

DECIZIE nr./.../30.07.2015

privind contestația formulată de S.C. X S.R.L.
înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr./09.06.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de Inspecția Fiscală Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. .../29.05.2015, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./09.06.2015 asupra contestației formulate de

S.C. X S.R.L.

CUI

cu sediul în, jud. Arad

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice a Județului Arad sub nr./21.05.2015 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./09.06.2015.

S.C. X S.R.L. formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr./08.04.2015 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR nr./08.04.2015, solicitând desființarea acestora.

Referitor la capătul de cerere privind Raportul de Inspecție fiscală nr./08.04.2015, se rețin următoarele:

În drept, OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili și alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...]

ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43.[...]

coroborat cu art. 106 din HG nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere factual și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.

[...]

Norme metodologice:

106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aproba prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Posibilitatea conferită de art. 205 și următoarele din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este reglementată astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. 1, contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii."

Având în vedere ca raportul de inspecție fiscală pe care petenta îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere, conform dispozițiilor legale mai sus citate în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziei de impunere, decizie ce a fost emisă în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr. 1023/2013 pentru modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.415/2009 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente și formulare utilizate în activitatea de inspecție fiscală la persoane fizice, se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

„La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală, care, împreună cu anexele, conține pagini. (...)

În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva sumelor stabilite prin prezenta decizie de impunere se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 de zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.

Prezenta decizie de impunere reprezintă titlu de creanță."

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă petentei și aceasta fiind cea care produce efecte față de petent și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere

privind contestația formulată de SC X SRL împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./08.04.2015, contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

Referitor la capătul de cerere din contestația formulată de petenta SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr./08.04.2015, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, se rețin următoarele:

Suma totală contestată este de lei și reprezintă:

- ... lei impozit pe profit
- ... lei dobânzi/majorări de întârziere
- lei penalități de întârziere
- lei TVA
- .. lei dobânzi/majorări de întârziere
- lei penalități de întârziere

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al societății petente, d-nul în calitate de administrator și poartă ștampila petentei, așa după cum prevede art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

I. Petenta S.C. X S.R.L., formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice F-AR nr./08.04.2015, solicitând desființarea acesteia pentru suma totală de reprezentând impozit pe profit și TVA cu accesoriile aferente.

În cuprinsul contestației formulate petenta prezintă în mod sintetic constatările inspecției fiscale, față de argumentele organelor fiscale petenta având mai multe precizări, începând cu arătarea domeniului de activitate, urmată de prezentarea documentelor care au fost puse la dispozițiile organelor de inspecție fiscală, astfel:

În analiza efectuată de organele de control acestea nu au luat în considerare:

- Partea de cheltuieli indirecte(conturile 612, 605, 627, 628, inclusiv contul 658, 666, 665, 641, 645...clasa 6), cuprinsa in costul de producție.

La determinarea costului de producție s-a avut în vedere **întreaga structura** a cheltuielilor înregistrata de unitate. Prin urmare, în afara cheltuielilor directe în cazul petentei se necesită înregistrarea în valoarea costului de producție și al costului finanțării, a dobânzilor aferente împrumuturilor echipamentelor/utilajelor, a cheltuielilor salariale, serviciilor prestate, îmbunătățiri funciare etc. Astfel, costul de producție al petentei este format din **cheltuieli directe** la care se adaugă și **cheltuielile indirecte**.

Acestea au fost menționate și în fișa contului 711 aferent fiecărei culturi, "Prod în curs indirecte", "Indirecte clasa 6", costurile de producție din clasa 6, inclusiv contul 658, acestea fiind neutralizate prin înregistrarea venitului din contul 711, fișe transmise organelor de inspecție fiscală.

Contul 658 a fost luat în calculul costului de producție, adică a fost neutralizat prin înregistrarea în contul 711 a venitului aferent, motiv pentru care, în opinia petentei, nu este de considerat nedeductibil.

- Partea din investiție - cuprinsă în contul 231-îmbunătățiri funciare aferente anilor 2011, 2012, 2013, investiții făcute în teren în vederea îmbunătățirii PH-ului și care să amortizeze pe durata contractelor de arenda, costuri cuprinse și ele în costul de producție, din fișele de cont 711.

Petenta arată că a procedat de aceasta manieră, respectiv repartizarea cheltuielilor cu îmbunătățirea calității solului în anii următori, deoarece îmbunătățirea solului acestor suprafețe produce "beneficii viitoare". Prin urmare, dacă efectele acestor îmbunătățiri produce efecte și în anii următori, acest lucru trebuie reflectat în mod corect și în contabilitate, unde trebuie evidențiată realitatea oricărei operațiuni.

Pe de altă parte ar fi fost incorect, în opinia petentei, să se repartizeze cheltuielile generate de aceste lucrări doar în exercițiul unui an fiscal și nu pe întreaga durată de producere a beneficiilor viitoare. În acest context arată că s-a ținut cont de prevederile normelor legale în vigoare respectiv pct. 107 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

- Petenta mai arată că nu au fost luate în considerare actele de constatare pagube din calamități naturale transmise, conform adreselor înregistrate la Primari, unde se constată faptul că petenta a solicitat reprezentanților Primăriilor să verifice starea de calamitate pe suprafețele cultivate, stare confirmată de către acestea în special pentru culturile de floare și porumb analizate de organele fiscale.

- Petenta arată că în perioada verificată aceasta a asigurat culturile, seceta nefiind asigurată de niciun asigurător pe piața românească. |

De asemenea, petenta arată că sunt foarte mulți factori care, conform Ordinului ANAF nr.3389/03.11.2011 trebuie avuți în vedere la stabilirea bazei de impunere, de care organele de inspecție fiscală NU au ținut cont decât în parte.

În opinia sa, faptul că societatea a administrat îngrășăminte chimice nu este de natură să conducă LA CONCLUZIA că s-au și realizat producții la hectar în condițiile în care cantitatea de precipitații a fost redusă.

Documentele justificative care au stat la baza lucrărilor agricole care au fost efectuate sunt: facturile, devizul tehnologic, fiecare factură având un deviz tehnologic pe fiecare cultură în parte, respectiv un Proces verbal de recepție al lucrărilor și serviciilor, în spatele fiecărui deviz tehnologic.

Aceste documente justificative au fost predate în copie organelor de inspecție fiscală, ba mai mult în Raportul de inspecție fiscală se face precizarea „...costul de producție realizat pe fiecare produs și pe fiecare an în parte ...privind înființarea culturilor ...însămânțarea acestora, soiul de sămânță utilizat, erbicidarea și fertilizarea solului, materialele folosite pentru acestea, sistemul de recoltare și perioada de recoltare, pe fiecare cultură și an în parte, tipul de îngrășăminte folosite, doze aplicate... „

Petenta arată că a înregistrat cheltuieli în special cu îngrășăminte utilizate și consumate în anul 2012, 2013 de S.C. X S.R.L. pentru îmbunătățirea pH-ului solului terenurilor arendate sau proprietatea societății, cultivate de societate în anul 2012, 2013.

Estimarea producției agricole obținute, fără a aduce probe și făcând estimarea producției agricole realizate de către un contribuabil exclusiv pe baza datelor și informațiilor furnizate de Direcțiile Agricole Județene, privind producția medie obținută într-un an agricol sau pe baza unor date privind producțiile agricole realizate în aceeași perioadă de către alte societăți cu același obiect de activitate nu pot sta la baza stabilirii prin estimare a bazelor de impozitare, dacă organele de inspecție fiscală nu aduc argumente legale și reale privind datele și informațiile obținute de la alte societăți verificate, care ar avea relevanță, în opinia petentei, respectiv nu identifică și nu i-au în calcul toate circumstanțele edificatoare.

Exclusiv faptul că un contribuabil a înregistrat o producție sub nivelul producției medii la ha, calculate de Direcția Agricolă Județeană, fără ca organele de inspecție fiscală să constate că evidențele contabile sunt incorecte sau incomplete și fără să probeze că diferența dintre producția medie și cea raportată nu a fost înregistrată în evidența gestionară și respectiv, în cea contabilă, nu poate constitui un motiv legal care să stea la baza deciziei de stabilire prin estimare a bazei de impunere, motiv pentru care petenta

considera ca fiind nejustificata si fara temei legal estimarea bazei de impunere stabilite suplimentar.

Referitor la vânzarea de către petentă a unor cantități de îngrășăminte chimice sub prețul de achiziție petenta arată că în Nota explicativa, Anexa nr. 8 la Raportulu de Inspecție Fiscala nr. F-AR/08.04.2015 administratorul acesteia afirma " Ingrasamintele chimice au fost cumparate la preturi cu termen de plata scadent la recolta, peste un an fata de momentul achiziției, adică distribuit si astfel s-a preferat vanzarea lor către furnizori de materii prime in agricultura, la un preț care reflecta prețul de piața al bunurilor”.

Un alt exemplu, în opinia petentei, este si plata in natura a arendei. In luna august 2014 a fost plătită in natura arenda. Prețul folosit la inregistrarea arendeii a fost prețul mediu al produselor agricole valabile pentru anul 2012/2013 pe baza căruia s-a calculat impozitul la veniturile din arendă, exprimat în natură conform art. 62 alin. (1) din Codul Fiscal, comunicat de către Anaf pentru fiecare județ in parte.

De asemenea, petenta arată că sanctiunea aferenta incalcarii prevederilor art. 17 din O.G.99/2000 este AMENDA, astfel organele fiscale au corelat eronat art. 17" oferirea spre vânzare a produselor în pierdere în alte cazuri decât cele prevăzute la art. 17, cu amendă de la 2.000 lei la 10.000 lei în măsura în care nu sunt aplicabile prevederile Legii concurenței nr. 21/1996, republicată" cu deducerea nejustificata a cheltuielilor si astfel stabilirea de obligați suplimentare.

Referitor la TVA pentru perioada 01.02.2012-30.06.2014, petenta arată că reverificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.02.2012 - 31.10.2012 au fost efectuată deși TVA aferenta perioadei a fost verificata de Activitatea de inspecție fiscala Arad, intocmindu-se raportul de inspecție fiscala nr/11.01.2013.

Fata de argumentele specificate de organele fiscale petenta are precizari în ceea ce privește deducerea TVA inasa ținând cont de prevederile legale care reglementează deducerea, asa cum sunt prezentate la Titlul VI din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările ulterioare, pe care le citează.

In contextul acestor prevederi legale face precizarea ca societatea X SRL a indeplinit toate condițiile legale stipulate de normele legale in ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Prin urmare, potrivit prevederilor art. 145 din Codul fiscal, TVA aferenta achizițiilor este deductibila daca acestea sunt destinate realizării unor livrari/prestari pentru care taxa este deductibila. Exercitarea deducerii presupune ca

petenta sa dispună de exemplarul original al facturilor de achiziție si mai nou sa justifice plata TVA in cazul in care furnizorii aplica sistemul de TVA la incasare.

Documentele privind achiziția de bunuri si servicii sunt înregistrate in contabilitate si sunt pentru nevoile societății, destinate pentru realizarea de operațiuni taxabile, incadrandu-se in sfera de aplicare a dreptului de deducere prevăzut inr art. 145 alin. 2 din Legea 571/2003- privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

In baza motivației ca dreptul de deducere a TVA se poate exercita daca este direct legat de obținerea de venituri, petenta arată că practica are castig de cauza la Curtea Europeana de Justiție care a considerat in numeroase cazuri (cum ar fi: C-37/95 Belgische Staat v. Gent Coal Terminal NV, C-110/94 Intercommunale voor zeewaterleitziling (INZO) v. Belgian State and C-268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman - Van Deelen v. Minister van Financien), ca inca de la momentul efectuării primei investiții persoana impozabila inițiază o activitate economica. Astfel, deciziile Curții in aceste cazuri au fost ca TVA plătită pentru acțiuni premergătoare unei activități economice poate fi dedusa de către persoana impozabila, chiar si in cazul in care nu s-au obținut venituri.

Societatea X SRL este o societate activa, a realizat si realizează venituri (in anul fiscal 2012,2012, având o cifra de afaceri de lei, respectiv lei.) iar la aceasta data nu exista motive, indicii sau suspiciuni cum ca societatea ar dori sa isi înceteze activitatea.

Dreptul de deducere poate fi păstrat, în opinia petentei si in alte situații in care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economica a persoanei impozabile, din motive obiective care nu depind de vointa sa, astfel cum a fost pleiuntata Hotarârea Curții Europene de Justiție în cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewateronatziliting (INZO) împotriva statului Belgian.

Petenta arată că deciziile Curții Europene de Justiție fac corp comun cu prevederile Directivei Europene de TVA care sunt obligatorii pentru toate instanțele si autoritațile din statele membre, ba mai mult aceasta a demarat activitatea, dovada ca o parte din contractele de arendare sunt încheiate pe o perioada de 10 ani și intenția sa este de a investi, (ba chiar extinderea activității prin construirea unei capacitati de depozitare cu fonduri europene), cu atat mai mult are dreptul de deducere a Tva-ului.

În concluzie, solicită desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală nr. F-AR nr. din data de 08.04.2015.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate, consemnată în Decizia de impunere atacată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Regionale a Finanțelor Publice Timișoara – A.J.F.P Arad prin Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Cu privire la cheltuielile reprezentând diferențe aferente costurilor de producție pentru culturile de porumb și floarea soarelui în sumă de lei, considerate de către echipa de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, inclusiv a majorărilor și penalităților de întârziere, echipa de control a constatat faptul că S.C. X S.R.L. înregistrează marje de profit scăzute aferente domeniului de activitate, acest fapt constituind unul din motivele pentru care societatea a fost selectată în vederea efectuării unei inspecții fiscale parțiale privind impozitul pe profit.

La solicitările echipei de inspecție fiscală adresate firmelor care exploatează terenuri agricole aflate în vecinătatea terenurilor agricole cultivate de S.C. X S.R.L., acestea au transmis informații referitoare la suprafața de teren agricol cultivată pentru fiecare cultură și pe fiecare an în parte, producțiile obținute pe fiecare cultură și pe fiecare an în parte, costul de producție realizat pe fiecare produs și pe fiecare an în parte, tehnologiile folosite privind înființarea culturilor agricole, cu referire la pregătirea terenului, însămânțarea acestuia, soiul de sămânță utilizat, erbicidarea și fertilizarea solului și materialele folosite pentru aceasta, sistemul de recoltare și perioada de recoltare, pe fiecare cultură și pe fiecare an în parte, tipuri îngrășăminte folosite la culturile însămânțate, doze aplicate/ha, parcul cu utilaje și mașini agricole, prestările de servicii și lucrările agricole executate de terți, condiții de irigare a culturilor agricole, calamități naturale în perioada supusă analizei certificate de autoritățile competente, numărul de angajați, din care direct productivi, personal de specialitate existent în societate și prețurile de valorificare ale produselor agricole.

Astfel s-a constatat faptul că în cursul anilor 2012 și 2013, deși S.C. X S.R.L. a utilizat tehnologie de producție mai avansată decât societățile ale căror date au fost comparate, beneficiind de personal de specialitate, producțiile obținute de aceasta au fost mai mici, iar costul de producție realizat a fost mai mare decât la societățile care au transmis datele respective.

De asemenea, s-a constatat faptul că suprafețele de teren agricol cultivate cu porumb și floarea soarelui de S.C. X S.R.L. erau mai mari decât suprafețele de teren agricol cultivate de societățile menționate, acest fapt ar fi trebuit să conducă la o eficientizare a activității societății verificate.

Conform principiului independenței exercițiului enunțat la pct. 42 din O.M.F.P. nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile: „Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.”, astfel că echipa de inspecție fiscală a ajustat suma cheltuielilor aferente costului de producție pentru porumb și floarea soarelui aferente anilor 2012 și 2013 luând în considerare informațiile și datele comunicate de alte societăți agricole care desfășurau activități similare în aceeași perioadă și în zone agricole din zone geografice învecinate.

Drept urmare, echipa de inspecție fiscală a considerat că S.C. X S.R.L. nu poate justifica producțiile mai mici obținute la un cost de producție mai mare față de media producțiilor obținute la un cost de producție mai mic de societățile ale căror producții s-au analizat, și a apreciat că în cauză sunt incidente dispozițiile: art. 6, art. 64 din O.G. nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 11 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind cu privire la cheltuielile reprezentând diferențe aferente costurilor de producție pentru culturile de porumb și floarea soarelui în sumă de ... lei, că acestea nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care au determinat impozit pe profit suplimentar cu majorări și penalități de întârziere aferente.

Cu privire la cheltuielile reprezentând valorificarea mărfurilor la un preț de vânzare inferior prețului de achiziție în sumă de ... lei, considerate de către echipa de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, inclusiv a majorărilor și penalităților de întârziere, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. X S.R.L. a achiziționat de la diverși furnizori interni mărfuri (preponderent îngrășăminte chimice și diverse cereale), pe care le-a valorificat către clienți interni și externi, la un preț de vânzare inferior prețului de achiziție.

Cu toate că, în nota explicativă luată de echipa de inspecție fiscală administratorului societății, acesta susține că societatea a valorificat aceste mărfuri către clienți interni la un preț stabilit de comun acord cu aceștia, la o valoare mai mică, o parte din mărfuri fiind degradate calitativ, societatea nu a putut prezentat documente care să justifice degradarea acestora și nici documente privind asigurarea bunurilor. Drept urmare echipa de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibilă diferența între veniturile încasate din vânzarea mărfurilor și cheltuielile aferente mărfurilor achiziționate, având în vedere prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare - art. 21, alin. 1 și art. 21, alin. 4.

Astfel echipa de inspecție fiscală a considerat cu privire la cheltuielile reprezentând valorificarea mărfurilor la un preț de vânzare inferior prețului de achiziție în sumă de lei, că acestea reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, stabilind în sarcina petentei o diferență de impozit pe profit suplimentară cu majorări și penalități de întârziere aferente.

Reverificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.02.2012 - 31.10.2012 s-a efectuat în baza deciziei de reverificare .../07.04.2015 și avizului de inspecție fiscală nr. F-AR nr. .../07.04.2015, comunicate contribuabilului în data de 07.04.2015.

În urma analizării producției agricole realizate în cursul anilor 2012 și 2013, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că S.C. X S.R.L. a obținut o producție mai mică decât societățile care au furnizat date comparative (societăți care la solicitarea echipei de inspecție fiscală au transmis date privind producțiile realizate în cursul anilor 2012 și 2013, exploatând terenuri agricole aflate în vecinătatea celor exploatate de societatea verificată, utilizând tehnologii comparabile), deși cantitățile de îngrășăminte utilizate au înregistrat valori cantitative și valorice mai ridicate/hectar la S.C. X S.R.L. față de alte societăți agricole.

De asemenea, s-a constatat faptul că suprafețele de teren agricol cultivate cu porumb și floarea soarelui de S.C. X S.R.L. au fost mai mari decât suprafețele de teren agricol cultivate de societățile analizate, acest fapt ar fi trebuit să conducă la o eficientizare a activității societății verificate.

Drept urmare echipa de inspecție fiscală a calculat media îngrășămintelor utilizate/hectar la culturile de porumb și floarea soarelui de către societățile care au furnizat date spre comparare, stabilindu-se o valoare medie de inferioară a cantităților de îngrășămintelor utilizate/hectar de aceste societăți, raportată la cantitatea de îngrășăminte/hectar utilizată de S.C. X S.R.L..

Având în vedere cele descrise mai sus, echipa de control a constatat faptul că petenta nu poate justifica utilizarea îngrășămintelor în folosul operațiunilor sale taxabile. Astfel organele de inspecție fiscală au stabilit că s-au încălcat prevederile art. 128, alin. 4. lit. a din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele prezentate anterior, echipa de inspecție fiscală constatând și alte deficiențe în ceea ce privește TVA, a stabilit o TVA suplimentară totală în cuantum de lei, contestată în totalitate de petentă.

III. SC X SRL cu sediul în Arad, str., jud. Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Timiș sub nr., are cod unic de

înregistrare RO, si are ca obiect principal de activitate „, ” – cod CAEN

A. Cu privire la cheltuielile reprezentând diferențe aferente costurilor de producție pentru culturile de porumb și floarea soarelui în sumă de lei, considerate de către echipa de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, inclusiv a majorărilor și penalităților de întârziere, se rețin următoarele:

În fapt, analizând conform documentelor existente la dosarul cauzei, rezultatele inspecției fiscale coroborat cu motivațiile petentei din cuprinsul contestației formulate, se constată că petenta a efectuat mai multe cheltuieli pe care le-a considerat deductibile la determinarea masei impozabile a profitului, fără a putea demonstra că acestea au determinat creșterea veniturilor sale.

Astfel s-a constatat faptul că în cursul anilor 2012 și 2013, deși S.C. X S.R.L. a utilizat tehnologie de producție mai avansată decât societățile ale căror date au fost comparate, beneficiind de personal de specialitate, producțiile obținute de aceasta au fost mai mici, iar costul de producție realizat a fost mai mare decât la societățile care au transmis datele respective.

De asemenea, s-a constatat faptul că suprafețele de teren agricol cultivate cu porumb și floarea soarelui de S.C. X S.R.L. au fost mai mari decât suprafețele de teren agricol cultivate de societățile ale căror date au fost comparate, fapt care în opinia inspecției fiscale ar fi trebuit să conducă la o eficientizare a activității societății verificate.

În drept, art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

coroborat cu dispozițiile Normelor metodologice conținute de H.G nr. 44/2004, la pct. 22 astfel:

„22. Reconsiderarea evidențelor, realizată de autoritatea fiscală în scopul reflectării prețului de piață al bunurilor și serviciilor, se efectuează și la cealaltă persoană afiliată implicată.”

Din starea de fapt reținută chiar în cuprinsul raportului de inspecție fiscală și al deciziei de impunere, rezultă ca în cazul de față nu este vorba de

nicio tranzacție, care ar presupune, așa cum prevad normele metodologice și o altă persoană afiliată.

Dupa cum se poate constata, in vederea stabilirii obligațiilor de plata suplimentare, organul, fiscal a procedat la estimarea bazei de impunere, situatie reglementata de dispozițiile art. 67 alin.1 C.pr.fiscala potrivit carora: "*Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligatia fiscala de plată aferente prin estimarea rezonabila a bazei de impunere, folosind orice probe si mijloc de probă prevazute de lege, ori de cate ori aceasta nu poate determina situatia fiscala corecta.*" Din formularea acestui text de lege rezulta ca estimarea rezonabila a bazei de impunere poate avea loc doar atunci cand nu se poate determina situatia fiscala corecta. Or, in speța dedusa judecării nu rezulta împrejurarea , ca nu s-ar fi pus la dispoziția organelor fiscale documente justificative ori ca din conținutul acestora ar rezulta o altă situatie financiara care să impuna folosirea metodei estimarii.

Mai mult, alin.2 al aceluiasi articol enumera situațiile in care stabilirea bazei de impunere se face prin estimare, si anume atunci cand contribuabilul nu depune declarațiile fiscale sau atunci cand organele de inspectie fiscala constata ca evidentele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate in cursul inspectiei fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și in situatia in care acestea nu există sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

In același sens, prin HG nr. 1050/2004 privind normele metodologice de aplicare a OG nr.92/2003, legiuitorul extinde aceste situatii si prevede ca **estimarea** bazelor de impunere va avea loc atunci când contribuabilul refuza să colaboreze la stabilirea starii de fapt fiscale, inclusiv situatiile in care contribuabilul obstrucționeaza sau refuza actiunea de inspectie fiscala sau cand au disparut evidentele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producatoare de venituri și contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora.

Se constata astfel ca niciuna din situațiile enunțate anterior nu este incidentă in cauză și nu exista niciun temei pentru estimarea bazei de impunere de catre organul fiscal, in condițiile in care din documentele-contabile rezulta o alta situație fiscala. Asa cum intemeiat susține petenta organul de control ar fi trebuit să analizeze, in acest caz, cauzele obiective care au condus la obținerea acestei culturi, avand in vedere ca aceasta este rezultatul unui complex de factori mecanici, genetici, chimici, climaterici etc.

Pe de alta parte, se constată ca cele patru ipoteze exemplificative implică o neglijenta sau o intenție a contribuabilului de a frauda fiscul prin ascunderea bazei impozabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele fiscale au procedat la estimarea venitului impozabil al reclamantei pornind de la premisa ca reclamanta ar fi trebuit să obțină producții mai mari decât cele declarate organelor fiscale, iar această premisă a fost fundamentată pe faptul că alte societăți de profil au declarat producții și, implicit, venituri impozabile mai mari decât **petenta**.

Or, în prezenta speta, organul fiscal nu a identificat sub nicio formă care sunt argumentele pe baza cărora a determinat neglijența **petentei** sau o intenție a acesteia de a frauda fiscal prin ascunderea bazei impozabile.

Cât privește sarcina probei în materie fiscală, se reține că sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale este reglementată de art. 65 Cod de Procedură Fiscală, care prevede următoarele:

„(1) Contribuabilul 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 decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

Din dispozițiile art. 65 alin. 2 Cod de Procedură Fiscală rezultă, așadar, că organul fiscal are sarcina de a dovedi acele fapte care au stat la baza emiterii deciziei de impunere.

Din acest punct de vedere, se constată că și organul fiscal are sarcina de a proba existența unui caz care să impună estimarea din oficiu a venitului impozabil, precum și de a proba acele fapte care au stat la baza estimării.

În raport cu aceste considerații teoretice, rezultă că organele fiscale nu au probat în speta nici neglijența și nici intenția de fraudare a fiscalului de către petentă.

În ceea ce privește estimarea propriu-zisă a veniturilor agricole ale petentei, rezultă că organele fiscale nu au făcut decât să compare producția acesteia cu producția altor societăți comerciale.

În virtutea principiului general de drept *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*, se constată că legislația fiscală română contemporană faptelor în litigiu nu impune petentei o limită minimă a producției declarate, astfel încât nu se poate presupune existența unei diminuări intenționate a bazei impozabile, cu atât mai mult cu cât organele fiscale nu au adus nicio probă din care să rezulte valorificarea de către petentă a unei producții agricole mai mari decât cea declarată. Dificultatea administrării unor probe privind mărimea efectivă a producției agricole a **petentei** nu poate fi repercutată asupra acesteia pe considerentul că organele fiscale nu ar avea posibilitatea de a proba o astfel de producție decât prin comparație cu activitatea altor societăți de profil.

Fată de aceste considerații, se constată că stabilirea în sarcina petentei a obligațiilor fiscale suplimentare de plată de natură impozitului pe profit ca o

consecință a considerării de către echipa de inspecție fiscală a cheltuielilor reprezentând diferențe aferente costurilor de producție pentru culturile de porumb și floarea soarelui în sumă de lei, ca nedeductibile la determinarea masei profitului impozabil nu este fundamentată sub aspect legal, în sensul că legislația fiscală română contemporană a faptelor în litigiu nu impune petentei o limită minimă a producției declarate.

Pentru aceste motive în cauză se va face aplicațiunea dispozițiilor art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”, urmând a fi desființată Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-AR nr./08.04.2015 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad, prin care s-a stabilit în sarcina petentei obligația fiscală suplimentară de natura impozitului pe profit ca o consecință a considerării de către echipa de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile reprezentând diferențe aferente costurilor de producție pentru culturile de porumb și floarea soarelui în sumă de lei; urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze starea de fapt ținând seama de cele reținute în prezenta și conform normelor legale în vigoare.

B. *Cu privire la cheltuielile reprezentând valorificarea mărfurilor la un preț de vânzare inferior prețului de achiziție în sumă de lei, considerate de către echipa de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, inclusiv a majorărilor și penalităților de întârziere, se rețin următoarele:*

În fapt, SC X SRL a achiziționat de la diverși furnizori interni, mărfuri (preponderent îngrășăminte chimice și diverse cereale) pe care le-a valorificat către clienți interni și externi, la un preț de vânzare inferior prețului de achiziție.

Cu toate că, în nota explicativă luată de echipa de inspecție fiscală administratorului societății, acesta susține că societatea a valorificat aceste mărfuri către clienți interni la un preț stabilit de comun acord cu aceștia, la o valoare mai mică, o parte din mărfuri fiind degradate calitativ, petenta nu a putut prezenta documente care să justifice degradarea acestora și nici documente privind asigurarea bunurilor. Drept urmare echipa de inspecție

fiscală a considerat ca nedeductibilă diferența între veniturile încasate din vânzarea mărfurilor și cheltuiala aferentă mărfurilor achiziționate.

În drept, art. 21, alin. 1, având în vedere prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

Art. 21, alin. 1

„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”;

(...)

alin. 4 „Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare...”.

coroborat cu H.G. nr. 44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal

“41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor [art. 21](#) alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

42. În sensul prevederilor [art. 21](#) alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

ORDIN nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

„20 Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum și pentru creanțele și obligațiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere distincte sau situații analitice separate, după caz.”

Din textele de lege mai sus enunțate rezulta ca pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, iar cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil.

Fata de prevederile legale mai sus citate și fata de susținerile părților, organul de soluționare constata:

- din nota explicativă luată administratorului petentei, aflată în copie la dosarul cauzei a rezultat faptul ca îngrășămintele chimice în timpul iernii au devenit greu de utilizat sau de distribuit și astfel s-a preferat vânzarea lor.

- în motivarea contestației petenta nu a prezentat nici un înscris de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, în considerarea dispozițiilor art. 65 Cod procedura fiscală, „ *Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”, care să facă dovada stării de fapt pretinse și anume că mărfurile comercializate, respectiv îngrășămintele chimice, la un preț inferior celui de achiziție, au fost degradate calitativ, nedeținând conform pct. 20 din OMF 2861/2009 *Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum și pentru creanțele și obligațiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere distincte sau situații analitice separate, după caz.*

- deși în nota explicativă luată administratorului petentei, d-nl, acesta nu a prezentat niciun motiv obiectiv care l-a împiedicat să realizeze inventarierea patrimoniului în condițiile legii, în motivarea contestației nu a depus vreo dovadă care să confirme degradarea mărfurilor vândute sub prețul de achiziție și nici vreo listă de inventar, conform legii.

Nici alegațiile reprezentantului petentei din cuprinsul contestației formulate referitoare la invocarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor OG 99/2000, nu au relevanță în cauza dedusă judecării, atâta vreme cât această normă legală a fost amintită de organele de inspecție fiscală, doar pentru a demonstra că nu doar Codul fiscal prin dispozițiile art. 21, sancționează încercarea contribuabililor de a diminua masa profitului impozabil cu consecința scăderii impozitului pe profit datorat bugetului de stat.

În raport de cele prezentate mai sus, se reține ca, în condițiile în care petenta nu a putut face dovada ca îngrășămintele chimice comercializate de către aceasta la un preț inferior celui de achiziție reprezintă bunuri degradate, afirmațiile din nota explicativă a administratorului, ca în timpul iernii acestea au devenit greu de utilizat sau de distribuit, operațiunea de cumpărare a acestor îngrășăminte chimice, comercializate de petentă la un preț inferior celui de achiziție nu se încadrează în prevederile art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 41,42 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în condițiile în care în nota explicativă luată de administratorul petentei, acesta nu a indicat motive obiective dovedite cu mijloace de probă care să confirme necesitatea vânzării îngrășămintelor chimice sub prețul de achiziție, s-a reținut ca societatea petenta nu a respectat nici prevederile pct. 20 din O.M.F. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, unde se arată: *„20 Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum și pentru creanțele și obligațiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere distincte sau situații analitice separate, după caz.”*

Pe cale de consecință, petenta nu are posibilitatea legală de a diminua masa impozabilă a profitului cu cheltuielile constând în diferența între veniturile încasate din vânzarea îngrășămintelor chimice și prețul de achiziție al acestora (superior valorii la care acestea au fost vândute), astfel încât în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei diferențe de impozit pe profit suplimentar aferentă valorii unor marfuri (în principal îngrășăminte chimice) comercializate la un preț de vânzare inferior prețului de achiziție, contestația urmează a fi respinsă în legătură cu acest capăt de cerere.

C) *Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.02.2012- 30.06.2014 stabilită suplimentar aferentă cantităților de îngrășăminte care, în opinia inspecției fiscale, nu au putut fi justificate ca fiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile, se rețin următoarele*

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei se constată că petenta a făcut obiectul reverificării TVA pentru perioada 01.02.2012-31.10.2012, ca o consecință a emiterii Deciziei de reverificare nr./07.04.2015, comunicată în condițiile legii.

Astfel în lipsa exercitării de către petentă a posibilității legale de a contesta această decizie de reverificare, Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va investi cu soluționarea pe fond a contestației în ceea ce privește TVA aferent întregii perioade 01.02.2012-30.06.2014.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în urma analizării producției agricole realizate în cursul anilor 2012 și 2013, echipa de inspecție fiscală a constatat faptul că S.C. X S.R.L. a obținut o producție mai mică decât societățile care au furnizat date comparative (societăți care la solicitarea echipei de inspecție fiscală au transmis date privind producțiile realizate în cursul anilor 2012 și 2013, exploatând terenuri agricole aflate în vecinătatea celor exploatate de societatea verificată, utilizând tehnologii comparabile), deși cantitățile de îngrășăminte utilizate au înregistrat valori cantitative și valorice mai ridicate/hectar la S.C. X S.R.L. față de societățile menționate.

De asemenea, s-a constatat faptul că suprafețele de teren agricol cultivate cu porumb și floarea soarelui de S.C. X S.R.L. erau mai mari decât suprafețele de teren agricol cultivate de societățile menționate, acest fapt ar fi trebuit să conducă la o eficientizare a activității societății verificate.

Drept urmare echipa de inspecție fiscală a calculat o valoare medie a îngrășămintelor utilizate/hectar la culturile de porumb și floarea soarelui de către societățile care au furnizat date spre comparare, stabilindu-se o valoare medie inferioară a cantităților de îngrășăminte utilizate/hectar de aceste societăți, raportată la cantitatea de îngrășăminte/hectar utilizată de S.C. X S.R.L..

În drept, potrivit art. 134, art. 145, art. 146 și art. 147¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 134. – (1) *Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

(2) *Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată*”.

“Art. 145. – (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(1¹) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă de la o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului său.

(1²) Dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplică sistemul TVA la încasare conform prevederilor art. 134² alin. (3) - (8) este amânat până în momentul în care taxa aferentă bunurilor și serviciilor care i-au fost livrate/prestate a fost plătită furnizorului/prestatorului sau, chiar dacă o parte din operațiunile realizate de persoana impozabilă sunt excluse de la aplicarea sistemului TVA la încasare conform art. 134² alin. (6). Aceste prevederi nu se aplică pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, pentru importuri, pentru achizițiile de bunuri/servicii pentru care se aplică taxare inversă potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) - (6), art. 152³ alin. (10) sau art. 160.

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

a) operațiuni taxabile; [...]”.

“Art. 146. – (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile obligate la aplicarea sistemului TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare; [...]”.

“Art. 147¹. – (1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.

(4) Dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată sau taxa de dedus este mai mare decât cea colectată pentru perioada fiscală prevăzută la alin. (1) și (2)”.

Conform pct. 45 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 1471 alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 1562 din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal. [...]

(6) În cazul imobilizărilor în curs de execuție care nu se mai finalizează, în baza unei decizii de abandonare a executării lucrărilor de investiții, fiind scoase din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, persoana impozabilă își poate păstra dreptul de deducere exercitat în baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, indiferent dacă sunt sau nu valorificate prin livrarea imobilizărilor ca atare ori după casare, dacă din circumstanțe care nu depind de voința sa persoana impozabilă nu utilizează niciodată aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economică, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-37/95 Statul Belgian împotriva Ghent Coal Terminal NV. Dreptul de deducere poate fi păstrat și în alte situații în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) împotriva Statului Belgian. În cazul achiziției unei suprafețe de teren împreună cu construcții edificate pe aceasta, persoana impozabilă are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei achiziții, inclusiv taxa aferentă construcțiilor care urmează a fi demolate, dacă face dovada intenției, confirmată cu elemente obiective, că suprafața de teren pe care erau edificate construcțiile continuă să fie utilizată în scopul operațiunilor sale taxabile, cum ar fi, de exemplu, edificarea altor

construcții destinate unor operațiuni taxabile, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-257/11 Gran Via Moinești.

(10) Prevederile art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal referitoare la amânarea dreptului de deducere până în momentul în care taxa aferentă bunurilor/serviciilor este plătită furnizorului/prestatorului se aplică numai pentru taxa care ar fi deductibilă potrivit prevederilor art. 145 alin. (2) - (4¹), art. 145¹, 147 și 147¹ din Codul fiscal. Persoanele impozabile care se află în situațiile prevăzute la art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal și achiziționează bunuri/servicii pentru care taxa nu este deductibilă conform art. 145 alin. (2) - (5), art. 145¹ și 147 din Codul fiscal nu vor reflecta ca taxă neexigibilă taxa nedeductibilă, indiferent dacă taxa aferentă este sau nu achitată.

(11) Pentru determinarea taxei deductibile în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1¹) și (1²) din Codul fiscal aferente plății contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii se aplică procedeul de calcul prevăzut la art. 134² alin. (8) din Codul fiscal”.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizițiilor în raport de intenția persoanelor impozabile de a desfășura activități economice supuse taxei, se reține că aceasta este permisă, în circumstanțe anume determinate, chiar și în situația în care o persoană impozabilă nu a fost încă înregistrată în scopuri de taxă, cu condiția ca persoana în cauză să-și dovedească intenția de a desfășura o activitate economică ce presupune realizarea de operațiuni taxabile, iar investițiile pregătitoare sunt necesare inițierii acestei activități economice. A fortiori, o persoană impozabilă deja înregistrată în scopuri de TVA, are dreptul la deducere în aceeași măsură în care intenția de a desfășura activitatea economică generatoare de operațiuni taxabile este susținută de dovezi obiective, din care rezultă că achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare.

În același sens pledează și dispozițiile art. 153 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*"Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau **intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile**, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform art. 145 alin. (2) lit. b), **trebuie să solicite***

înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, denumită în continuare înregistrare normală în scopuri de taxă, după cum urmează: [...]".

Aceste prevederi se coroborează cu prevederile pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc că:

"În aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind începută din momentul în care o persoana intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective, de exemplu, faptul ca aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii unei activități economice".

Totodată, se reține faptul că reglementarea deducerii TVA aferenta achizițiilor destinate unei activități economice generatoare de operațiuni taxabile încă din momentul intenționării realizării unei astfel de activități este în conformitate cu legislația și jurisprudența comunitară în materie de TVA.

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **doua 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. În aceste condiții, pentru a dovedi ca serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și **demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.**

Totodată, justificarea exercitării dreptului de deducere **nu presupune obținerea efectivă de venituri din operațiuni taxabile**, activitatea economica fiind considerată ca începută încă din momentul în care persoana impozabila **intenționează** să desfășoare o astfel de activitate, ceea ce implică faptul ca persoana respectivă să prezinte **dovezi (obiective) care să-i susțină intenția** (subiectivă) de a desfășura activitatea cu drept de deducere, **care trebuie apreciate prin prisma angajării costurilor și investițiilor pregătitoare inerente inițierii activității.**

Se reține că prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții imobiliare de intenția persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile, aceasta având obligația să prezinte, la cererea organelor de inspecție fiscală, dovezi obiective care să-i susțină

intenția declarată de a desfășura operațiuni taxabile în legătură cu respectivele proprietăți imobiliare.

Din punct de vedere semantic, "**intenția**" de a desfășura operațiuni taxabile, ce condiționează dreptul de deducere a TVA, implică existența unui decalaj temporal între momentul în care aceasta începe să poată fi evaluată în baza activităților pregătitoare necesare punerii ei în practică și momentul materializării propriu-zise a intenției, prin începerea obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

Reglementările fiscale în materie [art. 145 alin. (4) și art. 153 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 45 și pct. 66 alin. (2) din Normele metodologice] stabilesc că **dreptul de deducere se naște din momentul în care intenția poate fi evaluată** pe baza costurilor și/sau investițiilor pregătitoare necesare inițierii activității economice, **deci anterior realizării de operațiuni taxabile**, coroborate, bineînțeles, cu alocarea achizițiilor în acest scop și cu obligația deținerii de facturi corect și complet întocmite.

Din acest punct de vedere, condițiile și formalitățile ce se cer a fi îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevăzute la **art. 145-147** din Codul fiscal **și se evaluează în raport de momentul exercitării acestui drept de către persoana impozabilă**, inclusiv în ceea ce privește condiționarea exercitării acestui drept de momentul manifestării intenției în practică, prin angajarea costurilor și începerea investițiilor pregătitoare inerente realizării obiectului de activitate al persoanei impozabile.

Potrivit art. 126 alin.1 lit.a din Legea nr. 571/2003 „În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127

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

Art. 128 alin.3 lit.e din aceeași lege, prevede că sunt considerate livrări de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune.

Din dosarul administrativ aflat la dosar, nu rezultă că în ceea ce o privește pe Reclamantă, s-a constatat vreo lipsă în gestiune în perioada supusă taxării prin decizia atacată, organul de inspecție fiscală, concluzionând în mod eronat ca în situația în care există o diferență de producție, aceasta poate fi asimilată cu o lipsă în gestiune.

Astfel organele fiscale au procedat la estimarea venitului impozabil al reclamantei pornind de la premisa ca reclamanta ar fi trebuit să obțină producții mai mari decât cele declarate organelor fiscale, iar această premisă a fost fundamentată pe faptul că alte societăți de profil au declarat producții și, implicit, venituri impozabile mai mari decât reclamanta.

Or, în prezenta speta, organul fiscal nu a identificat sub nici o formă care sunt argumentele pe baza cărora a determinat neglijența reclamantei sau o intenție a acesteia de a fraudă fiscal prin ascunderea bazei impozabile.

Cât privește sarcina probei în materie procesual fiscală, instanța reține că sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale este reglementată de art. 65 Cod de Procedură Fiscală, care prevede următoarele:

„(1) Contribuabilul 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 decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii.

Din dispozițiile art. 65 alin. 2 Cod de Procedură Fiscală rezultă, așadar, că organul fiscal are sarcina de a dovedi acele fapte care au stat la baza emiterii deciziei de impunere.

Din acest punct de vedere, se constată că organul fiscal are sarcina de a proba existența unui caz care să impună estimarea din oficiu a venitului impozabil, precum și de a proba acele fapte care au stat la baza estimării.

În raport cu aceste considerații teoretice, rezultă că organele fiscale nu au probat în speta nici neglijența și nici intenția de fraudare a fiscoului de către reclamanta.

Legislația fiscală română contemporană a faptelor în litigiu nu impune petentei o limită minimă a producției declarate, astfel încât nu se poate presupune existența unei diminuări intenționate a bazei impozabile, cu atât mai mult cu cât organele fiscale nu au adus nici o probă din care să rezulte valorificarea de către reclamanta a unei producții agricole mai mari decât cea declarată. Dificultatea administrării unor probe privind mărimea efectivă a producției agricole a petentei nu poate fi repercutată asupra acesteia pe considerentul că organele fiscale nu ar avea posibilitatea de a proba o astfel de producție decât prin comparație cu activitatea altor societăți de profil.

Motivația organelor de inspecție fiscală nu poate fi reținută în confirmarea stării de fapt consemnată în decizia de impunere contestată deoarece **legislația fiscală** în vigoare pe perioada verificată **nu condiționează justificarea deducerii taxei aferente achizițiilor de momentul realizării propriu-zise a operațiilor taxabile, ci de dovedirea intenției persoanei impozabile de a utiliza bunurile achiziționate în folosul viitoarelor operațiuni taxabile.** În acest sens, se reține că organele de inspecție fiscală și-

au fundamentat neacceptarea exercitării de către petentă a dreptului de deducere a TVA pentru bunurile achiziționate de aceasta de natura îngrășămintelor chimice pe prevederile art. 146 din Codul fiscal, deși aceste prevederi nu stabilesc exercitarea dreptului de deducere la momentul realizării de operațiuni taxabile, astfel că măsura apare ca nefundamentată din punct de vedere al prevederilor legale.

Învederăm că în cauza dedusă judecății se are în vedere jurisprudența Curții Europene de Justiție care este direct aplicabilă în sistemul român de drept așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. .../1994 și Decizia .../1994 că „interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional național”; spre exemplificare Cauza **C-257/11** din 29.11.2012 (SC Gran Via Moinești SRL), din al cărui cuprins cităm:

„20. Trebuie să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 37 și jurisprudența citată).

21. În această privință, Curtea a apreciat în mai multe rânduri că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 38).

22. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, perfecta neutralitate a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15, Hotărârea Gabalfrisa și alții,

citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 25, Hotărârea Centralan Property, citată anterior, punctul 51, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 39).

23. *Din cuprinsul articolului 168 din Directiva 2006/112 rezultă că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, este necesar, pe de o parte, ca persoana interesată să fie „persoană impozabilă” în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile și serviciile în cauză să fie utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile (a se vedea Hotărârea Centralan Property, citată anterior, punctul 52).*

(...)

26. *Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, noțiunea de activitate economică avută în vedere la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 poate consta în mai multe acte consecutive, iar, printre aceste acte, activitățile pregătitoare, precum achiziționarea mijloacelor de exploatare și, prin urmare, cumpărarea unui bun imobil, trebuie considerate drept activități economice (a se vedea Hotărârea Rompelman, citată anterior, punctul 22, Hotărârea Lennartz, citată anterior, punctul 13, Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, Rec., p. I-857, punctul 15, precum și Hotărârea Fini H, citată anterior, punctele 21 și 22). Orice persoană care îndeplinește acte pregătitoare este, în consecință, considerată drept persoană impozabilă în sensul acestei dispoziții și are dreptul de a deduce TVA-ul (Hotărârea Fini H, citată anterior, punctul 22).*

27. *Pe de altă parte, cel care efectuează cheltuieli de investiții cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică, în sensul respectivului articol 9 alineatul (1), trebuie să fie considerat drept persoană impozabilă. Prin urmare, acționând într-o astfel de calitate, acesta are, în conformitate cu articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112, dreptul de a deduce imediat TVA-ul datorat sau achitat asupra cheltuielilor de investiții efectuate în considerarea operațiunilor pe care intenționează să le realizeze și care dau naștere dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea Rompelman, citată anterior, punctele 23 și 24, Hotărârea INZO, citată anterior, punctele 16 și 17, Hotărârea Ghent Coal Terminal, citată anterior, punctul 17, Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 47, precum și Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec., p. I-4321, punctul 34).*

28. *Rezultă de aici că achiziționarea bunurilor de către o persoană impozabilă care acționează în această calitate este cea care determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, aplicarea mecanismului de deducere. Utilizarea dată unui bun sau unui serviciu ori care este avută în*

vedere pentru acestea determină numai întinderea deducerii inițiale la care persoana impozabilă are dreptul în temeiul articolului 168 din Directiva 2006/112 și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare, care trebuie efectuate în condițiile prevăzute la articolul 184 și următoarele din aceeași directivă (a se vedea Hotărârea Lennartz, citată anterior, punctul 15, Hotărârea Ghent Coal Terminal, citată anterior, punctul 18, Hotărârea din 8 iunie 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Rec., p. I-4279, punctul 37, Hotărârea Breitsohl, citată anterior, punctul 35, Hotărârea Centralan Property, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 57, și Hotărârea din 19 iulie 2012, X, C-334/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 17).

29. În acest context, Curtea a decis că, în lipsa unor împrejurări frauduloase sau abuzive și sub rezerva unor eventuale regularizări în conformitate cu condițiile prevăzute la articolul 185 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar și atunci când activitatea economică avută în vedere nu a determinat operațiuni taxabile (a se vedea Hotărârea INZO, citată anterior, punctele 20 și 21, Hotărârea Ghent Coal Terminal, citată anterior, punctele 19-23, Hotărârea Schloßstrasse, citată anterior, punctul 42, Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 22, și Hotărârea Fini H, citată anterior, punctul 22).”

În consecință, având în vedere prevederile art. 216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, se va desființa Decizia de impunere nr. F-AR .../08.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-AR/08.04.2015, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri (îngrășăminte chimice), care au fost utilizate de petentă pentru realizarea obiectului său de activitate , în funcție de natura operațiunilor realizate de petentă și de dovezile prezentate de aceasta și în consecință efectuarea unei încadrări complete și motivate a constatărilor având în vedere

prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute din prezenta decizie.

Referitor la susținerile petentei în legătură cu faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare “ Partea din investitie”, invederăm acesteia că în condițiile în care a invocat dispozițiile exprese ale pct. 107 (2) din OMFP 3055/2009, acesteia îi revine obligația dovedirii cu mijloace de probă că a obținut beneficii “ fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare”.

De asemenea, afirmația petentei din cuprinsul contestației formulate că “NU au fost luate in considerare ACTELE DE CONSTATARE PAGUBE DIN CALAMITĂȚI NATURALE transmise, conform adreselor inregistrate la Primari, unde se constata faptul ca societatea a solicitat reprezentanților Primăriilor sa verifice starea de calamitate pe suprafețele cultivate, stare confirmata de catre acestea in special pentru culturile de floare si porumb analizate de organele fiscale.” nu are relevanță în cauza dedusă judecării având în vedere că petenta nu a precizat norma legală ca motiv de drept, care instituie în sarcina autorităților fiscale obligația luării în considerare a “ Actelor ACTELE DE CONSTATARE PAGUBE DIN CALAMITĂȚI NATURALE transmise, conform adreselor inregistrate la Primarii”.

Referitor la faptul că petenta contestă în întregime obligația fiscală reprezentând impozit pe profit în sumă de lei și TVA în sumă de lei, dar în motivarea contestației petenta a prezentat argumente doar în legătură cu sumele stabilite suplimentar urmare stării de fapt analizate la punctele A,B și C din prezenta, pentru celelalte aspecte constatate de organele de control, aspecte care au generat totalul obligațiilor suplimentare de plată în sarcina petentei, enumerate în Raportul de inspecție fiscală nr./08.04.2015, Decizia de impunere nr./08.04.2015, învederăm că în contestația formulată petenta a ignorat dispozițiile art. 206 alin. 1 lit.c) și d) din Codul de procedura fiscală:

"ART. 206

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; [...]"

nedepunând dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală cu care sa facă proba pretențiilor din contestația formulată, cu toate că în conformitate cu dispozițiile art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat:

„ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

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

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

Totodată, prin Decizia nr...../2010 din dosarul .../.../2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată*”.

Pentru toate aceste motive, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 217 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“ART. 217

Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

se va respinge ca nemotivată contestația formulată de petenta SC X SRL în legătură cu aspectele pentru care petenta nu a înțeles să precizeze motive de fapt, motive de drept și să probeze cu dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală. Astfel pretenția din contestația formulată de a exercita calea de atac împotriva actelor administrative fiscale *in integrum*, se va respinge ca nemotivată.

Având în vedere că, în conformitate cu pct. A și C din prezenta, Decizia de impunere nr. F-AR nr./08.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală a fost desființată, în

condițiile în care organul de soluționare a contestației este în imposibilitatea fracționării obligației fiscale pronunțându-se asupra unei părți din suma reprezentând impozit pe profit și TVA, starea de fapt analizată la pct. A, B, și C influențând masa impozabilă, se va desființa Decizia de impunere F-AR nr./08.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt fiscală ținând cont de considerentele precizate în conținutul deciziei de soluționare pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, diferențele de impozit pe profit și TVA pentru care s-a dispus desființarea.

Referitor la dobânzile/majorările de întârziere în suma de lei și penalitățile de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe profit și TVA stabilit suplimentar, calculate în sarcina petentei prin Decizia de impunere F-AR nr./08.04.2015, se reține că stabilirea de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit și TVA reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul contestat reprezentând impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar în sumă de lei, Decizia de impunere F-AR nr. .../08.04.2015 va fi desființată, rezultă că și pentru capătul de cerere privind dobânzile/majorările de întârziere în sumă de ... lei, respectiv penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și TVA reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere F-AR nr. .../08.04.2015 va fi desființată.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu prevederile, art. 11, art. 21 alin 1 și alin 4, art. 126, art. 128, art. 134 art. 145, art. 146, art. 147¹, art. 153, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 22, pct. 41, pct. 42, pct. 45 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, pct. 20 din O.M.F. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, Cauza C- 257/11 din 29.11.2012 (SC Gran Via Moinești SRL), art. 65, art. 67 și art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr., se

D E C I D E

- respingerea ca inadmisibilă a contestației formulată împotriva Raportului privind inspecția fiscală nr./08.04.2015 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice a județului Arad;

- desființarea Deciziei de impunere nr./08.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice a județului Arad, pentru suma de reprezentând:

- ... lei impozit pe profit
- ... lei dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei penalități de întârziere
- ... lei TVA
- ... lei dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei penalități de întârziere

urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze starea de fapt ținând seama de normele legale în vigoare și de cele reținute în prezenta.

- prezenta decizie se comunica la:

- SC X S.R.L.

- A.J.F.P ARAD

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din OPANAF nr.2906/2014.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Curtea de Apel Timișoara in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.