consumate combustibilul și îngrășămintele achiziționate.

În cuprinsul aceleiași adrese organele de control au solicitat contracte de prestări servicii sau situații de lucrări de unde să rezulte realitatea efectuării serviciului și faptul că acestea sunt destinate realizării de operațiuni taxabile ale petentei. De asemenea, în condițiile în care pentru unele servicii achiziționate au fost anexate situații de lucrări care cuprind informații cu caracter generic, s-au solicitat informații concrete, respectiv precizarea locațiilor din care s-au efectuat aceste servicii.

Prin adresa înregistrată la A IPURL sub nr. ... /26.03.2019 (anexa nr. 14 la RIF), au fost reiterate solicitările din adresa înregistrată la A IPURL sub nr. ... /22.03.2019, însă conform RIF A IPURL nu a dat curs acestora.

Aceleași solicitări au fost emise și către petentă - adresa înregistrată la X S.R.L. sub nr. /25.03.2019 (anexa nr. 15 la RIF), care de asemenea, au rămas fără răspuns.

Referitor la achizițiile de combustibil și îngrășăminte de natură azotului efectuate de petentă, s-a constatat că în perioada 01.10.2017 – 31.10.2018, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă pe baza de facturi, o cantitate de ... litri motorină, reprezentând contravaloarea a ... lei cu o TVA aferentă în suma de ... lei (anexa nr. 17 la RIF), respectiv a înregistrat achiziția cantității de ... kilograme îngrășămintă pe baza de azot, reprezentând contravaloarea a ... lei cu o TVA aferentă în sumă de ... lei (anexa nr. 20 la RIF).

Organele de inspecție fiscală au solicitat A IPURL (adresele înregistrate la aceasta sub nr. /14.02.2019 și sub nr. ... /18.03.2019), administratorului special al X S.R.L. dl. Z ... (adresa comunicată sub semnătură – anexa nr. 4 la RIF), și respectiv X S.R.L. (adresa ARG_AIF 897/18.03.2019 anexa nr. 3 la RIF):

- prezentarea documentelor justificative aferente constituirii costului de producție la petenta X S.R.L. pe tipuri de culturi și situațiile de lucrări aferente până la data de 20.03.2019 și respectiv

- informații cu privire la suprafețele cultivate și necultivate, respectiv cu privire la culturile înființate și recoltate de S.C. X S.R.L. în perioada verificată.

Singura care a dat curs acestor solicitări a fost petenta X S.R.L., în data de 01.04.2019, transmitând în acest sens un e-mail cuprinzând tipul costurilor pe care petenta le-a reflectat în costul producției agricole obținute (anexa nr. 19 la RIF), conform evidenței sale contabile, dar fără să rezulte din această informație privind cantumul suprafețelor agricole exploatate de X S.R.L. și cantumul producțiilor agricole obținute sau înființate.

Pe cale de consecință, în condițiile art. 113 Cod procedură fiscală, organele de control au solicitat prin adresa ARG AIF /18.03.2019,

înregistrată la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură sub nr. ... /20.03.2019 informații privind producțiile obținute și suprafețele cultivate /necultivate de X S.R.L.

APIA a răspuns solicitării, precizând că X S.R.L. a depus la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură prin declarația nr. AR/... /15.05.2018, prin care a indicat următoarele suprafețe exploatate pentru anul agricol 2017-2018, în total de ... ha, astfel:

- porumb pe o suprafață de ... ha
- rapita pe o suprafață de ... ha
- floarea soarelui pe o suprafață de... ha
- lucerna pe o suprafață de ... ha
- pajiști temporare pe o suprafață de ... ha
- fanete individual pe o suprafață de ... ha
- cânepa pe o suprafață de ... ha
- grâu pe o suprafață de ... ha.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că bonurile de consum prezentate inspecției fiscale indică faptul că întreaga cantitate de combustibil achiziționată, respectiv toată cantitatea de îngrășămintă de natură azotului, a fost folosită integral pentru activitatea X S.R.L., dar nu se precizează pe acestea tipul lucrării agricole pentru care s-a consumat și suprafața pe care s-a realizat lucrarea agricolă, bonurile de consum cuprinzând doar informații cu caracter generic, fiind specificate în acestea doar cantitatea consumată și uneori și tipul culturii.

În considerarea normelor speciale din domeniul agrar, respectiv prevederile anexei nr. 1 la H.G. nr. 1174 din 29 decembrie 2014, consumul maxim anual de **motorină** pentru care se acordă subvenții, pentru culturile de cereale și plante oleaginoase este de **78 de litri la hectar**.

De asemenea, în cauză sunt incidente și prevederile art. 1, alin. (4) din Ordinul nr. 1416/2018 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului agriculturii și dezvoltării rurale nr. 999/2016 privind aprobarea sistemului de sancțiuni administrative pentru ecocondiționalitate aplicabil schemelor și măsurilor de sprijin pentru fermieri începând cu anul 2016:

„4) Fermele care nu efectuează studiul agrochimie pentru elaborarea planului de fertilizare a culturilor agricole trebuie să respecte standardele privind cantitatea maximă de îngrășămintă minerale cu azot (substanța activă) care poate fi aplicată pe terenul agricol, de 170 kg azot/ha, în mod fractionat, cu excepția pajiștilor permanente.”

În cauză sunt aplicabile și prevederile legale conținute de normele legale contabile, respectiv art.6 din Legea nr.82/1991 republicată cu completările și modificările ulterioare, care stipulează:

„Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care leau întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

De asemenea, potrivit pct.2 din O.M.F. nr.2634/2015 cu modificările și completările ulterioare:

„Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale: (...)

conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

(...)

*Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează **toate** informațiile prevăzute de normele legale în vigoare."*

Conform Anexei nr. 2 la O.M.F. nr. 2634/2015, cu modificările și completările ulterioare, bonul de consum se întocmește pe măsura eliberării materialelor din magazine pentru consum.

Astfel, în condițiile în care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuia să demonstreze utilizarea acestor achiziții în scopul declarat de reprezentantul petentei, în condițiile în care la art. 73 din Codul de procedură fiscală, se stipulează:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

Așa cum rezultă din interpretarea normei legale precitate, sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale incumbă, în primul rând, contribuabilului, doar în situația în care contribuabilul nu dovedește „actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale”, organul fiscal „are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii”.

Or, raportându-ne la starea de fapt constatată în cauză, faptul că petenta se prevalează în pretenția exercitării dreptului de deducere a TVA, doar de prezentarea facturilor fără a deține documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să demonstreze că achizițiile de combustibil și îngrășăminte au fost realizate în folosul operațiunilor sale taxabile, fără a deține documente justificative astfel cum sunt reglementate de Codul de procedură fiscală coroborat cu dispozițiile legale din domeniul financiar-fiscal nu poate determina posibilitatea exercitării dreptului de deducere a TVA aferentă întregii contravalori a achizițiilor de motorină/azot efectuate de petentă.

Solicitările repetate ale organelor de inspecție fiscală către toate persoanele care ar fi prezentat un interes în cauza ce a făcut obiectul inspecției fiscale – adrese la care s-a făcut referire și în cuprinsul prezentei decizii și care sunt anexe la RIF - în vederea identificării unei legături de cauzalitate între achizițiile de combustibil/îngrășământ și utilizarea acestora terenurile aflate în posesia petentei, respectiv de a fi dovedită realitatea operațiunilor, precum și justificarea economică a acestora, are suport legal, fiind în acord cu dispozițiile art. 10 Cod procedură fiscală:

„ART. 10

Obligația de cooperare

(1) *Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal 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, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.*

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

petenta fiind obligată să prezinte mijloacele doveditoare și, pe cale de consecință, să probeze că operațiunile sunt reale, că au justificare economică și că îndeplinesc cerințele necesare exercitării dreptului de deducere.

Referitor la afirmațiile din contestația formulată conform căroră petenta deține un program informatic care cuprinde lista cronologica a operațiilor efectuate pe toate parcelele de teren, aceste informații fiind comunicate organelor de control fara a fi luate în considerare, respectiv faptul că estimarea cantității de motorina si azot, nu se justifică, se rețin următoarele:

Petenta a depus în susținerea cauzei "lista cronologica a operațiilor - campanie 2019", document care a fost prezentat și organelor de inspecție fiscală la data programată pentru discuția finală aferentă inspecției fiscale finalizată prin RIF nr.F-AR .../16.04.2019.

Învedereăm petentei că deși susține că toată cantitatea de combustibil și azot achiziționate au fost folosite integral pentru activitatea X S.R.L., din documentele prezentate nu rezultă tipul lucrării agricole pentru care s-au consumat, și suprafața pe care s-a realizat lucrarea agricolă, bonurile de consum cuprinzând doar informații cu caracter generic, fiind specificate în acestea doar cantitatea consumată și uneori și tipul culturii.

Or, conform dispozițiilor Ordinului nr. 2634/2015 cu modificările și completările ulterioare, bonul de consum se întocmește pe măsura eliberării materialelor din magazine pentru consum, în cuprinsul acestuia existând rubrica „*Produx, lucrare (comandă)*” care confirmă faptul că specificațiile înscrise sunt punctuale, și nu cu caracter general cum a înțeles petenta.

Or, atâta vreme cât petenta avea obligația de a demonstra utilizarea bunurilor în folosul operațiunilor sale taxabile – obligație pe care nu a

îndeplinit-o – afirmațiile sale privind îmbogățirea fără justă cauză a bugetului de stat în condițiile în care furnizorii au achitat TVA-ul aferent livrărilor de motorină și azot pentru care inspecția fiscală refuză petentei exercitarea dreptului drept de deducere a TVA, nu pot fi luate în considerare.

De altfel, așa cum rezultă din cele ce preed petenta nu prezentat nici în timpul inspecției fiscale, nici în etapa de soluționare a contestației, documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, din care să rezulte fără putință de tăgadă că motorina, respectiv îngrășămintele de azot achiziționate de petentă au fost utilizate în efectuarea lucrărilor agricole – nefiind prezentate devize de lucrări (antecalculații), situații de lucrări sau rapoarte de lucru prin care să identifice prin nominalizare lucrările efectuate cu cobustibilul și îngrășămintele chiziționate în cauză.

De altfel, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu au anulat în întregime posibilitatea legală a exercitării dreptului de deducere a TVA, ci au procedat la estimare raportat la documentele pe care petenta le-a prezentat coroborat cu informațiile primite de la APIA, făcând aplicațiunea dispozițiilor 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, respectiv:

„ART. 106

Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare

(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, 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 impozitare se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 107 alin. (1) – (4);

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.

(4) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central și în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(5) *Cuantumul creanțelor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.*

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere contestată în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), se reține că petenta arată în contestația formulată că achizițiile *“au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.”*

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, învederăm petentei că la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.***

În acest sens, legislația comunitară ***dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA***, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

În ceea ce privește susținerea contestatarei, respectiv faptul că organele de inspecție fiscală în mod eronat au procedat la neacordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției unor materiale de construcții, se reține că nu poate fi reținută în soluționarea cauzei deoarece, persoanele impozabile ***au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată*** aferentă achizițiilor de bunuri și servicii ***numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative***, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Ori, în condițiile în care conform evidenței contabile, consumul de combustibil și îngrășăminte în cauză, a fost înregistrat ca fiind aferent lucrărilor agricole nu a fost demonstrat cu puterea evidenței faptul că achizițiile respective au fost destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale petentei.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că nu au putut fi identificate în concret și punctual lucrările/terenurile unde au fost consumate combustibilul și îngrășămintele chimice în cauză, chiar dacă acestea au fost înregistrate în contul cheltuielilor de exploatare, petenta prezentând bunuri de consum, incomplete în sensul neprecizării obiectivului/lucrării unde au fost consumate – element obligatoriu conform Ordinului nr. 2634/2015 care include în conținutul bonului de consum și sintagma ***„Produs, lucrare (comandă)”***.

În conformitate cu dispozițiile art. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au analizat documentul numit "Lista cronologica a operațiilor" din 01.10.2017 - 30.06.2019 (Campanie 2018) depus de petentă în motivarea contestației din care rezultă următoarele:

1) la pagina 3 rezulta:

- o rubrica intitulată "întors cereale" din 02.07.2018 pe parcele (..... ha)

- o rubrica intitulată "intors cereale" din 02.07.2018 pe parcele (.... ha Grâu)

- o rubrica intitulată "Reparat drumuri" din 02.07.2018 pe parcele (..... ha)

2) la pagina 5 rezulta:

- o rubrica intitulată "reparat drumuri" din 05.07.2018 pe ... parcele (..... ha Rapita)

3) la pagina 6 rezulta:

- o rubrica intitulată "reparat drumuri" din 06.07.2018 pe ... parcele (... ha Cânepa)

- o rubrica intitulată "intors cereale" din 11.07.2018 pe parcele (.... ha)

4) la pagina 7 rezulta:

- o rubrica intitulată "transport" din 17.07.2018 pe ... parcele (.... ha Grâu)

- o rubrica intitulată "transport" din 11.07.2018 pe parcele (.... ha Rapita)

concluzia fiind că din documentul numit "Lista cronologica a operațiilor" din 01.10.2017-30.06.2019 (Campanie 2018), ar rezulta faptul ca:

- petenta a avut in exploatare suprafața de 1.904,96 ha cereale, deoarece la rubrica "intors cereale" se specifica: "intors cereale" in 02.07.2018 pe 73 parcele (497,70 ha), respectiv 29 parcele (452,93 ha Grâu), si in 11.07.2018 pe 104 parcele (954,53 ha).

- la rubrica "reparat drumuri" ar rezulta faptul ca petenta a reparat drumuri aferente unei suprafețe de 1.904,97 ha, respectiv in 02.07.2018 pe 102 parcele (950,64 ha), in 05.07.2018 pe 104 parcele (954,53 ha Rapita) si in 06.07.2018 pe 104 parcele (954,53 ha Cânepa).

- a efectuat transport aferent unei suprafețe de 905,86 ha, in 17.07.2018 pe 29 parcele (452,93 ha Grâu), si in 11.07.2018 pe 29 parcele (452,93 ha Rapita).

Din datele furnizate de petentă rezulta faptul ca in anul agricol 2017-2018 petenta a exploatat minim 905,84 ha (452,93 ha griu si 452,93 ha răpită) in timp ce la APIA a declarat o suprafața totala cultivata in același an agricol de doar ... ha din care: 145 cultivata cu rapită și ... ha cultivate cu griu. Aceasta discrepanta dintre suprafețele declarate la APIA și cele din documentul numit "Lista cronologica a operațiilor" din 01.10.2017 - 30.06.2019 (Campanie 2018) arata ca acest document nu reflecta realitatea operațiunilor desfășurate de petenta.

Mai mult, din verificările efectuate asupra documentului numit "Lista cronologica a operațiilor" din 01.10.2017 - 30.06.2019 (Campanie 2018) au fost identificate următoarele tipuri de lucrări care nu pot fi luate în considerare în clarificarea stării de fapt fiscale pentru următoarele motive:

- In luna aprilie 2018 au fost insamantate 32.54 ha de grâu folosindu-se 17885,01 kilograme de semințe de grâu ingenuo, deși conform literaturii de specialitate referitoare la tehnologia cultivării grâului, aceasta lucrare nu este posibil a se efectua in luna aprilie 2018.

- In lunile noiembrie si decembrie 2017 a fost recoltat grâu de pe o suprafața de 11,11 ha, fiind folosiți 683.71 litri combustibil, deși in literatura de specialitate referitoare la tehnologia recoltării grâului, aceasta lucrare este practic imposibil a se efectua in lunile noiembrie si decembrie 2017.

- In data de 02.07.2018 petenta declara ca a realizat întors grâu de pe o suprafața de 447.34 ha, deși recoltarea grâului a avut loc după data de 02.07.2018. Cu toate ca la APIA petenta a declarat ca a cultivat grâu pe o suprafața de ... ha în documentul numit "Lista cronologica a operațiilor" din 01.10.2017 - 30.06.2019 (Campanie 2018) consemnează ca a întors griu pe o suprafața de 447,34 ha și a mai și recoltat grau de pe o suprafața de 164,34 ha. Dacă ar fi întors graul anterior recoltării, așa cum rezulta din documentul depus în probațiune, nu ar mai fi existat recolta, cu toate că rezultă că a recoltat mai multe hectare decât a declarat la APIA ca a cultivat.

- Totodată, analizând documentul numit "Lista cronologica a operațiilor" din 01.10.2017 - 30.01.2019 (Campanie 2019) pus la dispoziție de către petenta la data de 16.04.2019, se retin următoarele:

1) la pagina 7 rezulta:

- o rubrica intitulata "Naveta zilnica" din 17.07.2018 la 10.09.2018 pe parcele (..... ha Grâu)

- o rubrica intitulata "Măsurat suprafețe" din 17.07.2018 la 10.09.2018 pe parcele (.... ha Grâu)

2) la pagina 9 rezulta:

- o rubrica intitulata "Încărcat" din 22.08.2018pe ... parcele (.....0 ha Rapita)

3) la pagina 10 rezulta:

- o rubrica intitulata "încărcat" din 31.08.2018pe ... ha Rapita

- o rubrica intitulata "încărcat" din 03.09.2018pe ha Rapita

4) la pagina 11 rezulta:

- o rubrica intitulata "încărcat" din 10.09.2018 pe parcele (.... ha Rapita)

- o rubrica intitulata "încărcat" din 10.09.2018 pe ha Rapita

- o rubrica intitulata "Naveta zilnica" din 10.09.2018 la 16.09.2018pe parcele (.. ha)

5) la pagina 11 rezulta:

- o rubrica intitulata "reparat drumuri" din 13.09.2018 la 18.09.2018 pe parcele (... ha grâu)

6) la pagina 14 rezulta:

- o rubrica intitulata "incarcata" din 17.09.2018 la 18.09.2018 pe parcele (..... ha grâu)

- o rubrica intitulata "Naveta zilnica" din 17.09.2018 la 23.09.2018 pe parcele (..... ha grâu)

7) la pagina 15 rezulta:

- o rubrica intitulata "Naveta zilnica" din 24.09.2018 la 30.09.2018 pe parcele (.... ha grâu)

8) la pagina 16 rezulta:

- o rubrica intitulata "încărcat" din 27.09.2018 pe parcele (.... ha grâu)

9) la pagina 18 rezulta:

- o rubrica intitulata "Naveta zilnica" din 01.10.2018 la 07.10.2018 pe parcele (..... ha Rapita)

10) la pagina 19 rezulta:

- o rubrica intitulata "reparat drumuri" din 04.10.2018 pe parcele (..... ha Grâu)

- o rubrica intitulata "transport" din 05.10.2018 pe parcele (.... ha Rapita)

11) la pagina 21 rezulta:

- o rubrica intitulata "Naveta zilnica" din 08.10.2018 la 21.10.2018 pe parcele (.... ha Grâu)

12) la pagina 25 rezulta:

- o rubrica intitulata "tratat grâu" din 16.10.2018 pe parcele (..... ha Grâu)

13) la pagina 26 rezulta:

- o rubrica intitulata "incarcata" din 17.10.2018 pe ... parcele (..... ha Grâu)

- o rubrica intitulata "tratat grâu" din 19.10.2018 pe parcele (..... ha Grâu)

14) la pagina 27 rezulta:

- o rubrica intitulata "Naveta zilnica" din 22.10.2018 la 04.11.2018 pe parcele (.....2 ha Grâu)

rezultând astfel din documentul numit "Lista cronologica a operațiilor" din 01.10.2017-30.01.2019 (Campanie 2019), urmatoarele:

1. În perioada 17.07.2018 la 10.09.2018 petenta a măsurat pe 101 parcele o suprafața de 901,60 ha Grâu.

2. Petenta a "încărcat" de pe o suprafața de 4.705,52 ha, respectiv in 22.08.2018 pe 101 parcele (901,60 ha Rapita), din 31.08.2018 pe 31,65 ha Rapita, din 03.09.2018 pe 46,96 ha Rapita, din 10.09.2018 pe 100 parcele (891,43 ha Rapita), din 10.09.2018 pe 10,17 ha Rapita, din 17.09.2018 la 18.09.2018 pe 104 parcele

- (913,25 ha grâu), din 27.09.2018 pe ... parcele (951,85 ha grâu), din 17.10.2018 pe 114 parcele (958,61 ha Grâu)

3. Petenta a "reparat drumuri" din 13.09.2018 la 18.09.2018 pe 104 parcele (913,25 ha grâu), din 04.10.2018 pe 112 parcele (955,35 ha Grâu)

4. Petenta a efectuat "transport" din 05.10.2018 pe 112 parcele (955,35 ha Rapita)

5. Petenta a "tratată grâu" din 16.10.2018 pe 114 parcele (958,61 ha Grâu), din 19.10.2018 pe 114 parcele (958,61 ha Grâu)

Totodată, din documentul intitulat "Lista cronologică a operațiilor" din 01.10.2017 - 30.06.2019 (Campanie 2018), rezultă faptul că petenta a utilizat o cantitate de 13.673,63 litri combustibil aferent culturii de Rapita, 2.565,87 litri de combustibil aferent culturii de Floarea soarelui, 27.096,77 litri de combustibil aferent culturii de Grâu, 2.566 litri de combustibil pentru transport, (centralizatorul acestor cantități fiind anexat Referatului cu propuneri de soluționare a contestației).

Spre exemplificare, din același document rezultă că petenta pentru cultura de Floarea soarelui a erbicidat o suprafață de 205,99 ha, și de recoltat a recoltat de pe o suprafață de ... ha, transportul fiind aferent unei suprafețe de ... ha.

De asemenea, din același document rezultă că petenta pentru cultura de Rapita a discuit o suprafață de 723 ha, a scarificat o suprafață de 346,75 ha și a recoltat de pe o suprafață de 469,95 ha, pentru cultura de Grâu a arat un total de 111,04 ha, a discuit o suprafață de 297,28 ha, a fertilizat o suprafață de 499,71 ha, a recoltat de pe 164,34 ha, a semănat pe o suprafață de 344,01 ha, și a transportat de pe o suprafață de 717,83 ha.

Astfel din datele conținute de documentul prezentat rezultă *neconcordanțe* între acestea și declarația înregistrată la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură prin declarația nr. AR/... /15.05.2018, chiar din situațiile puse la dispoziție de petentă rezultând faptul că petenta a recoltat Floarea soarelui de pe o suprafață de ... ,12 ha, rapita de pe o suprafață de 469,95 ha, Grâu de pe o suprafață de 164,34 ha, suprafețe mai mari decât cele pe care le deține, cu atât mai mult cu cât nu a prezentat niciun contract de arenda sau vânzare - cumpărare din care să rezulte că suprafețele lucrate sunt mai mari decât suprafețele declarate la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură.

Or, în situația în care suprafețele lucrate de către petentă sunt mai mari decât suprafețele declarate la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură, nu este demonstrată modalitatea legală a înregistrării producțiilor obținute și venitul aferent, deoarece organele de inspecție fiscală nu au identificat în evidența contabilă a societății producții obținute de pe urma acestora.

O altă neconcordanță rezultată din listele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și evidența financiar contabilă a petentei, se referă la faptul că în evidența contabilă a sa sunt înregistrate lucrări agricole și consumuri de materii prime pentru cultura de cânepă în valoare de,10 lei (anexa nr.19 la RIF), iar listele privind consumurile petentei pentru Campania 2018 și Campania 2019, nu cuprind niciun consum în acest sens, decât reparație drumuri aferentă unei suprafețe de 938,29 ha.

De asemenea o alta neconcordanță conținută de listele privind consumurile petentei pentru Campania 2018, se refera la faptul ca aceasta declara la APIA ca a cultivat in Campania 2018 o suprafața de porumb in quantum de ... ha, iar din listele privind consumurile societății pentru Campania 2018, nu rezulta niciun tip de consum pentru aceasta cultura.

De asemenea, documentul intitulat "Lista cronologica a operațiilor" din 01.10.2017 - 30.01.2019 (Campania 2019), confirmă faptul ca petenta a utilizat o cantitate de65 litri de combustibil aferent culturii de Grâu, 17.808,75 litri de combustibil aferent culturii de Rapita, si litri de combustibil reprezentând "Naveta zilnica".

Comparând informațiile primite de inspecția fiscală cu informațiile din documentul intitulat Lista cronologica a operațiilor" din 01.10.2017 - 30.01.2019 (Campanie 2019) rezultă următoarele neconcordante:

- In ce privește cultura de grâu, din documentul indicat rezulta faptul ca aferent acestei culturi petenta a discuit o suprafața de 1.206,09 ha, a scarificat o suprafața de 351,03 ha, si a semănat pe o suprafața de 445,74 ha, comparativ cu suprafața de 432,28 ha declarata la Agentia de Plați si Intervenție pentru Agricultura Arad ca fiind cultivate de X S.R.L.

- In ce privește cultura de Rapita, din documentul de mai sus rezulta ca petenta a discuit pe o suprafața de 638,07, a scarificat pe o suprafața de 300,92 ha si a semănat pe o suprafața de 401,64 ha, fata de suprafața de 257,93 ha declarata la gentia de Plați si Intervenție pentru Agricultura Arad ca fiind cultivate de X S.R.L.

Astfel analiza informațiilor prezintă inconsecvență faptică și logică sub aspectul posibilității de a întoarce cerealele in data de 02.07.2018 pentru ca mai apoi in data de 11.07.2018 să fie întoarse din nou, respectiv a reparațiilor drumurilor in data de 02.07.2018 pentru ca mai apoi sa le reperi din nou in data de 05.07.2018 si 06.07.2018, si din nou in data de 13.09.2018 si in data de 04.10.2018, respectiv de a încărca Rapita de pe o suprafața de 1.881,81 ha, si Grâu de pe o suprafața de 2.823,71 ha, la fel cu imposibilitatea faptică de a trata Grâu pe o suprafața de 1.917,22 ha.

Mai mult, din aceleași documente, rezulta ca atât in Lista cronologica a operațiilor" din 01.10.2017 - 30.06.2019 (Campania 2018) cat si in "Lista cronologica a operațiilor " din 01.10.2017 - 30.01.2019 (Campania 2019) petenta susține ca si exemplu faptul ca aferent culturii de Grâu din Campania 2018, cat si aferent culturii de Grâu din Campania 2019, aratul s-a efectuat in aceeași data calendaristica (exemplificam Poziția Arat Grâu din 12.08.2018 pe o suprafața de 5 ha din Campania 2018, si Poziția Arat Grâu din 12.08.2018 pe o suprafața de 3,5 ha din Campania 2019, Poziția Arat Grâu din 13.08.2018 pe o suprafața de 5 ha din Campania 2018 si Poziția Arat Grâu din 13.08.2018 pe o suprafața de 4 ha din Campania 2019).

Toate neconcordantele mai sus evidențiate, rezulta din centralizarea operațiunilor prezentate în cele doua documente depuse de petentă în data

de 16.04.2018 cu ocazia discuției finale desfășurate urmare a transmiterii celei de-a doua notificari.

Cu toate ca în contestația depusa de petentă se afirma ca prin cele doua documente numite "Lista cronologica a operațiilor" din 01.10.2017 - 30.06.2019 (Campanie 2018) și (campania 2019) se justifica toate consumurile înregistrate de petentă în evidența contabilă, în condițiile identificării multitudinilor de neconcordanțe rezultă că petenta nu a demonstrat utilizarea bunurilor/serviciilor în folosul operațiunilor sale taxabile, motiv pentru care organele de control au procedat în mod corect și legal.

Astfel, petenta nu a prezentat vreun document justificativ care să confirme faptul că bunurile de natura combustibilului și a îngrășămintelor achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile ale societății sau pentru activitatea administrativă a petentei, respectiv nu au fost/nu sunt utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere pentru petentă contrar prevederilor art. 297 alin. 4 lit. a din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabila este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că bunurile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunilor taxabile respective și au fost necesare**, aspect nedovedit nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea cauzei expuse în cadrul contestației.

În concluzie, se reține că petenta nu dovedește cu documente justificative aspectele contestate, respectiv nu dovedește că au fost respectate prevederile legale în materie, obligație ce-i revine potrivit legii, așa cum s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.1325/2012, irevocabilă, într-o speță, aplicabilă în mod similar și achizițiilor de bunuri. Astfel, Înalta Curte de Casație și Justiție reține că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei «serviciul să fie prestat», implică prezentarea dovezilor de prestare a serviciilor respective”*.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Ori, în cauza ce face obiectului prezentei decizii, organele de inspecție fiscală, în considerarea dreptului de apreciere cu care sunt investite conform Codului de procedură fiscală, au constatat că pentru bunurile achiziționate de petentă pentru care și-a exercitat dreptul de deducere petenta nu a făcut dovada utilizării acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, situație în care petenta și-ar fi putut exercita, în mod legal, dreptul de deducere a TVA.

În acest sens este și jurisprudența CJUE, cauza **C-516/14 Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA** care la paragraful 46 dispune:

„46 În acest context, trebuie să se sublinieze, în primul rând, că persoana impozabilă care solicită deducerea TVA-ului este cea care are obligația de a demonstra că întrunește condițiile pentru a beneficia de acest drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punctul 37). Autoritățile fiscale pot solicita, așadar, chiar persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu trebuie să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punctul 35).”

Pe cale de consecință, susținerile petentei din contestația formulată în sensul existenței stării de fapt pretinse de aceasta, respectiv utilizarea combustibilului/îngrășămintelor în folosul operațiunilor sale taxabile, nu sunt confirmate în condițiile în care petenta nu deține înscrisuri de natura mijloacelor de probă solicitate în mod **repetat** de organele de inspecție fiscală, în exercitarea rolului activ.

Similar jurisprudenței europene – par. 46 din cauza C-516/14, mai sus citat, **Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat prin Decizia nr. 398/2016** că *„pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condiții de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinația acesteia), cât și condiții de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art. 155 al. 5 Cod fiscal).*

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art. 49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 al. 5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

Având în vedere cele reținute, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de petentă împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR

.../16.04.2019 pentru sumele de ... lei reprezentând TVA aferentă combustibilului achiziționat, respectiv ... lei reprezentând TVA aferentă îngrășămintelor de natura azotului achiziționat, în baza prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

“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;”.

3. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA suplimentară aferentă refacturării cheltuielilor de executare și onorar avocat, cauza supusă soluționării este de a stabili legalitatea instituirii acesteia în sarcina petentei în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că aceste prestări de servicii au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în anul 2017, petenta și-a exercitat, dreptul de deducere a TVA în sumă totală de ... lei înscrisă în 3 facturi:

- nr. ... /29.09.2017, în valoare de ... lei cu o TVA aferentă în valoare de ... lei,
- nr. ... /29.09.2017, în valoare de ... lei, cu o TVA aferentă în valoare de ... lei
- nr. ... /28.12.2017 în valoare de ... lei cu o TVA aferentă în valoare de ... lei emise de C A SRL reprezentând „Refacturare onorar executare silită”.

În drept, art. 286, alin.(4), lit. b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare:

„(4) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/ definitivă și irevocabilă, după caz, penalizările și orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate;”

Conform normei legale precitate, rezultă că legiuitorul a indicat expres sumele care nu sunt incluse în baza de impozitare, sume printre care se regăsesc și penalizările și orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate.

Analizând contestația formulată rezultă că petenta își motivează în drept pretențiile chiar pe norma legală invocată de inspecția fiscală în decizia de impunere contestată - art. 286, alin.(4), lit. b) Cod fiscal.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că onorariul de executare silita și cheltuielile de executare silita reprezintă tocmai sume solicitate suplimentar pentru neindeplinirea obligațiilor contractuale ale X S.R.L. către C A S.R.L., respective neindeplinirea obligațiilor de plată a bunurilor/serviciilor furnizate de către S. C. C A S.R.L..

Învederăm petentei că din norma legală invocată, rezultă că legiuitorul referă la:

- sume reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă/ definitivă și irevocabilă,

- penalizări și orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate,

or, în cauza supusă analizei este vorba despre **onorariu de executare silită**, care nu poate fi asimilat daunelor-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă sau penalizărilor pentru neindeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale, dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate.

De asemenea **onorariul de executare silită** nu poate fi inclus nici în sintagma „*orice alte sume solicitate pentru neindeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale*” având în vedere condiția impusă de legiuitor „*dacă sunt percepute peste prețurile și/sau tarifele negociate*” or, quantumul cheltuielilor/onorariului de executare nu este prevăzut în contracte încheiate între părți, executarea fiind efectuată în temeiul unor dispoziții speciale.

Pe cale de consecință, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată conform art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală pentru TVA suplimentară în sumă de ... lei reprezentând refacturare cheltuieli de executare și onorariu avocat.

4. Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA aferentă unui număr de 254 ore de transport efectuat de T S.R.L, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată X SRL nu aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în valoare de ... lei aferent facturii nr. F.... /24.07.2018 emisă de T S.R.L., reprezentând contravaloarea a 254 ore transport (baza impozabilă ... lei), fără a prezenta documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală din care să rezulte că acestea sunt în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza contestației rezultă că argumentul acesteia, nesuținut cu vreun document justificativ, îl reprezintă faptul că transportul mărfii de pe câmp apare la rubrica *navetă zilnică* din lista cronologică a operațiunilor, fără a indica vreo normă legală pe care să-și întemeieze pretențiile.

În drept, în cauza sunt incidente dispozițiile legale și considerațiile prezentate în prezenta decizie la cap. III, pct. 1, reluarea acestora apărând ca fiind redundantă.

Suplimentar de cele precizate, învederăm petentei că aferent facturii în cauză, nu a prezentat niciun fel de document din care să reiasă locul de plecare și locul de sosire al transporturilor, numărul de înmatriculare al autovehiculelor utilizate, cantitatea transportată, natura mărfurilor transportate și contracte de transport, astfel că în mod corect și legal organele de control au făcut aplicațiunea art. 297, alin. (4), art. 299, alin (1) și art. 11 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, respingând dreptul de deducere pentru o TVA în suma de ... lei, petenta nedemonstrând că suma de ... lei înscrisă în factura nr. F.... /24.07.2018 emisă de T S.R.L. este destinată realizării de operațiuni taxabile.

Documentul denumit "Lista cronologică a operațiilor" din 01. 10.2017 – 30.01.2019, în mod corect și legal, nu a fost luat în considerare de către organele de inspecție fiscală deoarece din acest document nu rezulta nicio informație din care să reiasă locul de plecare și locul de sosire al transporturilor, numărul de înmatriculare al autovehiculelor utilizate, cantitatea transportată, natura mărfurilor transportate și contracte de transport, contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă ajustării efectuate de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În fapt, cu ocazia efectuării inspecției fiscale, urmare a corespondenței purtate cu reprezentanții petentei, a analizei documentelor prezentate și a evidenței financiar-contabile, precum și a constatărilor înscrise în Procesul verbal din data de 11.04.2019 privind inventarierea faptică efectuată în timpul inspecției fiscale, s-a procedat la ajustarea TVA în sumă totală de ... lei compusă din:

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 19% aferentă sumei de ... ,92 lei, reprezentând minus valoric aferent soldului debitor al contului 331 " Produse în curs de execuție".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 19%, aferentă sumei de ... lei, reprezentând sold debitor al contului "331.Lucerna".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 19%, aferentă sumei de ... ,87 lei reprezentând sold debitor al contului "331.Ogoare 2016".

- ... lei, TVA cu cota de 19 %, aferentă sumei de ... ,32 lei, reprezentând minus valoric constatată la autoturisme.

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 19%, aferenta sumei de ... ,83 lei, reprezentând sold debitor al contului "371 Mărfuri".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 9%, aferenta sumei de ... ,47 lei, reprezentând sold debitor al contului "3451 Porumb boabe".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 9%, aferenta sumei de ... ,81 lei, reprezentând sold debitor al contului "3453 Floarea soarelui".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 9%, aferenta sumei de ... ,98 lei, reprezentând sold debitor al contului "3454 Răpită",
la data constatării lipsei din gestiune a stocurilor conform art. 304 alin. 1 lit. c) Cod fiscal coroborat cu pct. 78 (6) din HG nr. 1/2016.

În drept, art. 304, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:
[..]*

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.”
coroborat cu

- pct. 78. (1) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

„78. (1) În situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe în curs de execuție. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Ajustarea se evidențiază în decontul de taxa aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.”

- pct.78.(6), lit. a) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

„(6) În baza art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare pozitivă sau, după caz, trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații precum:

a) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei;”

- Pct. 78.(13) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

„(13) Ajustarea se efectuează în funcție de cota de taxa în vigoare la data achiziției bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (1). În situația în care nu se poate determina cota de la data achiziției se efectuează ajustarea utilizând cota de taxa în vigoare la data la care intervine obligația/dreptul de ajustare.”

Din documentele existente la dosarul cauzei au rezultat următoarele:

Din balanța de verificare a petentei, încheiată la data de 30.09.2018, rezultă că petenta figurează cu următoarele valori scriptice:

- ... ,92 lei, reprezentând sold debitor al contului 331 "Produse în curs de execuție", valoare care este prezentă ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018, cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019;

- ... lei, reprezentând sold debitor al contului "331.Lucerna", valoare care este prezentă ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018 cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019;

- ... ,87 lei reprezentând sold debitor al contului "331.Ogoare 2016", valoare care este prezentă și ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018 cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019;

- ... ,47 lei, reprezentând sold debitor al contului "3451 Porumb boabe", valoare care este prezentă și ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018 cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019;

- ... ,81 lei, reprezentând sold debitor al contului "3453 Floarea soarelui", valoare care este prezentă și ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018 cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019;

- ... ,98 lei, reprezentând sold debitor al contului "3454 Rapita", valoare care este prezentă și ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018 cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019;

- ... ,83 lei, reprezentând sold debitor al contului "371 Mărfuri", valoare care este prezentă și ca și sold inițial atât în balanța de verificare pentru anul 2018 cât și în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019.

Prin adresa înregistrată la A IPURL sub nr. ... /26.03.2019 organele de control au solicitat:

- cuantumul TVA dedusa pentru achizițiile de materii prime consumate care au stat la baza întocmirii costului de producție pentru culturile înființate de X SRL, și existente la 31.01.2019 în soldul contului 331 "Produse în curs de execuție" din balanța de verificare întocmită de X SRL pentru luna ianuarie 2019;

- informații cu privire la stocurile de bunuri reflectate în balanța de verificare întocmită pentru luna ianuarie 2019 la X SRL, au existat faptic la data de 31.01.2019.

Ca urmare, dl. ... a transmis Contractul de prestări servicii financiar contabile nr. ...21.09.2018 încheiat cu PFA ... , având ca obiect "inventarierea bunurilor societății X SRL", Decizia de inventariere nr./10.09.2018 și Procesul Verbal de stabilire a rezultatelor inventarierii din data de 22.09.2018.

Astfel, se constată că stocurile scriptice de cereale existente în conturile 331 și 345 nu există faptic.

În baza Deciziei nr./10.09.2018 s-a dispus efectuarea inventarierii patrimoniului petentei, pentru efectuarea operațiunilor de inventariere fiind realizate de PFA ... , comisia de inventariere fiind compusă din dna. ... , dl. ... - Asociat coordonator la A IPURL și dl. Z

În baza Procesului Verbal de stabilire a rezultatelor inventarierii din data de 22.09.2018, a fost constatat un minus de inventar pentru autoturisme în valoare de ... ,32 lei, iar conform actului adițional la Procesul verbal de stabilire a rezultatelor inventarierii din data de 22.09.2018 (anexa nr. 26 la RIF) a rezultat faptul că nu au fost identificate stocuri sau alte bunuri aferente patrimoniului societății, decât cele înscrise în listele de inventariere și în procesul verbal de stabilire a rezultatelor inventarierii din data de 22.09.2018.

De asemenea, prin adresa înregistrată la A IPURL sub nr. ... /09.04.2019 (anexa nr. 27 la RIF) organele de control au solicitat următoarele informații :

- cuantumul TVA dedusă aferentă achizițiilor de materii prime necesare pentru obținerea produselor finite existente la 31.01.2019 în soldul contului 345 "Produse finite", din balanța de verificare întocmită de X S.R.L. pentru luna ianuarie 2019, produse finite care se regăseau în evidența contabilă a X S.R.L. și la data efectuării inventarierii patrimoniului conform Deciziei nr./10.09.2018. Informațiile au fost solicitate pentru fiecare produs finit în parte.

- cuantumul TVA dedusă aferentă mărfurilor existente la 31.01.2019 în soldul contului 371 "Mărfuri" din balanța de verificare întocmită de X S.R.L. pentru luna ianuarie 2019, mărfuri care se regăseau în evidența contabilă a X S.R.L. și la data efectuării inventarierii patrimoniului conform deciziei amintite mai sus.

- cuantumul TVA dedusă aferentă minusului de inventar constând în autoturisme, în suma de ... ,52 lei, stabilit conform Procesului verbal de stabilire a rezultatelor inventarierii din 22.09.2018.

- cuantumul TVA dedusă pentru achizițiile de materii prime consumate, care au stat la baza întocmirii costului de producție pentru culturile înființate de X S.R.L., și existente la 31.01.2019 în soldul contului 331 "Produse în curs de execuție" din balanța de verificare întocmită de X S.R.L. pentru luna ianuarie 2019, produse în curs de execuție care se regăseau în evidența contabilă a X S.R.L. și la data efectuării inventarierii patrimoniului conform deciziei nr. 1/10.09.2018. Informațiile au fost solicitate pentru fiecare produs finit în parte.

Conform RIF a rezultat că până la data încheierii inspecției fiscale nici A IPURL și nici X S.R.L., nu au transmis informațiile solicitate.

Totodată, conform RIF a rezultat că în data de 11.04.2019 organele de inspecție fiscală, împreună cu dl. ... s-au deplasat la sediul X S.R.L. în vederea efectuării inventarierii la fața locului a stocurilor faptice ale societății, ocazie cu care a fost întocmit Procesul Verbal din data de 11.04.2019 (anexa nr. 26 la RIF) constatându-se următoarele:

„La fața locului exista 4 saci Big Bags cu o greutate de aproximativ 1400kg/sac, compusă din samanta de grâu și grâu, în sacii respectivi fiind dunați grâul, samanta de grâu maturată de pe jos și praful din canalele de ventilație ale depozitului.

Din declarațiile dlui. ... , cantitatea strânsă de pe jos în cei 4 saci Big Bags este inutilizabilă pentru consum uman și animal.

De asemenea, din declarațiile dlui. ... , depozitul nu a mai fost maturat din anul 2017.

Totodată, din declarațiile dlui ... cantitatea de 4 saci Big Bags era singura cantitate de produse agricole existentă în stoc la data de 31.01.2019."

Procesul Verbal din data de 11.04.2019 a fost semnat de către dl. ... , echipa de inspecție fiscală și dl.

În considerarea competențelor cu care sunt investite, organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea dispozițiilor art. 6, alin. (1) și (2), art. 12 alin. (1), (2), (3) și (4), art. 14, alin.(2) și (3), art. 21, art. 72, art. 73, art. 106, art. 124, alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 11, alin.(1), art. 304, alin. (1), lit. c) din Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborate cu pct. 78. (1), pct.78.(6), lit. a), pct. 78.(13) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Având în vedere starea de fapt fiscală raportată la prevederile legale incidente, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit pe baza documentelor, a corespondenței purtate cu reprezentanții petentei și a inventarierii efectuate în timpul inspecției fiscale, următoarele:

În ceea ce privește soldurile scriptice ale conturilor 331, acestea provin din costurile aferente producției agricole realizate de X S.R.L., iar aferent acestora, petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa deductibilă, și având în vedere faptul că nu rezultă componența acestora și-a ajustat cu cota aferentă de 19%, în baza prevederilor pct. 78.(13) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În ceea ce privește soldul scriptic al contului 371 "Mărfuri" petenta și-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa deductibilă aferentă achiziției acestora, și având în vedere faptul că nu rezultă componența acestora și-a ajustat cu cota aferentă de 19%, în baza prevederilor pct. 78. (13) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În ceea ce privește soldurile scriptice ale conturilor 3451, 3453 și 3454, aceste valori scriptice înregistrate în contabilitatea petentei provin din producția agricolă a acesteia, prin urmare aferent lipsei din gestiune constatate pentru aceste produse finite, și având în vedere faptul că nu rezultă componența

acestora s-a ajustat cu cota aferenta de 9%, in baza prevederilor pct. 78.(13) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

In ceea ce privește minusul valoric constatat la autoturisme, având in vedere faptul ca nu rezultă componența acestuia s-a ajustat cu cota aferenta de 19%, in baza prevederilor pct. 78.(13) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, analizând datele existente la nivelul ANAF, organele de inspecție fiscală au constatat și faptul ca petenta deține si un autoturism marca ... , cu nr. de înmatriculare ... , autoturism care nu a fost identificat cu ocazia inventarierii.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile art. 304, alin. (1), lit. c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare coroborat cu pct.78.(6), lit. a) din H.G. nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au ajustat o taxa pe valoarea adăugata in suma totala de ... lei, compusă din:

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 19% aferenta sumei de ... ,92 lei, reprezentând minus valoric aferent soldului debitor al contului 331 " Produse in curs de execuție".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 19%, aferenta sumei de ... lei, reprezentând sold debitor al contului "331.Lucerna".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 19%, aferenta sumei de ... ,87 lei reprezentând sold debitor al contului "331.Ogoare 2016".

- ... lei, TVA cu cota de 19 %, aferenta sumei de ... ,32 lei, reprezentând minus valoric constatat la autoturisme.

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 19%, aferenta sumei de ... ,83 lei, reprezentând sold debitor al contului "371 Mărfuri".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 9%, aferenta sumei de ... ,47 lei, reprezentând sold debitor al contului "3451 Porumb boabe".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 9%, aferenta sumei de ... ,81 lei, reprezentând sold debitor al contului "3453 Floarea soarelui".

- ... lei, reprezentând TVA cu cota de 9%, aferenta sumei de ... ,98 lei, reprezentând sold debitor al contului "3454 Rapita".

Referitor la afirmațiile petentei conform cărora „*Cu toate acestea la analiza TVA de rambursat aferent perioadei precedente se refuza analiza lui spre rambursare dar in schimb se ajustează TVA-ul aferent soldurilor menționate mai sus care provin din perioada anterioara. Inspecția trebuie sa se limiteze strict la operațiunile aferente perioadei verificate respectiv soldului perioadei octombrie 2017-ianuarie 2019. In aceste condiții ajustarea TVA in suma de ... lei pentru soldurile arătate mai sus fiind pentru o perioada anterioara analizei nu puteau fi luate in calcul.*”, se rețin următoarele:

Verificarea taxei pe valoarea s-a efectuat in conformitate cu prevederile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, respectiv a HG nr. 1/2016 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal cu modificările si completările ulterioare, a Metodologiei de control

privind TVA transmisă de către ANAF nr. A RFC 426/23.03.2017, în baza Avizului de Inspecție Fiscală nr. F-AR 89/12.03.2019 precum și ca urmare a decontului cu sumă negativă de T.V.A. cu opțiune de rambursare cu control anticipat, depus de către S.C. X S.R.L. și înregistrat la Serviciul Fiscal Orășenesc ... sub nr. INTERNT-... /22.02.2019, prin care petenta a solicitat rambursarea sumei de ... lei, aferentă perioadei octombrie 2018 - ianuarie 2019.

În baza încheierii civile nr. ... din 09.10.2017, pronunțată de Tribunalul Arad - Secția a II - A Civilă, se dispune deschiderea procedurii generale împotriva societății SC X SRL, numindu-se administrator judiciar provizoriu A IPURL în baza art. 71, alin. (2) din Legea nr. 85/2014.

Conform art. 303, alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"(7) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 316, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau pot raporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se raportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind raportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare. Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolventei prevăzute de legislația în domeniu nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin corectarea decontului perioadei fiscale anterioare."

Ca urmare a perioadei din care poate proveni soldul TVA de rambursat solicitat prin decontul de TVA depus ulterior deschiderii insolventei respectiv decontul înregistrat la Serviciul Fiscal Orășenesc ... sub nr. INTERNT ... /22.02.2019, este 01.10.2017-31.01.2019, având în vedere faptul că petenta a intrat sub incidența Legii nr. 85/2014 la data de 09.10.2017. Conform art. 303, alin. (7) citat mai sus, soldul sumei negative a TVA aferent perioadei anterioare deschiderii insolventei nu se mai cuprinde în deconturile de TVA aferente perioadei insolventei.

Ca urmare conform art. 169, alin. (9) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, perioada supusă inspecției fiscale este 01.10.2017-31.01.2019. Conform prevederilor legale indicate anterior organele de inspecție fiscală aveau dreptul să verifice existența faptică a stocurilor societății de la data de 31.01.2019, în acest sens fiind solicitată societății inventarierea acestor stocuri, cu respectarea prevederilor art. 169, alin. (9) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În vederea faptului că producerea, respectiv achiziția acestor stocuri nu a avut loc în perioada verificată, dar conform evidenței contabile a petentei

acestea au existat scriptic în perioada verificata de organele de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, argumentația dezvoltată de petentă cu privire la faptul ca inspecția trebuie sa se limiteze strict la operațiunile aferente perioadei verificate respectiv "soldului perioadei octombrie 2017- ianuarie 2019", și nu la soldurile scriptice ale stocurilor a căror constituire a fost în perioada precedenta, dar care au existat scriptic în perioada supusa verificării conform documentelor contabile puse la dispoziție de societatea verificata, nu poate determina admiterea contestației.

În considerarea argumentelor mai sus prezentate, pentru acest capăt de cerere contestația formulată de petentă va fi respinsă ca neîntemeiată conform art. 279 alin. (1) Cod procedură fiscală.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E

- *respingerea ca nemotivată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../16.04.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

- *respingerea ca neîntemeiată* a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR .../16.04.2019 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție Fiscală pentru suma totală de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

- constatarea **necompetenței materiale** a Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara privind contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ... /16.04.2019 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, soluționarea acestui capăt de cerere intrând în competența organului emitent al actului administrativ fiscal.

- prezenta decizie se comunică la:

- Avocat ...

- AJFP Arad, cu respectarea pct. 7.6 din
O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de

la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,