

DECIZIE nr. 3431/20.06.2019

privind soluționarea contestației formulata de societatea A SRL, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. TMR_DGR/22.01.2019

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Arad - Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ARG_AIF09.01.2019 înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR_DGR/22.01.2019, asupra contestației formulate de

A SRL,
CIF:
cu sediul în Arad,
și sediul procesual ales la Cabinet de Avocat

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. ARG_AIF 7/03.01.2019 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR22.01.2019.

Petenta A SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. F-AR/14.11.2018 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală;

Suma totala contestată este de **xxxxx lei** și reprezintă taxa pe valoarea adăugata stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentei, av., 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.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-AR 417/14.11.2018, emisă de Inspecția Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 19.11.2018, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziei contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

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

I. Societatea A SRL contestă Decizia de impunere nr. F-AR/14.11.2018 emisă de Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Arad în baza Raportului de inspekție fiscală nr. F-AR/14.11.2018 solicitând admiterea contestației și anularea în parte a deciziei de impunere contestată pentru următoarele motive:

1. În ceea ce privește refuzul de rambursare a sumei de xxxx lei aferentă facturilor emise de NT SRL pentru lucrări agricole executate pe suprafețe mai mari decât cele pe care s-a semănat

Petenta arată că, pe durata inspekției fiscale, s-a aprobat administrarea ca mijloc de proba a unei expertize agricole pentru a lamuri între altele în ce măsura se justifica lucrările agricole și consumurile de materii pentru suprafețele de teren aflate în exploatarea petentei indiferent de modul cum aceste terenuri sunt deținute (proprietate, arenda sau fără titlu).

Astfel, se arată că au fost supuse expertului spre analiză un număr de 8 facturi aferente serviciilor prestate către petentă de către NT SRL, indicate în contestație. Dintre aceste 8 facturi supuse analizei expertului în cele din urma organele de inspekție fiscală rețin doar 3 facturi în cazul cărora considera ca nu se justifica deducerea TVA la care au mai fost adăugate ulterior un număr de 5 facturi noi și care nu au făcut obiectul analizei în cadrul expertizei (nu au fost incluse în cadrul obiectivului formulat), rezultând un număr de 8 facturi la care se refuza rambursarea TVA.

Față de aceste considerații, se arată că, deși cele trei facturi inițiale și care au fost verificate și de către expertul agricol ca și conținut al operațiunilor nu au fost acceptate de către inspekția fiscală ca făcând posibilă exercitarea dreptului de deducere a TVA de către petenta, organele de inspekție fiscală au omis să precizeze motivele de fapt care au determinat aceasta situație, în condițiile în care aceste facturi conțin operațiuni similare celor cinci facturi pentru care s-a acordat exercitarea dreptului de deducere a TVA, în cuprinsul raportului de inspekție fiscală nefiind prezentate motivele pentru care explicațiile expertului nu sunt luate în considerare și în cazul facturilor pentru care s-a refuzat dreptul de deducere, în condițiile în care toate aceste facturi au avut ca obiect același gen de servicii agricole prestate de către NT SRL în folosul petentei.

În acest sens petenta susține că, în cuprinsul raportului de inspekție fiscală nu s-au oferit lămuriri de ce explicațiile expertului de la obiectivele 2,5 și 6 din raportul de expertiză, explicații care au determinat organele de inspekție fiscală să acorde dreptul de deducere integral pentru facturile , nu subzistă și în cazul facturilor pentru care s-a refuzat dreptul de deducere

În condițiile în care aceste facturi au ca obiect același gen de servicii agricole prestate de către NT Srl în folosul petentei.

Apreciază că explicațiile detaliate oferite de expertul agricol prin răspunsurile la obiectivele 2,5 și 6 ale raportului de expertiză pot fi avute în vedere și în analiza situațiilor care se desprind din facturile pentru care s-a refuzat dreptul la rambursarea TVA.

Astfel, arată că, prin răspunsul de la obiectivul nr.2 al raportului de expertiză se arată că toate consumurile de materiale: motorina, sămânța, erbicide, fungicide și îngrășăminte chimice aferente anilor agricoli 2015-2016 și 2016-2017 se justifică raportat la norma de consum și la parametrii de aplicare pentru suprafețele semănate și lucrările efectuate. Or, susține că, dacă aceste consumuri au fost găsite justificate de expert în cazul lucrărilor la care se referă cele 8 facturi supuse analizei există premisa considerării ca justificate și a celor din facturile noi avute în vedere de către organele de inspecție în condițiile în care tehnologia aplicată de prestator și modul de lucru au fost aceleași.

În ceea ce privește problema tratamentelor fitosanitare, se arată că, aceasta a fost analizată de expert în răspunsul la obiectivul 5 al raportului de expertiză, iar concluzia este că tratamentele fitosanitare aplicate culturilor de grâu și rapiță în anii 2015-2016 și 2016-2017 s-au făcut în mod corect. Astfel, deși, între facturile reținute de organele de inspecție fiscală și pentru care s-a refuzat dreptul de deducere a TVA se regăsesc facturi aferente unor astfel de tratamente fitosanitare, de asemenea petenta susține că nu le-au fost oferite explicații de ce nu au fost acceptate concluziile expertului.

La obiectivul nr.6 al raportului de expertiză se oferă explicații detaliate asupra lucrărilor mecanice care se aplică fiecărei culturi pentru a se lămurii numărul necesar al unor astfel de lucrări, iar concluzia care se deprinde din aceste explicații este că, pe unitatea de suprafață, indiferent de tipul de cultură, se vor efectua atâtea lucrări câte sunt necesare pentru aducerea terenului la condițiile optime pentru înființarea și întreținerea oricărui tip de cultură.

Pornind de la exemplul dat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală care retine că s-au arat 784 ha și s-au semănat doar 462 ha, în opinia petentei, nu poate fi trasă automat concluzia că fizic s-a arat suprafață de 784 ha, suprafața compusă din unități de suprafață(ha) distincte(ca și cum ar fi fost arate 784 ha teren desfășurat) deoarece este posibil ca în realitate suprafața lucrată să fie de 462 ha suprafață pe care condițiile particulare au impus efectuarea mai multor lucrări agricole de același tip, lucrări necesare pentru aducerea solului la parametrii optimi pentru înființarea și ulterior dezvoltarea culturilor, astfel că, în opinia petentei, este greșită abordarea organelor de inspecție fiscală care echivalează invariabil unitatea de suprafață arată/lucrăta cu unitatea de suprafață recoltată. Arată că, expertul agricol a

explicat foarte clar prin răspunsul la obiectivul 6 că pe unitatea de suprafață se pot executa atâtea lucrări câte sunt necesare pentru aducerea solului la parametri optimi, în funcție de tipul de cultură. Or, cantitatea de lucrări mecanice executate (și decontate) nu trebuie să se regăsească în toate situațiile ca raport 1/1 cu suprafață însămânțată.

În concluzie, se arată că, în condițiile în care, refuzul de a recunoaște dreptul de rambursare pentru suma de xxx lei se susține doar prin identificarea unei diferențe între suprafața lucrată și cea semănată care constă în aceea că suprafața semănată este mai mică decât cea efectiv lucrată (în condițiile în care unele lucrări au trebuit să fie executate de mai multe ori), consideră că prin prisma explicațiilor oferite de expert la obiectivele 2,5 și 6 este greșit modul de abordare al organelor de inspecție fiscală.

Pentru toate aceste motive petenta consideră că, organele de inspecție fiscală nu au probat convingător că lucrările efectuate pe suprafețe mai mari decât cele semănate ar reprezenta achiziții care nu ar fi destinate realizării unor operațiuni taxabile, în condițiile în care pentru o unitate de suprafață pot fi achiziționate atâtea lucrări câte sunt necesare pentru ca o anumită cultură să poată fi înființată(semănată) în cele mai bune condiții.

2. În ceea ce privește refuzul de rambursare a sumei de xxxxx lei aferenta facturilor emise de AASRL în executarea Contractului de intermediere nr...../07.09.2015.

Prezintă pe scurt contextul relației contractuale dintre petenta AS A SRL și AA SRL arătând că, în derularea contractului de intermediere nr...../07.09.2015 încheiat între petenta A SRL în calitate de client și societatea AA SRL în calitate de intermediar, reprezentanții intermediarului au luat legătura cu arendatorii și au prezentat oferta de arendare propusă de client, iar în cele din urmă cea mai mare parte a arendatorilor au fost de acord să încheie noi contracte de arendare cu A SRL și să înceteze contractele de arendare aflate în derulare cu AA SRL, iar comisionul de intermediere ce trebuia plătit intermediarului a fost stabilit în funcție de suprafața pentru care fiecare arendator accepta să încheie contracte de arendare noi cu petenta.

Astfel arendatorii aveau posibilitatea să rămână în continuare în relația contractuală stabilită cu AA SRL, așa cum în unele cazuri s-a și întâmplat, să accepte încetarea contractelor de arendare în derulare cu intermediarul și să încheie noi asemenea contracte de arendare cu petenta, cum cei mai mulți au procedat sau să încerce arendarea terenurilor către alți arendași dacă nu mai era posibilă continuarea contractelor de arendare cu AA SRL ca urmare a nerespectării obligațiilor contractuale asumate de această societate, situație care s-a întâmplat în cazul unor asemenea arendatori care nu au acceptat oferta de arendare a contestatarii, preferând să urmărească

încetarea contractelor de arendare cu AA SRL si sa se orienteze spre alte variante.

Raportat la situația prezentată și la prevederile art.2096 Cod civil care definește contractul de intermediere, apreciază ca se află în prezența unui contract de intermediere prin care intermediarul AA SRL s-a obligat fata de clientul A SRL sa ii pună in legătura cu terțe persoane (arendatorii) în vederea încheierii unor contracte de arendare noi.

Astfel că, fata de părțile contractului de intermediere este evident ca arendatorii au calitatea de terți, iar intermediarul AA SRL a fost independent fata de părțile astfel intermediare.

Față de susținerea organelor de inspecție fiscala care au reținut ca raportat la calitatea intermediarului de arendaș in contractele avute in derulare cu arendatorii acesta nu ar fi fost independent in executarea contractului de intermediere, se arata ca, nu s-au adus explicații in ce ar fi constat o presupusa relație de dependenta cu arendatorii. Faptul ca terțele persoane prezentate clientului sunt tocmai arendatorii care aveau contracte de arendare încheiate cu intermediarul nu ii fac pe aceștia din urma dependent de arendatorii săi.

Pe de o parte intermediarul în calitate de arendaș in contractele sale de arenda putea sa decidă liber daca renunța la toate sau numai la o parte din aceste contracte, în relația de intermediere cu clientul nefiind prevăzuta vreo suprafață minima de intermediat, iar pe de alta parte arendatorii erau liberi sa accepte sau nu intrarea in noile contracte de arendare.

Arata ca, nu înțelege care ar fi trebuit sa fie, sub aspect legal, modalitatea prin care societatea AA SRL să-și cedeze contractele de arenda, în condițiile în care în realitate contractul încheiat între AA SRL si A SRL este un veritabil contract de intermediere prin care clientul A SRL a urmărit dobândirea in arenda a unei suprafețe cat mai mari de teren pentru a-și desfășura activitatea economica de baza, iar pe de alta parte intermediarul AA SRL a urmărit obținerea unor sume de bani; nu în ultimul rând un interes economic poate fi identificat si in persoana arendatorilor care in urma încheierii noilor contracte de arendare cu petenta și-au văzut mai bine valorificate drepturile, contractele de arendare inițiale încheiate cu AA SRL întâmpinând probleme în derulare, fiind înregistrate restante la plata.

În ceea ce privește condițiile în care dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise de intermediar si achitate de client trebuia acordat, se susține că acestea au fost respectate.

Invocând prevederile art.299 din Codul fiscal arată că, achiziția serviciului de intermediere de către petentă de la AA SRL s-a făcut in vederea desfășurării ulterioare a unor operațiuni taxabile, aspect care nu a fost pus în discuție de către organele de inspecție fiscala. Totodată, pentru

Întreaga suma în discuție s-au prezentat facturile aferente, iar organele de inspecție nu au avut obiecțiuni cu privire la corecta lor întocmire.

În opinia petentei abordarea organelor de inspecție fiscală este evident greșită acestea trebuind să se limiteze a analiza dacă sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea dreptului de deducere și nu să analizeze operațiunea din punct de vedere juridic, astfel, atâta timp cât achiziția respectivului serviciu de intermediere s-a făcut în vederea desfășurării ulterior a unor operațiuni taxabile și pentru respectivele achiziții sau prezentat facturi corect întocmite, dreptul de deducere trebuia acordat.

Invocă prevederile art.297 alin.8 Cod fiscal conform cărora organele fiscale competente au dreptul de a refuza deducerea TVA dacă, după administrarea mijloacelor de probă prevăzute de lege pot demonstra dincolo de orice îndoială că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări/prestări. Raportat la acest text legal, arată că organele de inspecție nu au invocat o posibilă fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care dacă ar fi fost aprobată dincolo de orice îndoială ar fi putut duce la refuzul dreptului de deducere.

Pentru toate aceste motive solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

În contestația formulată petenta solicită susținerea orală a contestației fiscale; Minuta ședinței privind susținerea orală a contestației din 05.03.2019, aflându-se în original la dosarul cauzei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. F-AR .../14.11.2018 încheiată la A SRL, organele de inspecție fiscală au constatat deficiente care au condus la modificarea bazei de impunere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Prin decontul privind TVA pentru luna septembrie 2017 depus și înregistrat la AJFP Arad sub nr. INTERNT – 1.... – 2017 petenta a solicitat rambursarea soldului sumei negative de TVA în quantum de xxxxxx lei aferent perioadei 20.10.2015 – 30.09.2017.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. În perioada verificată petenta a cultivat terenuri agricole prin achiziționarea de prestări servicii agricole de la NT SRL(in cea mai mare parte), și prin mijloace proprii, iar achiziția de materii prime a provenit preponderent din achiziții directe de la furnizori efectuate de către ASRL, dar au fost situații în care s-au achiziționat materii prime de la NT SRL.

Conform evidenței contabile prezentate, în perioada supusa inspecției fiscale, respectiv perioada 20.10.2015-30.09.2017, NT SRL a emis către petentă un număr de 18 facturi pentru serviciile agricole prestate, prezentate în Anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală.

Din verificarea efectuată s-a constatat că, pe baza situațiilor de lucrări atașate facturilor emise de NT SRL, în cazul anumitor culturi agricole, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă unor achiziții de bunuri și servicii agricole care au fost alocate pentru cultivarea unor suprafețe mai mari decât pe cele pe care s-a semănat, atât în anul agricol 2015-2016, cât și în anul agricol 2016-2017. Spre exemplificare, conform facturii nr./31.01.2016 s-au facturat de către NT SRL servicii agricole constând în arat pe o suprafață de 784 ha. Cu toate acestea, ulterior lunii ianuarie organele de inspecție fiscală au constatat că din suprafața arată în luna ianuarie 2016, au fost semănat doar 462 ha, din care 84 de ha au fost semănat cu porumb și 378 ha cu floarea soarelui, astfel încât a rămas o suprafață de 322 ha care a fost arată, dar care nu a mai fost semănată cu nicio cultură.

Situația privind TVA aferentă materiilor prime și lucrărilor executate pe suprafețe mai mari decât cele pe care s-a semănat, cu explicațiile aferente este redată în anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală. Aceste date au fost extrase din situațiile atașate de NT SRL, la facturile emise. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA fără drept de deducere în suma totală de xxxxx lei, din care:

- xxxx lei TVA aferentă valorii serviciilor agricole achiziționate de la Nasta Trans SRL;
- xxxxx lei TVA aferentă materiilor prime consumate pentru lucrări agricole executate pe suprafețe mai mari decât cele semănat.

S-a considerat că, prin deducerea TVA în suma de xxxxx lei, petenta a încălcat prevederile art. 297, alin. 4, lit. a din Legea nr.227/2015, întrucât petenta a semănat pe suprafețe mai mici decât a efectuat inițial lucrări agricole, astfel că, TVA dedusă de petentă aferentă unor bunuri și lucrări agricole utilizate pentru cultivarea unor suprafețe mai mari decât s-a semănat nu a condus la realizarea de operațiuni taxabile.

2. Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere în suma de xxxx lei aferentă facturilor emise de AAea SRL, care a procedat la facturarea unui comision de intermediere, susținând că a intermediat prezentarea către arendatorii care au avut contracte de arendare încheiate cu AA SRL a ofertei de arendare din partea A

Analizând documentele prezentate organele de inspecție fiscală au constatat, având în vedere prevederile art. 2.096 din Codului de procedura civilă aprobat prin Legea nr. 287/2009 care prevede că intermediarul trebuie să fie independent de părțile intermediare, în cazul de față, AA SRL, în

calitate de intermediar, ar fi trebuit sa fie independent fata de potențialii arendatori cărora le-ar fi prezentat oferta A SRL. Însă, din documentele prezentate, rezulta ca A SRL a încheiat contracte de arenda tocmai cu arendatorii cu care AA avea încheiate contracte de arenda și prin urmare s-a concluzionat că AA SRL a perceput comision pentru „găsirea” de arendatori, care erau însăși arendatorii săi, în această situație nefiind vorba de o intermediere.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit, în temeiul prevederilor [art.11](#), alin.(1) din legea nr.571/2003 ca operațiunea de intermediere încheiată între AA și petenta ASRL nu are obiect, și în aceste condiții, prin deducerea TVA în suma de xxxxx lei petenta a încălcat prevederile art. 145, alin.(2), lit. a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, și ale art. 297, alin. 4, lit.a din Legea nr.227/2015, precum și ale art.2096, alin.(1) și (2) din Codul civil aprobat prin Legea nr.287/2009.

III. A SRL cu sediul în Arad este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Arad sub nr....., are cod unic de înregistrare și are ca obiect principal de activitate „ Cultivarea cerealelor (exclusiv orez) plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase ” – cod CAEN 111

1. Referitor la TVA în sumă de xxx lei aferentă facturilor emise de NT SRL pentru lucrări agricole executate pe suprafețe mai mari decât cele pe care s-a semănat, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA aferentă unor lucrări agricole, în condițiile în care documentele și argumentele prezentate în susținerea cauzei nu sunt de natura să infirme constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-AR/14.11.2018.

În fapt, în perioada verificată petenta a cultivat terenuri agricole prin achiziționarea de prestări servicii agricole de la N SRL(în cea mai mare parte), și prin mijloace proprii, iar achiziția de materii prime a provenit preponderent din achiziții directe de la furnizori, dar au fost situații în care s-au achiziționat materii prime de la N SRL.

Conform evidenței contabile prezentate, în perioada 20.10.2015 - 30.09.2017, N SRL a emis către petentă un număr de 18 facturi pentru serviciile agricole prestate, prezentate în Anexa nr. 5 la Raportul de inspecție fiscală.

Din verificarea efectuată s-a constatat că, pe baza situațiilor de lucrări atașate facturilor emise de N SRL, în cazul anumitor culturi agricole, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă unor achiziții de bunuri și servicii agricole care au fost alocate pentru cultivarea unor suprafețe mai mari decât pe cele pe care s-a semănat, atât în anul agricol 2015 - 2016, cât și în anul agricol 2016-2017.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că, deoarece petenta a semănat pe suprafețe mai mici decât a efectuat inițial lucrări agricole, TVA aferentă bunurilor și lucrărilor agricole utilizate pentru cultivarea diferențelor de suprafețe mai mari decât cele semănată nu au concurat la realizarea de operațiuni taxabile fiind încălcate prevederile art. 297, alin. 4, lit.a din Legea nr.227/2015.

Situația privind TVA aferentă materiilor prime și lucrărilor executate pe suprafețe mai mari decât cele pe care s-a semănat, cu explicațiile aferente este redată în anexa nr.11 la Raportul de inspecție fiscală, aceste date fiind extrase din situațiile atașate de N SRL, la facturile emise. Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA fără drept de deducere în suma totală de xxxxx lei, din care:

- xxxxx lei TVA aferentă valorii serviciilor agricole achiziționate de la Nasta Trans SRL;
- xxxxx lei TVA aferentă materiilor prime consumate pentru lucrări agricole executate pe suprafețe mai mari decât cele semănată.

În drept, în materia TVA sunt aplicabile cauzei prevederile art.297 alin 4 și art. 299 alin.1 lit. a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și a Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr.1/2016, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor:

*„ ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere
(...)*

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

a) operațiuni taxabile;”

Normele metodologice

“ 67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum

rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.”

coroborat cu prevederile art. 299, alin.1, lit. a în care se precizează

“ ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Normele metodologie

“ 69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.”, fiind relevantă în cauză ca izvor interpretativ de drept Decizia nr.1420 din 27.03.2015 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție. ”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se retine că orice persoană impozabilă 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.

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se retine că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată 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.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că orice persoană

impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea bunurilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile respective.

Având în vedere că începând cu data aderării României la Uniunea Europeană, sunt luate în considerare și deciziile Curții Europene de Justiție, în scopul aplicării uniforme și respectării aquis-ului comunitar în domeniul TVA, se reține ca jurisprudența comunitară recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

În acest sens, legislația comunitară **da 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.

Prin urmare, persoanele impozabile **au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată** aferentă achizițiilor de bunuri **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.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile 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 bunurile și serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective și au fost necesare.**

Totodată, din jurisprudența comunitară în materie reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, **simpliciter prezentarea a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

Totodată, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Se reține, de asemenea, că justificarea achizițiilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere

al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile și/sau serviciile respective.

În concluzie, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, petenta trebuie să facă dovada calității de documente justificative a documentelor înregistrate, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și normelor legale invocate mai sus, întrucât persoanele impozabile au obligația evidențierii corecte și complete a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice și a consemnării tuturor documentelor care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, conform art.156 din Codul fiscal. Totodată, se reține că de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții de Justiție C- 110/94(INZO), paragrafului 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul 166/224 ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt *îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii*.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, în perioada 20.10.2015 – 30.09.2017, petenta a achiziționat materii prime (sămânța, combustibil, erbicide, pesticide, îngrășăminte) și servicii agricole (arat, erbicidat, tratament fitosanitar) de la Nasta Trans SRL alocate pentru cultivarea unor terenuri agricole aflate în proprietate, arendă, dar și a unor terenuri agricole pentru care petenta nu deține acte de folosință/sau și proprietate.

În baza facturilor întocmite de N SRL (prezentate în Anexa nr.5 la RIF) în baza contractului de prestări servicii nr.01/06.10.2015 la care au fost atașate situații de lucrări, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de 330.654 lei.

Urmare analizării suprafețelor reflectate în evidenta contabilă a petentei, cele declarate la APIA și cele consemnate în situațiile de lucrări atașate facturilor emise de prestatorul de servicii agricole N SRL ca fiind semămate se constată neconcordanțe în ceea ce privește suprafețele lucrate și cele semămate, conform Anexei nr.11 la RIF, la următoarele culturi:

- pentru anul agricol 2015-2016: la cultura de porumb și floarea soarelui.

- pentru anul agricol 2016-2017: la cultura de rapita, soia, floarea soarelui, porumb

În vederea determinării stării de fapt fiscale reale, organele de control au analizat situațiile de lucrări atașate facturilor emise de N SRL constatând că în cazul anumitor culturi, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferent unor achiziții de bunuri și servicii agricole constând în lucrări

executate pe suprafețe mai mari decât cele pe care s-a semănat, atât în anul agricol 2015-2016, cât și în anul agricol 2016 – 2017, ceea ce a determinat organele de control ca, pentru diferențele de suprafață, în funcție de consumul de materii prime indicate pe fiecare lucrare, conform situațiilor de lucrări atașate la facturi, să respingă dreptul de deducere a TVA, proporțional cu diferența de suprafață, atât pentru achizițiile de servicii agricole (pregătit teren cu combinatorul, tratament fitosanitar, erbicidat postemergent, etc.), cât și pentru achizițiile de materii prime (pesticide, îngrășăminte, insecticide, combustibil, etc) deoarece, în fapt s-a constatat faptul că petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă achiziționării unor materii prime și servicii agricole care nu au fost destinate realizării unor operațiuni taxabile.

Petenta contestă măsura respingerii dreptului de deducere a TVA în sumă de 54.935 lei aferentă facturilor emise de N SRL pentru materiile prime și lucrările agricole executate pe suprafețe mai mari decât cele pe care s-a semănat, în motivarea susținerii sale din contestația formulată reprezentanții legali ai acesteia prevalându-se de explicațiile oferite de expertul agricol prin răspunsurile la obiectivele 2,5 și 6 din expertiza agricolă efectuată pe parcursul inspecției fiscale, susținând în esență că suprafața semănată a fost mai mică decât cea efectiv lucrată deoarece au fost efectuate mai multe lucrări agricole de același tip, lucrări necesare pentru aducerea solului la parametri optimi pentru înființarea și ulterior dezvoltarea culturilor, astfel că, este greșită abordarea organelor de inspecție fiscală care echivalează invariabil unitatea de suprafață arată/lucrată cu unitatea de suprafață recoltată. De asemenea, se susține că, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu s-au oferit lămuriri de ce explicațiile expertului de la obiectivele 2,5 și 6 din raportul de expertiză, explicații care au determinat organele de inspecție fiscală să acorde dreptul de deducere integral pentru facturile/31.08.2016, .../30.11.2016,..../30.11.2016,/30.12.2016 și/30.12.2016 , nu subsistă și în cazul facturilor pentru care s-a refuzat dreptul de deducere în condițiile în care aceste facturi au ca obiect același gen de servicii agricole prestate de către N Srl în folosul petentei.

Față de susținerile reprezentanților legali ai petentei din contestația formulată, reluate și în cadrul susținerii orale a contestației, coroborat cu documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației în scopul soluționării acesteia conform art. 276 alin.1 din Codul de procedura fiscală, ulterior susținerii orale, a solicitat Inspecției fiscale clarificarea stării de fapt fiscale, cu adresa nr...../29.03.2019, termenul de soluționare fiind astfel întrerupt, cu consecința prelungirii sale. Cu adresa nr. ARG-AIF/ad/22.04.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR nr...../10.05.2019 Inspecția fiscală a formulat răspunsul său.

Urmare divergentelor de opinii între organele de inspecție fiscală și petentă în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de materii prime și servicii agricole pentru cultivarea unor terenuri agricole pentru care nu a deținut contracte de arenda sau titluri de proprietate, petenta a solicitat suspendarea inspecției fiscale în vederea efectuării unei expertize agricole pentru a-și susține punctul de vedere cu privire la faptul ca, chiar și în condițiile în care nu deține cu forme legale toate terenurile cultivate, toate materiile prime și serviciile agricole achiziționate de societate se justifică.

Cu ocazia expertizei s-au stabilit obiective expertului, atât de către organele de inspecție fiscală, cât și de către petentă, organele de inspecție fiscală stabilind prin adresa nr. ARG-AIF din data de 12.06.2018, transmisă expertului existentă în fotocopie la dosarul cauzei (anexa nr. 10 din raportul de expertiză agricolă) un obiectiv principal în care s-a solicitat acestuia să stabilească „ *daca se justifica cantitatea materiilor prime (motorina, sămânța, ierbicide, fungicide, pesticide, etc.) natura și volumul serviciilor agricole achiziționate de la prestatorul Nasta Trans SRL raportat la suprafața semănată, suprafața recoltată și producția obținută, având în vedere faptul ca atât în anul agricol 2015-2016 cât și în anul agricol 2016-2017 societatea susține ca lucrează suprafețe de teren mai mari decât cele declarate la A.P.I.A prin cererea unică de plata depusă în vederea obținerii subvențiilor de suprafață*” precum și alte 14 obiective pentru care în justificarea stării de fapt constatate, organele de inspecție fiscală au indicat cu titlu exemplificativ în cadrul obiectivelor 5 și 6 câteva din devizele aferente unor facturi întocmite de N SRL.

Astfel, afirmațiile petentei potrivit căroră „*organele de inspecție fiscală au respins TVA aferentă unor achiziții de bunuri și servicii agricole înscrise în 8 facturi emise de N SRL, dintre care doar 3 facturi au făcut obiectul analizei în cadrul expertizei*” și că „*din cele 8 facturi supuse atenției expertului organele de inspecție fiscală au menținut soluția de respingere la rambursare TVA doar pentru 3 dintre acestea, împrejurare care ne îndreptățește să considerăm ca în cazul celorlalte 5 facturi explicațiile expertului au fost lămuritoare în sensul realității și oportunității lucrurilor la care se referă*” sunt infirmate de documentele existente la dosarul cauzei din care reies următoarele aspecte:

- în adresa nr. ARG_AIF din 12.06.2018, existentă în fotocopie la dosarul cauzei, prin care au fost dispuse de către organele de inspecție fiscală obiective expertului nu s-au indicat nicidecum doar un număr de 8 facturi, facturile indicate de petentă în cuprinsul contestației ca fiind supuse analizei expertului sunt cele pe care organele de inspecție fiscală le-au indicat cu titlu exemplificativ în cadrul obiectivului nr. 5 și 6, astfel că nu se

poate interpreta ca doar acestea au fost dispuse sa fie analizate de către expert.

- la obiectivul nr. 2 organele de inspecție fiscală au solicitat expertului agricol să se pronunțe asupra justificării cantitativă a consumurilor de motorină și a tuturor materiilor prime (îngrășăminte, erbicide, fungicide, pesticide, etc) în raport cu suprafețele semănate, cu lucrările efectuate și cu producția obținută, solicitându-i-se expertului o analiză pe fiecare deviz în parte.

- analizând raportul de expertiză agricolă extrajudiciară, precum și completările la raportul de expertiză (anexa nr. 10 la RIF), pentru a răspunde obiectivului nr. 2 dispus de organele de inspecție fiscală, expertul a efectuat pe fiecare an agricol (respectiv 2015 - 2016 și 2016 - 2017), o centralizare a datelor înscrise în situațiile de lucrări atașate tuturor facturilor emise de N SRL (tabelele nr. 3, 4, 5, 6, - pentru anul agricol 2015-2016 și tabelele nr. 7,8,9,10,11 pentru anul agricol 2016-2017.), tabele care, conțin datele înscrise în situațiile de lucrări atașate tuturor facturilor emise de N SRL, nu numai aferente celor 8 facturi indicate de petenta în cuprinsul contestației formulate. În aceste tabele, pe fiecare an agricol, expertul a indicat pe fiecare cultură, tipurile de lucrări executate, suprafețele pe care s-au executat lucrările, aceste date fiind extrase strict din situațiile de lucrări întocmite de N SRL, neavând la bază vreo cercetare proprie a expertului, pe baza altor documente. În urma centralizării acestor date, expertul, a concluzionat ca "*motorina precum și toate inputurile folosite (sămânța, îngrășăminte chimice, erbicide, insecticide , fungicide) au fost corect administrate și se înscriu în parametrii acceptabili de aplicare corelați cu suprafețele semănate și lucrările efectuate.*"

Cu toate acestea, analizând concluzia la obiectivul nr. 2 dispus de organele de inspecție fiscală, se constată că expertul agricol nu a indicat niciunde, nici la acest obiectiv și nici în tot cuprinsul raportului de expertiză (inclusiv completările la acesta) de câte ori s-a arat suprafața destinată unei culturi. Astfel, expertul, de exemplu în cazul culturii de floarea soarelui, din anul agricol 2015 - 2016 (tabel nr. 5 pag. 20 din expertiză) indica în tabel ca s-a arat suprafața de 700 ha pentru floarea soarelui, dar nu specifică dacă suprafața de 700 ha este arată o singură dată sau s-a arat de mai multe ori o suprafața mai mică și prin însumarea lor s-a obținut suprafața de 700 de ha arată. În cazul niciunei culturi, expertul agricol nu a specificat de câte ori s-a arat, fertilizat, etc. o parcelă, dacă s-a arat parcela din blocul fizic " X" o singură dată sau de mai multe ori.

Pe cale de consecință, se constată că expertul agricol a emis considerații cu caracter general, respectiv "*pe unitatea de suprafață se vor aplica atâtea lucrări mecanice câte sunt necesare pentru obținerea condițiilor enumerate.*", consemnând strict ce era înscris în situațiile de

lucrări, respectiv, de exemplu ca, la cultura de floarea soarelui, s-a arat 700 ha. În aceste condiții, afirmația petentei ca expertul a consemnat ca se justifica materiile prime consumate, se interpretează în sensul ca la suprafața lucrata, consumurile se justifica, respectiv, dacă ne rezumam la cultura de floarea soarelui, ca pentru arătura executata pe suprafața de 700 ha, consumurile se justifica, dar aceasta concluzie a expertului nu demonstrează susținerea petentei că pe o suprafața s-au executat mai multe lucrări de aceeași natura.

Având în vedere acest aspect, reiese în speță ca nu se pune problema ca organele de inspecție fiscală și-au însușit pentru anumite facturi concluziile expertului, iar pentru celelalte nu, întrucât sub acest aspect, respectiv de câte ori a fost efectuat același tip de lucrare pe o parcelă nu s-a exprimat expertul.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, în vederea determinării situației de fapt constatată, organele de inspecție fiscală au pornit de la analiza modului de întocmire a situațiilor de lucrări de către Nasta Trans SRL, constatând ca atunci când au fost executate lucrări de aceeași natura de mai multe ori pe aceeași suprafață, prestatorul de servicii a evidențiat acest lucru în situațiile de lucrări întocmite.

Astfel, pentru exemplificare, în situația de lucrări atașată facturii nr. 1516/31.05.2016 din anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală se observa, de exemplu la cultura de grâu, care a fost înființată în anul agricol 2015-2016 pe o suprafața de 125 ha, ca prestatorul a evidențiat ca a aplicat tratamente fitosanitare de 4 ori, pe aceeași suprafața de 125 ha, și a evidențiat în situația de lucrări, pe rânduri separate acest lucru, rezultând în mod clar ca aceeași suprafața de 125 ha a fost fertilizată de 4 ori; ori, pornind chiar de la modul de întocmire al situațiilor de lucrări, rezulta ca atâta timp cât același prestator a înscris în situația atașată facturii nr./31.01.2016 pe un singur rând, efectuarea unei lucrări de arat pe o suprafața de 784 ha, nu se poate interpreta în alt fel modul de întocmire a situațiilor de lucrări, astfel încât, nu se poate concluziona, în lipsa documentelor justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscală că s-a arat de mai multe ori o suprafața mai mică. De altfel, faptul ca a fost arată o singura dată suprafața de 784 ha, și nu de mai multe ori o suprafață mai mică, este demonstrat și de faptul că în situațiile de calcul producție neterminată întocmite pentru luna decembrie 2015 (anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală) este evidențiată pentru cultura de floarea soarelui suprafața de 700 ha.

În fapt, din cuprinsul aspectelor consemnate cu ocazia inspecției fiscale, reiese faptul ca au existat neconcordanțe între suprafețele semănate, cele declarate la APIA prin cererea de subvenții și cele recoltate pe care petenta nu le-a justificat nici cu ocazia efectuării inspecției fiscale și

nici cu ocazia formulării contestației. În aceste condiții, concluzia organelor de inspecție fiscală că s-au executat lucrări pe suprafețe mai mari decât cele pe care s-a semănat este justificată. Mai mult, s-a constatat și că datorită faptului că petenta nu avea forme legale de deținere a tuturor terenurilor cultivate, s-au declanșat în instanța litigii cu diverse persoane juridice și fizice, așa cum rezulta și din nota explicativă dată de administratorul societății (anexa nr. 9 la RIF), ceea ce a determinat ca societatea petenta să nu mai semene pe suprafața pe care inițial a arat.

Sușinerile reprezentanților legali ai petentei în legătură cu faptul că inspecția fiscală nu a motivat sub aspect factual și legal neacordarea dreptului de deducere a TVA aferent ultimelor 5 facturi cuprinse în anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, în condițiile în care acestea conțin operațiuni similare celor analizate de expert și în legătura cu care s-a acordat dreptul de deducere a TVA, nu subsistă și nu pot fi luate în considerare în soluționarea cauzei având în vedere că:

În Anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală sunt prezentate mai mult de cinci facturi și sunt strict facturile aferente cărora, parțial, din fiecare, s-a respins dreptul de deducere a TVA, iar acestea sunt:

- Factura nr. /31.01.2016;
- Factura nr. /31.05.2016;
- Factura nr. /30.06.2016;
- Factura nr. /30.09.2016;
- Factura nr. /30.11.2016;
- Factura nr. /31.03.2017;
- Factura nr. /30.04.2017;
- Factura nr. /31.05.2017;
- Factura nr. /30.06.2017;

În cadrul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au motivat atât sub aspect factual, cât și sub aspect legal refuzul la rambursare a sumei de xxxxxx lei.

Referitor la motivarea factuală a refuzului de rambursare a sumei de xxxxxx lei în anexa [nr.11](#) la raportul de inspecție fiscală (conținând 5 pagini) este prezentată detaliat situația TVA fără drept de deducere pentru:

- achizițiile de materii prime consumate pentru terenurile arabile având o suprafață mai mare decât cele pe care în final s-a semănat și recoltat, situația fiind prezentată atât pentru anul agricol 2015-2016 cât și pentru anul agricol 2016-2017, din care reiese că pentru anul agricol 2015-2016 s-a stabilit TVA fără drept de deducere în suma de xxxxx lei, iar pentru anul agricol 2016-2017 TVA în suma de xxxxxx lei.

- achizițiile de servicii agricole executate pe terenurile arabile având o suprafață mai mare decât cele pe care s-a semănat, situația fiind prezentată atât pentru anul agricol 2015-2016 cât și pentru anul agricol 2016-2017, din

care reiese ca pentru anul agricol 2016-2017 s-a stabilit TVA fara drept de deducere in suma de xxx lei, iar pentru anul agricol 2016-2017 TVA in suma de xxxx lei.

Datele cuprinse in anexa [nr.11](#) au fost extrase din situațiile de lucrări atașate facturilor, iar situațiile de lucrări împreuna cu facturile sunt cuprinse in anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscala, analiza dreptului de deducere a TVA efectuandu-se strict pe baza situațiilor de lucrări întocmite și prezentate de către petentă. Aceste situații de lucrări întocmite de societatea prestatoare, sunt schematice, fiind întocmite, cel mult o data in fiecare luna, cuprinzând in fapt o centralizare a mai multor lucrări agricole întocmite intr-o anumita perioada de timp, societatea neprezentand alte situații de lucrări, asa cum rezulta si din nota explicativa data de administratorul petentei. Având in vedere faptul ca prevederile legale nu impun un document comun pe economie pentru justificarea serviciilor executate in domeniul agriculturii, lasand la latitudinea contribuabilului modul de întocmire al acestora, organele de inspecție fiscala au efectuat analiza pe baza situațiilor de lucrări prezentate de petentă.

Din aceste motive, starea de fapt care a condus la stabilirea de TVA suplimentara, respectiv faptul ca pentru anumite culturi s-au executat lucrări pe suprafețe mai mari decât s-a semănat si in consecința s-a recoltat de pe suprafețe mai mici decât s-au executat anumite lucrări agricole de pregătire a terenului, rezulta chiar din situațiile de lucrări întocmite de prestatorul serviciilor agricole. Astfel, s-a constatat ca atunci când au fost executate lucrări de aceeași natura în mod repetat pe aceeași suprafața, prestatorul de servicii a evidențiat acest lucru in situațiile de lucrări întocmite, fiind prezentată în curpinsul prezentei decizii pentru exemplificare, situația de lucrări atașată facturii nr./31.05.2016 din anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscala.

În tabelul nr. 1, pag.13 din expertiza agricola (anexa nr.10 la Raportul de inspecție fiscala) este prezentata situația suprafețelor semănate pe fiecare an agricol, pe fiecare cultura, aceste suprafețe fiind consemnate si către organele de inspecție fiscala in anexa [nr.11](#). Totodată, in tabelul nr.1 din expertiza agricola este prezentata si situația suprafețelor recoltate cat si a suprafețelor declarate la Agenția de Plați si Intervenții pentru Agricultura, pe fiecare an agricol si pe fiecare cultura.

Din aceste tabel reies anumite neconcordanțe, cum sunt in cazul următoarelor culturi:

Pentru anul agricol 2015-2016:

- floarea soarelui: s-a semănat pe 378 ha si s-a recoltat de pe o suprafața de 442 ha, in timp ce suprafața declarata la APIA ca fiind lucrata a fost de 383,96 ha.;

-porumb: : s-a semănat pe 85 ha si s-a recoltat de pe o suprafața de 115 ha, in timp ce suprafața declarata la APIA ca fiind lucrata a fost de 95,22 ha.;

-grâu: s-a semănat pe 125 ha, s-a recoltat de pe o suprafața de 151,30 ha, in timp ce suprafața declarata la APIA ca fiind lucrata a fost de 95,22 ha;

Deși, conform tabelului rezulta ca petenta recoltează suprafețe mai mari decât a semănat, atâta timp cat realizează venituri si in consecința TVA dedusa este aferenta operațiunilor taxabile, in fapt, este vorba despre recoltarea de către petenta a unor suprafețe de teren, deținute cu forme legale de alte persoane.(a se vedea răspunsul la întrebarea nr. 11 din Nota explicativa din data de 23.04.2018, de unde rezulta, de ex. in cazul culturii de grâu aferent anului agricol 2015-2016 ca petenta a recoltat o suprafața de grâu de 25 ha, suprafața pe care petenta o deținea cu forme legale **doar la momentul recoltării**, respectiv la data de 01.07.2016, dar nu si la momentul înființării culturii si efectuării tuturor lucrărilor agricole aferente culturii, care s-au derulat in intervalul toamna 2015- primăvara 2016 .) Astfel, exact pentru diferența in plus de suprafața recoltata de 25 ha, petenta a fost obligata, prin instanța, in calitate de parata sa acorde reclamantei Fantanele A daune, în explicațiile oferite organelor de inspecție fiscală, petenta nominalizand trei situații in care are deschise litigii in calitate de parata.

Având in vedere aceste considerente, rezulta in fapt ca petenta nu a realizat venituri din recoltarea unei suprafețe mai mari decât a semănat, atâta timp cat a fost obligata sa acorde daune persoanelor fizice si/sau juridice cu care s-a aflat in litigii.

Față de cele mai sus prezentate, în condițiile existenței unor neconcordante intre suprafețele reflectate in contabilitate ca semănate, cele declarate la APIA ca semănate, cele consemnate in situațiile de lucrări ca semănate, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au luat in considerare ca suprafețe semănate au fost cele reflectate in situațiile de lucrări si in funcție de aceste suprafețe au comparat daca terenurile pe care s-a semănat corespund ca suprafața cu terenurile pe care, prin situațiile de lucrări, s-a consemnat ca s-au executat si celelalte lucrări agricole.

Atâta timp cat suprafața semănata a fost mai mica decât cea pe care s-au executat initial lucrări, rezultă că si suprafața recoltata fost mai mica, neputand fi mai mare decât suprafața semănata, astfel incat achizițiile de bunuri si servicii alocate initial unor suprafețe mai mari lucrate nu s-au putut regăsi in recolte de produse agricole, deci in venituri realizate, respectiv operațiuni taxabile.

Din analiza situațiilor de lucrări, se constată diferente de suprafața (asa cum rezulta si din anexa nr.11 la RIF) la următoarele culturi:

-pentru anul agricol 2015-2016:la cultura de porumb si floarea soarelui.

-pentru anul agricol 2016-2017: la cultura de rapita, soia, floarea soarelui, porumb

Astfel, pentru anul agricol 2015-2016:

- **la cultura de porumb:** suprafața semănată este de 85 ha (conform situației de lucrări atașată la factura nr./31.05.2016), dar aferent acestei culturi, s-au executat lucrări agricole astfel:

- pregătit teren cu cultivatorul: 123 ha (situație lucrări atașată facturii nr./31.05.2016); rezulta diferența de suprafață 38 ha (123 ha-85 ha);

- **la cultura de floarea soarelui:** suprafața semănată este de **378** ha (conform situației de lucrări atașată la factura nr./31.05.2016), dar aferent acestei culturi s-au executat lucrări agricole pe următoarele suprafețe:

- arat: 700 ha (situație lucrări atașată facturii nr.31.01.2016); rezulta diferența de suprafață 332 ha (700 ha -378 ha);

- pregătit teren cu cultivatorul: 495 ha (situație lucrări atașată facturii nr./31.05.2016); rezulta diferența de suprafață 117 ha (495 ha-117 ha);

- tratament fitosanitar: 419 ha (situație lucrări atașată facturii nr./30.06.2016); rezulta diferența de suprafață 41 ha (419 ha-378 ha).

Astfel, pentru anul agricol 2016-2017:

- **la cultura de rapita:** suprafața semănată este de **135** ha (conform situației de lucrări atașată la factura nr./30.09.2016), dar aferent acestei culturi, s-au executat lucrări agricole astfel:

- pregătit teren cu combinatorul: 170 ha (situație lucrări atașată facturii nr./30.09.2016); rezulta diferența de suprafață 35 ha (170 ha-135 ha);

- **la cultura de soia:** suprafața semănată este de **139** ha (conform situației de lucrări atașată la factura nr./30.04.2017), dar aferent acestei culturi s-au executat lucrări agricole pe următoarele suprafețe:

- administrat îngrășăminte nitrocalcar: 278 ha (situație lucrări atașată facturii nr./31.03.2017); rezulta diferența de suprafață 139 ha (278 ha -139 ha);

- erbicidat postemergent: 206 ha (situație lucrări atașată facturii nr./31.05.2017); rezulta diferența de suprafață 67 ha (206 ha-139 ha);

- administrat îngrășăminte foliar: 142 ha (situație lucrări atașată facturii nr./30.06.2017); rezulta diferența de suprafață 3ha (142 ha -139 ha);

-**la cultura de floarea soarelui:** suprafața semănată este de 74 ha, (conform situației de lucrări atașată la factura nr./31.03.2017), dar aferent acestei culturi s-au executat lucrări agricole pe următoarele suprafețe:

- pregătit teren cu teradiscul: 94 ha (situație lucrări atașată facturii nr./31.03.2017); rezulta diferența de suprafață 20 ha (94 ha-74 ha);

- pregătit teren cu combinatorul: 20 ha (situație lucrări atașată facturii nr./31.05.2017); rezulta diferența de suprafață 20 ha (20 ha-0 ha- nu se

poate pregăti teren cu combinatorul după ce a fost semănată deja suprafața);

- pregătit teren cu combinatorul: 20 ha (situație lucrări atașată facturii nr. /31.05.2017); rezulta diferența de suprafața 20 ha (20 ha-O ha- nu se poate pregăti teren cu combinatorul după ce a fost semănată deja suprafața);

- semănat: 5 ha (situație lucrări atașată facturii nr. /31.05.2017); rezulta diferența de suprafața 5ha (5 ha-O ha);

- tratament fitosanitar: 106 ha (situație lucrări atașată facturii nr. ... /30.06.2017); rezulta diferența de suprafața 32 ha (106 ha-74ha);

Pentru aceste diferențe de suprafața, în funcție de consumul de materii prime indicate pe fiecare lucrare, conform situațiilor de lucrări atașate la facturi, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal au respins dreptul de deducere a TVA, proporțional cu diferența de suprafața, atât pentru achizițiile de servicii agricole, cât și pentru achizițiile de materii prime (pesticide, îngrășăminte, insecticide, combustibil, etc).

În concluzie, deoarece din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei a rezultat că, petenta a executat anumite lucrări agricole, în special de pregătire a terenului pe suprafețe mai mari decât a semănat și deci implicit și suprafețele recoltate au fost mai mici decât cele pe care s-au executat lucrări agricole, astfel ca, achizițiile de bunuri și servicii alocate inițial unor suprafețe mai mari lucrute nu s-au concretizat în recolte de produse agricole recoltate, deci în venituri realizate, respectiv operațiuni taxabile, rezultă că în speță, petenta nu a putut demonstra condiția de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv ca, bunurile și serviciile pentru care aceasta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA să fie utilizate în aval de aceasta în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal.

Față de susținerile din contestația formulată că, au fost efectuate mai multe lucrări agricole de același tip, lucrări necesare pentru aducerea solului la parametri optimi pentru înființarea și ulterior dezvoltarea culturilor, petenta nu a prezentat în motivarea contestației documente justificative suplimentare de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală din care să reiasă alte aspecte care să modifice starea de fapt fiscală constatată de organele de inspecție fiscală în legătură cu neconcordanțele constatate între suprafețele reflectate în contabilitate ca semănat, cele declarate la APIA ca semănat, cele consemnate în situațiile de lucrări ca semănat, în afara situațiilor de lucrări care au fost analizate de organele de inspecție fiscală și din care a rezultat ca atunci când au fost executate lucrări de aceeași natură de mai multe ori pe aceeași suprafață, prestatorul de servicii a evidențiat acest lucru în situațiile de lucrări întocmite, și a raportului

de expertiză agricolă extrajudiciară în cuprinsul căreia, așa cum s-a arătat în cele ce preced, expertul agricol a emis considerații cu caracter general arătând că " *pe unitatea de suprafața se vor aplica atâtea lucrări mecanice cate sunt necesare pentru obținerea condițiilor enumerate*" și consemnând strict ce era înscris în situațiile de lucrări, fără a indica în cazul niciunei culturi de cate ori s-a arat, fertilizat etc. suprafața destinata unei culturi.

Sunt incidente speței și prevederile art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„Art. 276

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. 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.”

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 prevederile 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, cu modificările și completările ulterioare:

„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 contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedură 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 aceluia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, precum și faptul că petenta nu a prezentat argumente noi sau acte doveditoare care să conducă la modificarea celor constatate, propriile afirmații nefiind de natura să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, ținând seama de art. 276 din Codul de procedură fiscală „ (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. 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.” se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei obligația fiscală suplimentară de natura taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de xxxxxx lei aferentă achizițiilor de servicii agricole (pregătit teren cu combinatorul, tratament fitosanitar, erbicidat postemergent, etc.), cât și pentru achizițiile de materii prime (pesticide, îngrășăminte, insecticide, combustibil, etc) care nu pot fi justificate ca fiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile, în consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferentă serviciilor de intermediare emise de AA SRL în baza contractului de intermediere nr.../07.09.2015, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect și legal în sarcina petentei TVA în sumă de xxxx lei aferentă operațiunilor de intermediare conform facturilor fiscale emise de AA SRL reprezentând servicii prestate conform contractului de intermediere nr.../09.2015 pe motivul că, în speță, contractul de intermediere nu ar fi avut obiect nefiind vorba de un contract de intermediere în sensul codului civil deoarece intermediarul AA SRL nu a acționat independent față de potențialii arendatori care erau însăși arendatorii cu care prestatorul AA SRL a avut încheiate contracte de arendă, în condițiile în care operațiunile nu au fost analizate din punct de vedere al conținutului lor economic pentru a se stabili natura reală a prestațiilor furnizate de AA SRL către petentă și nici caracterul taxabil al operațiunilor desfășurate de petentă pe suprafețele de teren a căror folosință a fost dobândită ca urmare a derulării contractului de intermediere și

fără a proba, prin administrarea mijloacelor de proba legale, respectiv prin controlul inopinat efectuat la societatea AA SRL, faptul că operațiunile evidențiate în facturile emise de această societate au fost efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale prin neplata la bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de taxă pe valoarea adăugată în cuantumul datorat, și care să confirme, starea de fapt constatată în legătură cu operațiunile desfășurate de petentă cu acest prestator .

În fapt, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferentă serviciilor de intermediere constând în prezentarea persoanelor fizice și/sau juridice cu care intermediarul a avut în derulare contracte de arendă oferta de arendare a clientului precum și intermedierea încheierii contractelor de arendă între client și proprietarii de terenuri agricole prezentați clientului pentru o perioadă de 7 ani, prestate de AA SRL, în baza contractului de intermediere nr...../07.09.2015

Conform art. 1 cap.II din contractul de intermediere nr...../07.09.2015, intermediarul s-a obligat să „ prezinte persoanelor fizice si/sau juridice cu care are in derulare contracte de arenda (proprietari de teren agricol), oferta de arendare a clientului si sa intermedieze încheierea contractelor de arenda intre client si proprietarii de terenuri agricole prezentați clientului, pentru o perioada de 7(sapte)ani, cu posibilitatea ca, in cazuri de excepție, sa se accepte de parti o perioada de minim 5 (cinci) ani.” , iar conform pct. III art.2 din contract „Durata contractului” „Contractul se încheie pe o perioada determinata de 6 (sase) luni, începând cu data de 07.09.2015 pana la data de 07.03.2016.”

Totodată, conform pct. IV, art.4 din contract, se specifica ca:

„Intermediarul își asuma următoarele obligații:

a) Sa identifice și sa contacteze potențialii arendatori de teren agricol, dintre persoanele fizice și/sau juridice, cu care are în derulare contracte de arenda și sa prezinte oferta de arendare, clientului;

b) Sa intermedieze și sa asigure încheierea în condiții de legalitate a noilor contracte de arenda dintre client și potențialii arendatori de teren agricol;

c) Să înceteze contractele de arenda aflate in derulare intre intermediar și arendator, concomitent cu semnarea noilor contracte de arenda dintre client și arendator;”

La pct.V " Plata comisionului", art.6 se prevede ca:

„Pentru realizarea obiectului contractului, intermediarului i se va achita un comision de 107 EUR + TVA /ha/an de valabilitate rămasa a contractului de arenda încetat de intermediar, dar nu mai mult de xxx EUR + TVA/ha, chiar daca contractul care va inceta avea o perioada de valabilitate rămasa mai mare de 2 ani.”

În baza acestui contract petenta a înregistrat în evidență sa contabilă facturile fiscale emise de AA SRL, în perioada octombrie 2015-iunie 2016, reprezentând, conform specificațiilor din facturi „ *comision intermediere arendare terenuri agricole conform contract .../07.09.2015.*” în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma totală de xxxx lei, după cum urmează:

- factura nr./22.10.2015, valoare totală xxxxx lei, baza de impozitare xxxxx6, TVA în suma de xxxxx0 lei;
- factura nr./12.11.2015, valoare totală xxxxx lei, baza de impozitare xxxxxxxx, TVA în suma de xxxxx lei;
- factura nr./26.11.2015, valoare totală xxxxx lei, baza de impozitare xxxxxxx, TVA în suma de xxxxx lei;
- factura nr./16.12.2015, valoare totală xxxxxxx lei, baza de impozitare xxxxxxxTVA în suma de xxxxxxx lei;
- factura nr./03.2016, valoare totală xxxxx lei. baza de impozitare xxxxxxxxx, TVA în suma de xxxxxxx lei;
- factura nr./14.04.2016, valoare totală xxxxxlei, baza de impozitare xxxxxxxx , TVA în suma de xxxxxxx lei;
- factura nr./06.05.2016, valoare totală xxxx lei, baza de impozitare xxxxxxx, TVA în suma de xxxxxxx lei
- factura nr./19.05.2016, valoare totală xxxxxxx lei, baza de impozitare xxxxxxx, TVA în suma de xxxxxxx lei;
- factura nr...../23.06.2016, valoare totală xxxxxxx lei, baza de impozitare xxxxxxxx, TVA în suma de xxxxxxx lei; TVA în sumă totală de xxxxx lei fiind solicitată la rambursare de către X SRL.

În drept, în ceea ce privește regimul deducerilor din punct de vedere al TVA, art.145 art.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

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

b) operațiuni taxabile;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile/serviciile respective.

Totodată, în materia TVA sunt aplicabile cauzei prevederile art.11, art.297 alin 4 și art. 299 alin.1 lit. a din Legea nr.227/2015 privind Codul

fiscal și a Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr.1/2016, în vigoare în perioada efectuării operațiunilor:

”Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”

„ ART. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(...)

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

a) operațiuni taxabile;”

Normele metodologice

“ 67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.”

coroborat cu prevederile art. 299, alin.1, lit. a în care se precizează

“ ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Normele metodologice

“ 69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.”, fiind relevanta în cauză ca izvor interpretativ de drept Decizia nr.1420 din 27.03.2015 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție. ”

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se retine că orice persoană impozabilă 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.

De asemenea, pentru exercitarea dreptului de deducere pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319.

Prin urmare, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se retine că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată 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.

Așa cum rezultă din analiza Deciziei de impunere nr. F-AR/14.11.2018, organele fiscale au refuzat petentei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei aferentă facturilor fiscale emise de AA SRL, în baza contractului de intermediere nr...../07.09.2015, pe motivul că acest contract nu are obiect deoarece intermediarul AA nu a acționat independent față de potențialii arendatori, astfel că, acest contract un este un contract de intermediere în sensul codului civil.

Raportat la aceste constatări, în contestația formulată, reprezentanții legali ai petentei au susținut scopul economic bine determinat al contractului de intermediere nr.....1/07.09.2015 încheiat cu AA SRL, în sensul că fiecare parte a urmărit un interes economic și patrimonial clar evidențiat, petenta X SRL dobândind în arendă a suprafață mai mare de teren pentru a-și desfășura activitatea economică de baza, intermediarul AA SRL a urmărit obținerea unor sume de bani, iar arendatorul a obținut un interes economic în urma încheierii noilor contracte de arendare cu petenta.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, organele de inspecție fiscală au refuzat petentei dreptul de deducere a taxei în sumă de xxxx lei aferentă facturilor fiscale emise de AA SRL pe motiv că, în speță, contractul de intermediere nr...../07.09.2015 încheiat între petenta

X SRL în calitate de client și AA SRL în calitate de intermediar, nu a avut obiect deoarece intermediarul AAnu a acționat independent față de potențialii arendatori, care erau însăși arendatorii cu care AASRL a avut încheiate contracte de arendă prin raportare la art. 2906 din Codul de procedura civilă, fără să analizeze operațiunile aferente acestui contract din punct de vedere al conținutului economic, deși acesta primează din punct de vedere fiscal asupra juridicului, după cum se stipulează expres la art. 11 alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, invocarea de către organele de inspecție fiscală a nerespectării unor prevederi legale din Codul de procedura civilă în refuzul dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor fiscale emise în baza contractului de intermediere, nu este suficientă în stabilirea tratamentului fiscal al operațiunilor respective, întrucât stabilirea tratamentului fiscal al unei operațiuni/tranzacții se face în virtutea **principiului de drept fiscal "prevalența economicului asupra juridicului"**, reglementat expres și de art. 14 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

"Art. 14. - (2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale".

În consecință, organele de inspecție fiscală nu se pot prevala doar de nerespectarea prin contractul încheiat între părți a unor prevederi din Codul de procedura civilă în detrimentul fondului economic și al aplicării legislației fiscale pentru tranzacțiile în discuție, în condițiile în care din documentele existente la dosarul nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat operațiunile realizate de petentă urmare încheierii contractului de intermediere din punct de vedere al prevederilor legislației fiscale, respectiv dacă au fost îndeplinite de către petentă condițiile în care dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise de prestator trebuia acordat.

Așa cum a stabilit în nenumărate rânduri Direcția de Legislație în domeniul TVA, din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în interpretarea prevederilor art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei. Conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, orice

persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

În ceea ce privește justificarea deducerii taxei, în conformitate cu prevederile pct.46 alin.(1) din norme, aceasta **“se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”**

Având în vedere prevederile invocate mai sus, rezultă că pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite condițiile de fond prevăzute la art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, respectiv persoana impozabilă are obligația să dovedească că achizițiile sunt destinate utilizării pentru operațiuni cu drept de deducere, precum și condițiile formale prevăzute la art. 146 din Codul fiscal.

În concluzie, în cauza supusă soluționării, organele fiscale nu au efectuat o analiză a respectării prevederilor legale incidente în materia exercitării dreptului de deducere a TVA, acestea limitându-se la a stabili ca deoarece a existat o relație de dependență între AA SRL, în calitatea sa de intermediar și potențialii arendatori cu care aceasta a avut încheiate contracte de arendă, contractul nr...../07.09.2015, având ca obiect efectuarea de către prestatorul AA SRL în favoarea beneficiarului X SRL a serviciilor de prezentare către persoanele fizice și/sau juridice cu care a avut în derulare contracte de arenda (proprietari de teren agricol), a ofertei de arendare a clientului și de intermediere în încheierea contractelor de arenda între client și proprietarii de terenuri agricole prezentați clientului, nu are obiect și în aceste condiții prin deducerea TVA în sumă totală de xxxxx lei, petenta ar fi încălcat prevederile art.145 alin.2 lit. a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ale art.297 alin.4 lit.a din Legea nr.227/2015 .

În ceea ce privește sarcina probei, se reține că în speță sunt incidente prevederile art. 73 alin. (1) și (2) coroborate cu art. 7 alin. (3), art. 55 și art. 57 alin(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„ART. 73 - 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.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

ART. 7 - Rolul activ

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz în parte.

ART. 55 - Mijloace de probă

(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

ART. 57

Comunicarea informațiilor între organele fiscale.

Dacă într-o procedură de administrare se constată fapte care prezintă importanță pentru alte raporturi juridice fiscale, organele fiscale își vor comunica reciproc informațiile deținute.”

Astfel, potrivit prevederilor art. 7 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au dreptul, să examineze din oficiu starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile, indiferent de mediul de stocare, și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, precum și să identifice și să aibă în vedere toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz. Totodată în baza prevederilor art. 73 alin. (2) din același act normativ, organele de inspecție fiscală au obligația motivării deciziei de impunere pe baza de probelor furnizate de contribuabil, de terți sau a constatărilor proprii.

Pe de altă parte contribuabilul are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și la oricare cerere adresată organului

fiscal.

Astfel, inspecția fiscală efectuată la societatea X SRL nu a avut în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice relevante pentru impunere, în conformitate cu prevederile art. 118 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează următoarele :

„ Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ” în lipsa administrării unor mijloace de proba legale (control încrucișat efectuat la prestatorul de servicii AA SRL) din care să rezulte faptul că operațiunile evidențiate în facturile emise de această societate au fost efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale prin neplata la bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de taxă pe valoarea adăugată în cuantumul datorat, și care să confirme, starea de fapt constatată în legătură cu operațiunile desfășurate de petentă cu acest prestator.

În acest sens, se constata ca organul fiscal are sarcina de a proba existența unui caz care să impună respingerea dreptului de deducere a TVA înscris în facturile fiscale emise de AA SRL, în condițiile în care, așa cum s-a arătat în cele ce preced, relația de dependență dintre AA SRL, în calitate de intermediar și potențialii arendatori cu care aceasta a avut încheiate contracte de arendă nu constituie un argument factual de natură a fundamenta respingerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare acestor servicii și care să conducă la o reapreciere a valorii contraprestației datorate de petentă firmei AA SRL, activitatea AA SRL cu arendatorii săi excedând raportului contractual dintre petenta și AA SRL, în condițiile în care exercitarea dreptului de deducere este condiționată de utilizarea acestora în folosul operațiunilor sale taxabile, iar petenta ar putea face dovada obținerii de venituri înregistrate în evidența sa contabilă din valorificarea producției realizată pe suprafețele de teren a căror folosință a fost dobândită ca urmare a derulării contractului de intermediere cu încadrarea în prevederile art.268 și art. 270 din Legea nr.227/2015.

În acest sens, trebuie precizat că Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA.

Astfel, în Hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat faptul că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragraful 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragraful 26 din hotărâre).

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-și stabilească acest drept (paragraful 29 din aceeași hotărâre). La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI a (Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile. În cazurile de fraudă sau de abuz în care de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține o deducere, autoritatea fiscală poate cere replata sumelor retroactiv, pe baza faptului ca aceste deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Așadar, din jurisprudența comunitară reiese că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activității economice care dau drept de deducere, iar operațiunile pentru care se solicită deducerea să fie reale și legale, simpla prezentare de către contribuabili a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către aceștia.

Principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care și principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv, legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar operațiunile să fie reale, în caz contrar, conform prevederilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, autoritatea fiscală poate să nu ia în considerare tranzacția.

Având în vedere dispozițiile legale citate în cuprinsul deciziei, se retine că autoritățile fiscale au dreptul și totodată obligația de a efectua controale asupra societăților partenere în lanțul comercial, în acest sens fiind obligate să verifice toate informațiile și documentele posibile, pentru a detecta existența

unor nereguli cu influență asupra modului de deducere taxei pe valoarea adăugată și, în funcție de caz, să aplice sancțiunile potrivite.

În prezenta speță, organul fiscal deși a efectuat un control încrucișat la AA SRL în urma căreia a fost încheiat procesul verbal nr.253/20.12.2017, nu a identificat sub nici o formă care sunt argumentele pe baza cărora s-a determinat intenția petentei de a fraudă fiscal prin ascunderea bazei impozabile.

Caracterul rezonabil al asigurării colectării corecte a TVA-ului, impus de dreptul Uniunii a fost reținut și de C.J.U.E. recent, în Hotărârea preliminară adoptată la 19.10.2017 în cauza C-101/16, SC Paper Consult SRL, în interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28.11.2016 privind sistemul comun al TVA, constatându-se că prin obligarea persoanei impozabile să efectueze această verificare, „legislația națională urmărește un obiectiv care este legitim și chiar impus de dreptul Uniunii, și anume acela de a asigura colectarea corectă a TVA-ului și de a evita fraudă.”

Este de observat totodată că organul fiscal nu s-a prevalat în speță de argumente potrivit cărora furnizorul nu ar fi achitat TVA încasată în cadrul raporturilor contractuale angajate cu aceasta, în baza facturilor emise.

În scopul soluționării contestației în raport de susținerile petentei și a dispozițiilor exprese ale Codului fiscal privind condițiile de fond și de formă ce trebuie îndeplinite cumulativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, în cazul achizițiilor realizate de petentă, DGRFP Timișoara, cu adresa nr...../29.03.2019, a solicitat AJFP Arad – Inspecție fiscală clarificarea stării de fapt fiscale, comunicând pentru operațiunea ce face obiectul cauzei deduse judecății – supusă inspecției fiscale – care este cerința prevăzută de legea fiscală pe care petenta nu o îndeplinește, situație în care s-ar justifica neacordarea dreptului de deducere a TVA. Organele de inspecție fiscală au transmis punctul de vedere formulat la data de 22.04.2019, înregistrat la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/10.05.2019, prin care mențin constatările din raportul de inspecție fiscală arătând referitor la controlul încrucișat desfășurat la AA SRL finalizat prin întocmirea Procesului verbal nr...../20.12.2017 că, acesta a avut ca obiectiv verificarea diferențelor rezultate din D394 în luna noiembrie 2015, între datele declarate de AA SRL în calitate de furnizor și X SRL în calitate de client și nu a avut ca obiectiv analizarea scopului urmărit prin încheierea contractului de intermediere, respectiv dacă acesta a fost sau nu încheiat în scopul creării unui avantaj fiscal în favoarea societății petente.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv constatările organului de inspecție fiscală din raportul de inspecție fiscală coroborat cu prevederile legale aplicabile, precum și susținerile petentei din

contestația formulată, se reține că în speță rezultă aspecte ale stării de fapt care nu au fost verificate de organele de inspecție fiscală referitoare la:

- achizițiile efectuate și înregistrate în evidențele contabile ale petentei au fost efectuate în scopul desfășurării activității economice ale petentei, în condițiile în care activitatea principală a petentei o reprezintă cultivarea cerealelor, plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase cu respectarea prevederilor legale incidente în materia exercitării dreptului de deducere a TVA pentru serviciile contractate de petentă cu AA SRL

- caracterul taxabil al operațiunilor desfășurate de petentă pe suprafețele de teren a căror folosință a fost dobândită ca urmare a derulării contractului de intermediere

- administrarea ca mijloc de proba legal a unui control inopinat efectuat la societatea AA SRL, în care să fie analizate operațiunile evidențiate în facturile emise de aceasta societate, respectiv dacă societatea care a realizat prestațiile a efectuat plata la bugetul general consolidat a obligațiilor cu titlu de taxă pe valoarea adăugată în cuantum datorat

Așadar, sub imperiul celor reținute mai sus, în speță devin incidente prevederile stipulate la art.6, art.7 alin.(3), art.14 alin. (2) și art.113 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din interpretarea cărora se reține că:

- 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 constatările complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii;

- în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz;

- situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile codului de procedură fiscală. **Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora;**

- organele de inspecție fiscală, în scopul efectuării inspecției fiscale trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere.

Prin urmare, având în vedere constatările incomplete ale inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația disponibilă, și nu este stabilită legătura relevantă de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și implicația fiscală, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor invocate, precum și faptul ca DGRFP Timișoara nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu alin.(4) al aceluiași articol și cu pct.11.4 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și **se va desființa** Decizia de impunere nr. F-AR/14.11.2018 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-...../14.11.2018 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, pentru **TVA în sumă de xxxxxx lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit actul administrativ fiscal contestate, să procedeze la reanalizarea situației de fapt în funcție de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele și documentele prezentate de contestatară, în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

Astfel, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea situației de fapt fiscale, iar aprecierea forței probante a tuturor documentelor prezentate se face de către organele de inspecție fiscală în condițiile Codului de procedură fiscală, care în virtutea prevederilor art.6, sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptățit, conform art.7 din actul normativ mai sus invocat, să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere prevalența **fondului asupra formei** în ceea ce privește analiza documentelor, respectiv vor avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii stabilind dacă operațiunile în cauză au influența la posibilitatea petentei de a-și exercita dreptul de deducere al TVA aferent acestor operațiuni.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. Art.279 alin.1 și alin. 3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct.11.4 din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E

- **respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-AR/14.11.2018 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 **xxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare

- **desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice cu nr. F-AR/14.11.2018 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală în ceea ce privește suma de **xxxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, urmând ca organul emitent, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

- prezenta decizie se comunică la:

- Cabinet de Avocat

- Administrația Județeană a Finanțelor Publice

Arad – Inspecție Fiscală, cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

Șef Serviciu: Ondreiov Andrea

Întocmit: Grec Florina

