

DECIZIA nr. xxx din xxx
privind soluționarea contestației formulate de
xxx din xxx

Cu adresa nr. xxx din xxx, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice xxx** sub nr. xxx din xxx, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice xxx – Activitatea de Inspecție Fiscală** a înaintat dosarul contestației formulate de **Persoana Fizică Autorizată xxx** din comuna xxx, împotriva *Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată nr. xxx din xxx* emisă de A.J.F.P. xxx în baza Raportului de inspecție fiscală nr. xxx din xxx.

Persoana Fizică Autorizată xxx are domiciliul fiscal în xxx, este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. xxx și deține codul unic de înregistrare fiscală nr. RO xxx.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală - Titlul VIII "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", cu modificările și completările ulterioare, respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de xxx, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. xxx sub nr. xxx din xxx.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile contestatarului sunt următoarele:

"[...] A. Suma de xxx lei aferentă ajustării cheltuielilor efectuate și a TVA pentru nerealizarea producției de porumb s-a făcut în perioada 01.10.2015-31.12.2015 când în această perioadă se fac cheltuieli pentru producția ce urmează a se realiza în anul 2015/2016 și cheltuielile sunt strict îngrășăminte erbicide + pesticide, piese auto și combustibil numai pentru producția de rapiță și grâu și cele xxx ha sunt proprietate personală și nu a efectuat cheltuieli pentru înființarea culturii de Porumb pe societate (sămânță, îngrășăminte și erbicide).

B. Suma de xxx lei aferentă ajustării cheltuielilor efectuate și a tva pentru nerealizarea producției de orz de pe suprafața de xxx ha de asemenea nefiind nici cheltuieli și nici tva deductibil pe această cultură și ajustatarea a fost de 100%.

C. Suma de xxx lei reprezentând grâu arendă $xxx \text{ kg} * xxx = xxx * xxx \% = xxx$

Societatea a calculat drepturile de arendă la prețul de xxx lei/kg, dar prețul stabilit de Hotărârea Consiliului Județean xxx Anexa nr.3 este de xxx lei/kg rezultând o diferență de xxx lei.

D. Suma de xxx lei aferentă ajustării tva la rapiță 2017 în cuantum de 30%-ca fiind producție nerealizată.

PFA xxx a realizat la rapiță o producție de xxx kg/ha, iar producția de DADR xxx este de xxx kg/ha, contestăm producția DADR xxx, iar ajustarea pe tva a fost de xxx lei/ha după producția de la DADR, iar unitatea a colectat tva în perioada 01/09/2017-31/01/2018 de xxx lei conform deconturilor atașate - Anexa 4 pentru toată suprafața de xxx ha astfel că pentru rapiță în suprafață de xxx ha * xxx = xxx lei tva și ajustarea a fost în proporție de 30% de xxx

E. Suma de xxx lei diferență preț facturare arendă (xxx) organele de control au calculat diferență de preț xxx (xxx tva diferența de xxx tva suplimentar - diferență ce nu se justifică — atașat hotărârea Consiliului Județean xxx —preț grâu- xxx /kg-Anexa 5.

E. Suma de xxx lei aferentă ajustare TVA la rapiță 2018 în cuantum de 60% ca fiind producție nerealizată. PFA xxx a realizat în 2018 o producție de xxx kg/ha față de xxx kg/ha stabilit de DADR xxx, iar revenim cu rugăminte de a se analiza producția stabilită de DADR

xxx la xxx /kg/ha. Ajustarea s-a făcut în perioada 01/10/2018-30/04/2019 când se fac lucrările pentru culturile care se înființează în anul agricol 2018/2019. TVA deductibil în perioada respectivă este de xxx lei -Anexa nr.6-dif.

Față de cele de mai sus facem precizarea că PFA xxx are în arendă xxx ha și nu poate fi comparat la realizarea producțiilor cu fermierii care au în arendă 10-15 mii ha și care aplică tehnologia cu utilaje performante, neavând posibilitatea financiară de a achiziționa aceste utilaje, întreprinderea individuală are în dotare următoarele utilaje:

- tractoare U650-2 b
- mașina de îngrășăminte MA -lb
- mașina de erbicidat-lb
- cultivator-lb
- remorci-2b
- Grapa cu discuri-lb
- Combină -lb
- pluguri-lb

Toate utilajele au un grad de uzură de 100%

Față de cele de mai sus vă rog să analizați situația ajustării în funcție de producții DADR [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx din xxx încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. xxx la Persoana Fizică Autorizată xxx din xxx, s-au stabilit următoarele:

"[...] (2) 3.1.2.Determinarea bazei de impozitare a TVA pentru perioada 01.10.2015 - 31.12.2015.

În perioada verificată situația TVA se prezintă astfel:

- TVA deductibilă xxx lei
- TVA colectată xxx lei
- TVA de restituit xxx lei.

TVA deductibilă în sumă de xxx lei provine din:

- îngrășăminte + ierbicide + pesticide, etc. xxx lei
- piese auto + combustibil xxx lei

TVA colectată este în sumă de xxx lei.

- În ceea ce privește TVA deductibilă - se determină conform prevederilor art. 145 -147 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 45 și 46 din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 297-306 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificărilor efectuate nu s-au constatat fapte și aspecte care să producă modificări ale bazei impozabile în ceea ce privește TVA deductibilă, aceasta fiind corect determinată în conformitate cu prevederile legale.

- În ceea ce privește TVA colectată se determină în conformitate cu prevederile art. 137 – 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la baza de impozitare și cota de TVA aplicată, art. 307-309 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul agricol 2014-2015 contribuabilul a cultivat o suprafață totală de xxx ha, conform cererii unice de plată înregistrată la APIA xxx, astfel:

	Prod. medie/ha	prod. medie/ha DADR xxx
- rapiță – xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- grâu – xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

- fl. Soarelui- xxx ha xxx kg/ha xxx kg/ha
- porumb – xxx ha - xxx kg/ha
- teren necultivat – xxx ha -

Situația producțiilor obținute pentru anul agricol 2014-2015 (anexa nr.4).

Nu sunt indicii că producția ar fi fost vândută către firme fantomă și nu se impun controale încrucișate.

- Motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare a fost:

Verificând producțiile realizate în anul 2015 și comparându-le cu cele comunicate de D.A.D.R xxx, s-a constatat faptul că au fost realizate producții inferioare, respectiv la cultura de grâu un grad de realizare a producției de 85%, la cultura de floarea soarelui un grad de realizare a producției de 75% și la cultura de porumb un grad de realizare a producției de 0%.

Față de cele de mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor efectuate și a TVA pentru nerealizarea producție de porumb, stabilind următoarele:

- porumb:

Suprafața totală cultivată = xxx ha.

TVA deductibilă = xxx lei.

TVA deductibilă / ha = xxx lei.

Ajustare TVA:

porumb = xxx ha x xxx lei/ ha = xxx lei.

Ajustare 100% = xxx lei x 100% = xxx lei TVA.

TVA din ajustare stabilită suplimentar an 2015 xxx lei.

- Temeiul de drept: art. 148, alin.(1), lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

- Referitor la Decontul de TVA înregistrat sub nr. xxx, aferent lunii decembrie 2015 prin care se solicită rambursarea sumei de xxx lei, cuprinzând perioada 01.10.2015-31.12.2015, s-au stabilit următoarele:

TVA pentru care s-a solicitat rambursarea	xxx lei	
TVA fără drept de rambursare	xxx lei	
TVA cu drept de rambursare	xxx lei	[...]

(5) 3.1.5.Determinarea bazei de impozitare a TVA pentru perioada 01.08.2016 - 31.03.2017.

În perioada verificată situația TVA se prezintă astfel:

-TVA deductibilă	xxx lei
-TVA colectată	xxx lei
-TVA de restituit	xxx lei.

TVA deductibilă în sumă de xxx lei provine din:

-combustibil + piese auto	xxx lei
-pesticide + fungicide + îngrășăminte	xxx lei

TVA colectată este în sumă de xxx lei.

- În ceea ce privește TVA deductibilă - se determină conform prevederilor, art. 297-306 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificărilor efectuate nu s-au constatat fapte și aspecte care să producă modificări ale bazei impozabile în ceea ce privește TVA deductibilă, aceasta fiind corect determinată în conformitate cu prevederile legale.

În ceea ce privește TVA colectată se determină în conformitate cu prevederile art. 307-309 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru anul agricol 2015-2016 contribuabilul a cultivat o suprafață totală de xxx ha, conform cererii unice de plată înregistrată la APIA xxx, astfel:

Prod. medie/ha	prod. medie/ha DADR xxx
----------------	-------------------------

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

- grâu – xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- fl. Soarelui- xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- rapiță - xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- porumb - xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- orz - xxx ha	-	xxx kg/ha

Situația producțiilor obținute pentru anul agricol 2015-2016 (anexa nr.4).

Motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare a fost:

Verificând producțiile realizate în anul 2016 și comparându-le cu cele comunicate de D.A.D.R xxx, s-a constatat faptul că au fost realizate producții inferioare, respectiv la cultura de grâu un grad de realizare a producției de 80% și la cultura de rapiță un grad de realizare a producției de 75% și la cultura de orz un grad de realizare a producției de 0%.

Față de cele de mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor efectuate și a TVA pentru nerealizarea producției de orz, stabilind următoarele:

- orz:

Suprafață totală cultivată = xxx ha.

TVA deductibilă = xxx lei.

TVA deductibilă / ha = xxx lei.

Ajustare TVA:

orz = xxx ha x xxx lei/ ha = xxx lei.

Ajustare 100% = xxx lei x 100% = xxx lei TVA.

TVA din ajustare stabilită suplimentar an 2016 = xxx lei.

În anul 2016 luna octombrie, PFA xxx livrează către membrii arendatori (bază de borderou), grâu în cantitate de xxx kg la prețul de xxx lei/kg. = xxx lei (xxx kg x xxx lei/kg), pentru care trebuia să întocmească factură, să se înregistreze și să declare în decont TVA colectată suma de xxx lei (xxx lei x 9%).

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA colectată, prețul de vânzare, fiind în valoare de xxx lei/kg, prețul de piață practicat de alți contribuabili cu aceeași activitate.

Având în vedere acest aspect, organul de inspecție fiscală a procedat la calcularea TVA colectată la arendă pe anul 2016 astfel:

- cantitate grâu primită de arendatori = xxx kg

- total valoare calculată suplimentar = xxx lei (xxx kg x xxx lei/kg).

- TVA colectată din arendă stabilită suplimentar pentru anul 2016 = xxx lei (xxx lei x 9%).

TOTAL TVA stabilit suplimentar pentru anul 2016 = xxx lei

Temeiul de drept: - art.299, alin.1, lit.a, art. 286, alin.(1), lit.e), din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Nu sunt indicii că producția ar fi fost vândută către firme fantomă și nu se impun controale încrucișate.

- Referitor la Decontul de TVA înregistrat sub nr. xxx, prin care se solicită rambursarea sumei de xxx lei, cuprinzând perioada 01.08.2016-31.03.2017, s-au stabilit următoarele:

TVA pentru care s-a solicitat rambursarea xxx lei

TVA fără drept de rambursare xxx lei

TVA cu drept de rambursare xxx lei

(6) 3.1.6.Determinarea bazei de impozitare a TVA pentru perioada 01.04.2017 - 31.08.2017.

În perioada verificată situația TVA se prezintă astfel:

-TVA deductibilă xxx lei

-TVA colectată lei

-TVA de restituit xxx lei.

TVA deductibilă în sumă de xxx lei provine din:

-combustibil + piese auto xxx lei

-pesticide + fungicide + îngrășăminte, etc. xxx lei

TVA colectată este în sumă de xxx lei.

- În ceea ce privește TVA deductibilă - se determină conform prevederilor art. 297-306 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1. Motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare a fost:

- Contribuabilul în mod eronat a înregistrat în Jurnalul de cumpărări TVA deductibilă în sumă totală de xxx lei, pentru care a prezentat ca document justificativ factura fiscală în copie xerox și nu în original, astfel: (factura nr. xxx cu baza impozabilă în sumă de xxx lei, -TVA xxx lei).

TVA deductibilă stabilită suplimentar = xxx lei

-Temeiul de drept: - Temeiul de drept: art. 299, alin (1), lit. a, din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original, inclusiv facturi transmise pe cale electronică).

- În ceea ce privește TVA colectată se determină în conformitate cu prevederile art. 307-309 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificărilor efectuate nu s-au constatat fapte și aspecte care să producă modificări ale bazei impozabile în ceea ce privește TVA colectată, aceasta fiind corect determinată în conformitate cu prevederile legale.

Nu sunt indicii că producția ar fi fost vândută către firme fantomă și nu se impun controale încrucișate.

- Referitor la Decontul de TVA înregistrat sub nr. xxx, prin care se solicită rambursarea sumei de xxx lei, cuprinzând perioada xxx, s-au stabilit următoarele:

TVA pentru care s-a solicitat rambursarea	xxx lei
TVA fără drept de rambursare	xxx lei
TVA cu drept de rambursare	xxx lei

(7) 3.1.7.Determinarea bazei de impozitare a TVA pentru perioada xxx.

În perioada verificată situația TVA se prezintă astfel:

-TVA deductibilă	xxx lei
-TVA colectată	xxx lei
-TVA de restituit	xxx lei.

TVA deductibilă în sumă de xxx lei provine din:

- piese auto + combustibil	xxx lei
- pesticide + îngrășăminte + ierbicide	xxx lei

TVA colectată este în sumă de xxx lei.

III. În ceea ce privește TVA deductibilă - se determină conform prevederilor art. 297-306 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificărilor efectuate nu s-au constatat fapte și aspecte care să producă modificări ale bazei impozabile în ceea ce privește TVA colectată, aceasta fiind corect determinată în conformitate cu prevederile legale.

- În ceea ce privește TVA colectată se determină în conformitate cu prevederile art. 307-309 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2017, PFA xxx livrează către membrii arendatori, conform facturii nr. xxx, arenda în natură.(grâu= xxx kg x xxx lei)

Nu sunt indicii că producția ar fi fost vândută către firme fantomă și nu se impun controale încrucișate.

Pentru anul agricol 2016-2017 contribuabilul a cultivat o suprafață totală de xxx ha, conform cererii unice de plată înregistrată la APIA xxx, astfel:

	Prod. medie/ha	prod. medie/ha DADR xxx
- grâu – xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- fl. Soarelui- xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- rapiță- xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- porumb – xxx ha	consum propriu	-
- orz - xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- teren necultivat xxx ha	-	-

Situația producțiilor obținute pentru anul agricol 2016-2017 (anexa nr.4).

- Motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare a fost:

Verificând producțiile realizate în anul 2017 și comparându-le cu cele comunicate de D.A.D.R xxx, s-a constatat faptul că a fost realizată producție inferioară la cultura de rapiță, un grad de realizare a producției de 70%.

Față de cele de mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor efectuate și a TVA pentru nerealizarea producțiilor, stabilind următoarele:

- rapiță:

Suprafața totală cultivată = xxx ha.

TVA deductibilă = xxx lei.

TVA deductibilă / ha = xxx lei.

Ajustare TVA :

rapiță = xxx ha x xxx lei/ ha = xxx lei.

Ajustare 30% = xxx lei x xxx % = xxx lei TVA.

TVA din ajustare stabilită suplimentar an 2017 = xxx lei.

-Temeiul de drept: - art. 299, alin.1, lit. a, art. 286, alin.(1), lit.e), din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- Referitor la Decontul de TVA înregistrat sub nr. xxx, prin care se solicită rambursarea sumei de xxx lei, cuprinzând perioada 01.09.2017-31.01.2018, s-au stabilit următoarele:

TVA pentru care s-a solicitat rambursarea xxx lei

TVA fără drept de rambursare xxx lei

TVA cu drept de rambursare xxx lei [...]

(10) 3.1.10.Determinarea bazei de impozitare a TVA pentru perioada 01.10.2018 – 30.04.2019.

În perioada verificată situația TVA se prezintă astfel:

-TVA deductibilă xxx lei

-TVA colectată xxx lei

-TVA de restituit xxx lei.

TVA deductibilă în sumă de xxx lei provine din:

- piese auto + combustibil xxx lei

TVA colectată este în sumă de xxx lei.

- În ceea ce privește TVA deductibilă - se determină conform prevederilor art. 297-306 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificărilor efectuate nu s-au constatat fapte și aspecte care să producă modificări ale bazei impozabile în ceea ce privește TVA deductibilă, aceasta fiind corect determinată în conformitate cu prevederile legale.

- În ceea ce privește TVA colectată se determină în conformitate cu prevederile art. 307-309 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și HG nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Pentru anul agricol 2017-2018 contribuabilul a cultivat o suprafață totală de xxx ha, conform cererii unice de plată înregistrată la APIA xxx, astfel:

	Prod. medie/ha	prod. medie/ha DADR xxx
- grâu – xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- fl. Soarelui- xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- rapiță - xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- porumb - xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- orz - xxx ha	-	
- teren nelucrat – xxx ha	-	

Situația producțiilor obținute pentru anul agricol 2017-2018 (anexa nr.4).

- Motivul de fapt care a determinat modificarea bazei de impozitare a fost:

Verificând producțiile realizate în anul 2018 și comparându-le cu cele comunicate de D.A.D.R xxx, s-a constatat faptul că au fost realizate producții inferioare, respectiv la cultura de grâu un grad de realizare a producției de 75% și la cultura de rapiță un grad de realizare a producției de 40%.

Față de cele de mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor efectuate și a TVA pentru nerealizarea producției la rapiță, stabilind următoarele:

- rapiță:

Suprafața totală cultivată = xxx ha.

TVA deductibilă = xxx lei.

TVA deductibilă / ha = xxx lei.

Ajustare TVA:

rapiță = xxx ha x xxx lei/ ha = xxx lei.

Ajustare 60% = xxx lei x 60% = xxx lei TVA.

TVA din ajustare stabilită suplimentar an 2018 = xxx lei.

Nu sunt indicii că producția ar fi fost vândută către firme fantomă și nu se impun controale încrucișate.

În anul 2019 luna martie, PFA xxx livrează către membrii arendatori (bază de borderou), grâu în cantitate de xxx kg la prețul de xxx lei/kg. = xxx lei(xxx kg x xxx lei/kg) și declară în decontul lunii aprilie 2019, TVA colectată suma de xxx lei (xxx lei x 9%).

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA colectată, prețul de vânzare, fiind în valoare de xxx lei/kg, preț practicat chiar de PFA xxx în factura nr. xxx, rezultând o diferență de preț în valoare de xxx lei/kg (xxx lei – xxx lei).

Având în vedere acest aspect, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea TVA colectată la arenda stabilită suplimentar în anul 2018 astfel:

- cantitate grâu primită de arendatori = xxx kg

- total valoare calculată suplimentar = xxx lei (xxx kg x xxx lei/kg).

TVA din arendă stabilită suplimentar an 2018 = xxx lei (xxx lei x 9%).

TOTAL TVA colectată stabilită suplimentar pentru anul 2018 = xxx lei (xxx lei + xxx lei)

Temeiul de drept: art. 286, alin.(1), lit.e), art. 297, alin.4, lit.a din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Nu sunt indicii că producția ar fi fost vândută către firme fantomă și nu se impun controale încrucișate [...]”.

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Controlul efectuat la Persoana Fizică Autorizată xxx, concretizat prin **Raportului de inspecție fiscală nr. xxx din xxx și Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată nr. xxx din xxx**, a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor de plată la bugetul general consolidat reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 iulie 2015 – 30 aprilie 2019, perioadă pentru care persoana fizică

autorizată a solicitat rambursarea soldului sumei negative de taxă pe valoare adăugată, astfel: xxx lei prin DNOR nr. xxx, xxx lei prin DNOR nr. xxx, xxx lei prin DNOR nr. xxx, xxx lei prin DNOR nr. xxx, xxx lei prin DNOR nr. xxx, xxx lei prin DNOR nr. xxx, xxx lei prin DNOR nr. xxx, xxx lei prin DNOR nr. xxx și xxx lei prin DNOR nr. xxx, deconturi soluționate cu control ulterior.

Urmare verificării efectuate privind **taxa pe valoarea adăugată**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxx lei, ca urmare a constatării următoarelor deficiențe:

- xxx lei reprezentând TVA ajustată ca urmare a nerealizării producției agricole sau nerealizării acesteia la nivelul comunicat de D.A.D.R. xxx – aspect contestat și motivat;
- xxx lei reprezentând TVA colectată aferentă arendei recalculată la nivelul prețului de piață – aspect contestat și motivat;
- xxx lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor pentru care nu deține factura în exemplar original – aspect contestat dar nemotivat.

Societatea comercială contestă obligațiile fiscale stabilite suplimentar prin **Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată nr. xxx din xxx**, reprezentând TVA în sumă de xxx lei, aducând argumente doar pentru suma de xxx lei, iar **pentru suma de xxx lei societatea nu își motivează contestația**.

1. Referitor la suma de xxx lei reprezentând TVA ajustată ca urmare a nerealizării producției agricole sau nerealizării acesteia la nivelul comunicat de D.A.D.R. xxx

În fapt, potrivit Raportului de inspecție fiscală, în perioada verificată P.F.A. xxx a înființat culturi de cereale potrivit cererilor unice înregistrate la APIA, pentru care nu a realizat sau a realizat producții agricole inferioare la unele culturi în comparație cu producțiile medii comunicate de D.A.D.R. xxx, drept pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA deductibilă cu suma de xxx lei (xxx lei/anul agricol 2014-2015 + xxx lei/anul agricol 2015-2016 + xxx lei/anul agricol 2016-2017 + xxx lei/anul agricol 2017-2018), aferentă cheltuielilor efectuate cu înființarea culturilor în cauză.

Prin contestația formulată, P.F.A. xxx susține că nu au fost efectuate cheltuieli cu anumite culturi pentru care a fost ajustată TVA, ajustarea TVA a fost făcută pentru o perioadă când nu se fac cheltuieli privind unele din culturile analizate în cauză, precum și faptul că parte din suprafața cultivată este proprietate personală.

De asemenea, mai precizează că are în arendă xxx ha și nu poate fi comparat la realizarea producțiilor cu fermierii care au în arendă 10-15 mii ha și care aplică tehnologia cu utilaje performante, neavând posibilitatea financiară de a achiziționa aceste utilaje.

Din analiza dosarului contestației rezultă următoarele:

- Pentru anul agricol 2014-2015 contribuabilul a cultivat o suprafață totală de xxx ha conform cererii unice de plată înregistrată la A.P.I.A. xxx. Verificând producțiile realizate în anul 2015 și comparându-le cu cele comunicate de D.A.D.R. xxx, la inspecția fiscală s-a constatat faptul că au fost realizate producții inferioare celor comunicate de D.A.D.R. xxx, respectiv la cultura de grâu - un grad de realizare a producției de 85%, la cultura de floarea soarelui - un grad de realizare a producției de 75% iar la cultura de porumb nu s-a realizat producție. Astfel:

		Prod. medie/ha	prod. medie/ha D.A.D.R. xxx
- rapiță	– xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- grâu	– xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- fl. Soarelui	– xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- porumb	– xxx ha	-	xxx kg/ha
- teren necultivat	– xxx ha	-	

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor efectuate și a TVA aferentă, **pentru nerealizarea producției de porumb**, stabilind următoarele:

Suprafața totală cultivată = xxx ha.

TVA deductibilă = xxx lei.

TVA deductibilă / ha = xxx lei.

Ajustare TVA:

porumb = xxx ha x xxx lei/ ha = xxx lei.

Ajustare 100% = xxx lei x 100% = xxx lei TVA.

TVA din ajustare stabilită suplimentar an 2015 = xxx lei.

• Pentru anul agricol 2015-2016 contribuabilul a cultivat o suprafață totală de xxx ha conform cererii unice de plată înregistrată la A.P.I.A. xxx. Verificând producțiile realizate în anul 2016 și comparându-le cu cele comunicate de D.A.D.R. xxx, la inspecția fiscală s-a constatat faptul că au fost realizate producții inferioare celor comunicate de D.A.D.R. xxx, respectiv la cultura de grâu - un grad de realizare a producției de 80%, la cultura de rapiță - un grad de realizare a producției de 75% iar la cultura de orz nu s-a realizat producție. Astfel:

	Prod. medie/ha	prod. medie/ha D.A.D.R. xxx
- grâu – xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- fl. soarelui - xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- rapiță - xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- porumb - xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- orz - xxx ha	-	xxx kg/ha

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor efectuate și a TVA aferentă, **pentru nerealizarea producției de orz**, stabilind următoarele:

Suprafața totală cultivată = xxx ha.

TVA deductibilă = xxx lei.

TVA deductibilă / ha = xxx lei.

Ajustare TVA:

orz = xxx ha x xxx lei/ ha = xxx lei.

Ajustare 100% = xxx lei x 100% = xxx lei TVA.

TVA din ajustare stabilită suplimentar an 2016 = xxx lei.

• Pentru anul agricol 2016-2017 contribuabilul a cultivat o suprafață totală de xxx ha conform cererii unice de plată înregistrată la A.P.I.A. xxx. Verificând producțiile realizate în anul 2017 și comparându-le cu cele comunicate de D.A.D.R. xxx, la inspecția fiscală s-a constatat faptul că a fost realizată producție inferioară la cultura de rapiță - un grad de realizare a producției de 70%, astfel:

	Prod. medie/ha	prod. medie/ha D.A.D.R. xxx
- grâu – xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- fl. soarelui – xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- rapiță – xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- porumb – xxx ha	consum propriu	-
- orz – xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- teren necultivat – xxx ha	-	

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor efectuate și a TVA aferentă, **pentru realizarea unei producții de rapiță inferioare**, stabilind următoarele:

Suprafața totală cultivată = xxx ha.

TVA deductibilă = xxx lei.

TVA deductibilă / ha = xxx lei.

Ajustare TVA:

rapiță = xxx ha x xxx lei/ ha = xxx lei.

Ajustare 30% = xxx lei x 30% = xxx lei TVA.

TVA din ajustare stabilită suplimentar an 2017 = xxx lei.

• Pentru anul agricol 2017-2018 contribuabilul a cultivat o suprafață totală de xxx ha conform cererii unice de plată înregistrată la A.P.I.A. xxx. Verificând producțiile realizate în anul 2018 și comparându-le cu cele comunicate de D.A.D.R. xxx, la inspecția fiscală s-a constatat faptul că au fost realizate producții inferioare celor comunicate de D.A.D.R. xxx, respectiv la cultura de grâu - un grad de realizare a producției de 75% și la cultura de rapiță - un grad de realizare a producției de 40%, astfel:

		Prod. medie/ha	prod. medie/ha D.A.D.R. xxx
- grâu	- xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- fl. soarelui	- xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- rapiță	- xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- porumb	xxx ha	xxx kg/ha	xxx kg/ha
- orz	- xxx ha	-	
- teren nelucrat	- xxx ha	-	

Față de cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea cheltuielilor efectuate și a TVA aferentă, **pentru realizarea unei producții de rapiță inferioare (deși și la cultura de grâu s-a realizat o producție inferioară)**, stabilind următoarele:

Suprafața totală cultivată = xxx ha.

TVA deductibilă = xxx lei.

TVA deductibilă / ha = xxx lei.

Ajustare TVA:

rapiță = xxx ha x xxx lei/ ha = xxx lei.

Ajustare 60% = xxx lei x 60% = xxx lei TVA.

TVA din ajustare stabilită suplimentar an 2018 = xxx lei.

Având în vedere aceste aspecte constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA în sumă de xxx lei (xxx lei/anul agricol 2014-2015 + xxx lei/anul agricol 2015-2016 + xxx lei/anul agricol 2016-2017 + xxx lei/anul agricol 2017-2018), menționând ca temei de drept în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere contestată art. 148 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare până la data de 31.12.2015, respectiv art. 286 alin. (1) lit. e), art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare de la data de 01.01.2016.

Art. 148 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare până la data de 31.12.2015, prevede următoarele:

"ART. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital

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

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze".

Art. 286 alin. (1) lit. e), art. 297 alin. (4) lit. a) și art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal în vigoare de la data de 01.01.2016, prevăd următoarele:

"ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: [...]

e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 pct. 26, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:

1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 297, 298 și 300;

2. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 297 și 300 și livrarea sau prestarea este scutită conform art. 292;

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

3. atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 297 și 300.

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; [...]

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”.

Din cele prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au păstrat o linie clară de la o perioadă analizată la alta, în ceea ce privește motivul de drept invocat în raportul de inspecție fiscală, în baza căruia au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în sumă de xxx lei reprezentând ajustarea TVA.

Astfel, pe de o parte organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată P.F.A. xxx nu a realizat producție la un tip de culturi sau a realizat producții agricole inferioare la unele culturi în comparație cu producțiile medii comunicate de D.A.D.R. xxx, procedând la ajustarea TVA în sumă de xxx lei (xxx lei/anul agricol 2014-2015 + xxx lei/anul agricol 2015-2016 + xxx lei/anul agricol 2016-2017 + xxx lei/anul agricol 2017-2018) aferentă cheltuielilor efectuate cu înființarea culturilor, iar pe de altă parte temeiul de drept corespunzător ajustării este corect invocat doar pentru anul agricol 2014-2015, respectiv art. 148 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, articolele din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal invocate pentru ajustarea TVA aferentă anilor agricoli 2015-2016, 2016-2017 și 2017-2018 neavând legătură cu ajustarea: art. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării, art. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere, art. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere.

Exemplificăm:

- pag. 10 din raportul de inspecție fiscală: ”TVA din ajustare stabilită suplimentar an 2016 = xxx lei. [...] Temeiul de drept: - art. 299, alin. 1, lit.a, art. 286, alin. (1) lit. e), din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”; deși se face referire la o ajustare, articolele de lege invocate fac referire la condiția de a deține o factură în vederea exercitării dreptului de deducere, respectiv la baza de impozitare a TVA în cazul livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului.

- pag. 13 din raportul de inspecție fiscală: ”TVA din ajustare stabilită suplimentar an 2017 = xxx lei. Temeiul de drept: - art. 299, alin. 1, lit.a, art. 286, alin. (1) lit. e), din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”; deși se face referire la o ajustare, articolele de lege invocate fac referire la condiția de a deține o factură în vederea exercitării dreptului de deducere, respectiv la baza de impozitare a TVA în cazul livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului.

- pag. 15 - pag.16 din raportul de inspecție fiscală: ”TVA din ajustare stabilită suplimentar an 2018 = xxx lei. [...] Temeiul de drept: art. 286, alin. (1) lit. e), art. 297, alin. 4, lit. a din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”; deși se face referire la o ajustare, articolele de lege invocate fac referire la baza de impozitare a TVA în cazul livrării de bunuri sau prestării de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului, respectiv la dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

De asemenea, reținem că temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală face strict referire la ajustarea dreptului de deducere în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital și la condițiile de exercitare a dreptului de deducere, ori din Raportul de inspecție fiscală nu rezultă că ar fi fost făcută vreo analiză în acest sens.

Astfel, din punctul de vedere al art. 148 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze concret dacă deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze și să stabilească dacă este cazul ca deducerea inițială să fie ajustată.

Din punctul de vedere al art. 299 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze concret dacă agentul economic deține o factură emisă în conformitate cu prevederile art 319 din Codul fiscal 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.

În ceea ce privește art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze concret dacă achizițiile pentru care a fost dedusă inițial taxa pe valoarea adăugată sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA în sumă de xxx lei ca urmare a constatării faptului că în perioada verificată P.F.A. xxx nu a realizat producție la unele culturi sau a realizat producții agricole inferioare la unele culturi în comparație cu producțiile medii comunicate de D.A.D.R. xxx.

Ajustarea reprezintă corectarea dreptului de deducere, prin exercitarea acestuia atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii - denumită ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial, în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere - denumită ajustare negativă, ori din raportul de inspecție fiscală nu rezultă că ar fi fost făcută vreo analiză a situațiilor care au condus la pierderea dreptului de deducere a taxei.

În vederea ajustării TVA, a acordării sau neacordării dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscală trebuiau să analizeze operațiunile referitoare la cheltuielile efectuate de contribuabil pentru fiecare cultură în parte, respectiv a documentelor justificative privind lucrările efectuate, în baza cărora se face evidențierea acestora în contabilitate, cum ar fi: facturi, bonuri de consum materii prime, deconturi justificative de cheltuieli, situații de lucrări, devize, etc.

În acest sens, CAPITOLUL III din REGLEMENTĂRILE CONTABILE privind contabilitatea în partidă simplă, aprobate prin O.M.F.P. nr. 170/2015 precizează:

"Norme generale privind contabilitatea în partidă simplă și documentele financiar-contabile

1. *Contabilitatea în partidă simplă se ține în limba română și în moneda națională.*
2. *Orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza evidențierii în contabilitatea în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*
3. *Documentele justificative care se evidențiază în contabilitatea în partidă simplă angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.*
4. *Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*
 - denumirea documentului;
 - denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei care întocmește documentul;
 - numărul documentului și data întocmirii acestuia;
 - codul de înregistrare fiscală (când este cazul);
 - menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
 - conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
 - datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
 - numele, prenumele și semnătura persoanei care a întocmit documentul, după caz;
 - alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate."

În speță se reține și faptul că agentul economic nu justifică în vreun fel de ce nu a realizat producție de porumb în anul agricol 2014-2015 și producție de orz în anul agricol 2015-2016,

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

atât timp cât în mod evident aceste culturi au fost înființate, așa cum rezultă din cererile unice înregistrate la APIA. Deși a fost înființată cultură de porumb pe o suprafață de xxx ha și cultură de orz pe o suprafață de xxx ha, totuși pentru aceste culturi nu există producție.

Nu pot fi avute în vedere soluționării favorabile a contestației aspectele invocate de contribuabil referitoare la faptul că nu au fost efectuate cheltuieli cu anumite culturi, precum și că parte din suprafața cultivată este proprietate personală, atât timp cât înființarea acestor culturi a fost declarată la APIA și contribuabilul a beneficiat de subvenție.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală a faptului că în perioada verificată P.F.A. xxx nu a realizat producție la unele culturi sau a realizat producții agricole inferioare la unele culturi în comparație cu producțiile medii comunicate de D.A.D.R. xxx, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă o verificare amănunțită a situației de fapt care a condus la înregistrarea unor producții inferioare sau la nerealizarea unor producții.

Având în vedere că producțiile medii comunicate de D.A.D.R. xxx sunt stabilite pe baza datelor transmise de diferiți agenți economici care acționează pe raza județului, agenți economici care dispun de forță de muncă și utilaje diferite, de terenuri situate în zone cu potențial agricol diferit, care aplică diferite tehnologii de organizare și înființare a culturilor, diferite soiuri de semințe și tipuri de îngrășăminte etc, din raportul de inspecție fiscală contestat nu rezultă că s-ar fi efectuat o analiză a activității desfășurate de P.F.A. xxx comparativ cu activitatea unor agenți economici similari ca potențial, organul de inspecție fiscală limitându-se doar la a preciza că P.F.A. xxx nu a realizat sau a realizat producții sub media comunicată de D.A.D.R. xxx.

Astfel, din actul de control nu reiese că au fost avute în vedere și producțiile realizate de alți agenți economici cu activitate similară, cu precizarea elementelor edificatoare în acest sens (modul de organizare, dotarea cu utilaje și instalații, tehnologii folosite pentru organizarea și înființarea culturilor, suprafețe însămânțate, soiuri de semințe folosite, tipuri de îngrășăminte utilizate, dacă au beneficiat de personal de specialitate, pe ce terenuri s-au înființat culturile, care sunt condițiile de irigare, precipitațiile și/sau calamitățile naturale în perioada supusă analizei).

Față de cele arătate, nu rezultă că organele de inspecție fiscală au depus toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului în exercitarea rolului lor activ, în vederea obținerii tuturor informațiilor și documentelor necesare.

Conform art. 73 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: "(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

Menționăm că prin raportul de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală nu a adus probe și nu a făcut constatări în sensul că agentul economic nu a înregistrat în totalitate producția obținută și/sau că a efectuat livrări de produse fără a întocmi documente legale de livrare sau fără a înregistra toate livrările în evidența contabilă sau fiscală.

De asemenea, în ceea ce privește constatarea faptului că P.F.A. xxx nu a realizat producții sau a realizat producții agricole inferioare la unele culturi în comparație cu producțiile medii comunicate de D.A.D.R. xxx, organele de inspecție fiscală nu precizează temeiul de drept încălcat.

Un alt aspect reținut din analiza raportului de inspecție fiscală este faptul că organele de inspecție fiscală, deși au constatat nerealizarea producției la nivelul declarat de D.A.D.R. xxx pentru mai multe culturi, nu au stabilit consecințe pentru toate culturile aflate în această situație, fără a justifica în vreun fel de ce nu s-a procedat în mod unitar.

Spre exemplificare, potrivit raportului de inspecție fiscală: "Verificând producțiile realizate în anul 2018 și comparându-le cu cele comunicate de D.A.D.R. xxx, s-a constatat faptul că au fost realizate producții inferioare, respectiv la cultura de grâu un grad de realizare a producției de 75% și la cultura de rapiță un grad de realizare a producției de 40%", dar cu toate acestea "organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea

cheltuielilor efectuate și a TVA pentru nerealizarea producției la rapiță”, astfel că ”TVA din ajustare stabilită suplimentar an 2018 = xxx lei”. Deci, deși s-a constatat un procent de nerealizare și la producția de grâu (25%), organele de inspecție fiscală nu au stabilit aceleași consecințe ca și la rapiță.

Se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatară în întregul lor, nu rezultă dacă, la stabilirea consecințelor fiscale au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, nefiind efectuate verificări din care să rezulte dacă achizițiile pentru care a fost dedusă inițial taxa pe valoarea adăugată sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, precum și că tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației reglementat la art. 5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o analiză detaliată și riguroasă a modului de derulare faptică a operațiunilor pentru a determina scopul achizițiilor efectuate de contribuabil, urmată de stabilirea tratamentului fiscal corespunzător celor relevate în urma analizei efectuate.

Simplul fapt că agentul economic contestatar a înregistrat o producție sub nivelul producțiilor medii la hectar transmise de D.A.D.R. xxx, fără ca organele de inspecție fiscală să constate că evidențele contabile ale contribuabilului sunt incorecte sau incomplete, și fără ca acestea să probeze că diferența dintre producția medie și cea raportată nu a fost înregistrată în evidența gestionară și respectiv cea contabilă, nu poate constitui un motiv legal care să stea la baza ajustării TVA.

În Raportul de inspecție fiscală există o contradicție între constatarea faptului că agentul economic nu a realizat producție la unele culturi sau a realizat producții agricole inferioare la unele culturi în comparație cu producțiile medii comunicate de D.A.D.R. xxx și concluzia că în speță se impune ajustarea TVA, fiind două aspecte ce ar trebui să implice analize total diferite din partea organelor de inspecție fiscală, așa cum am arătat mai sus.

Totodată, din Raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivul de fapt în corelație cu temeiul de drept pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de xxx lei reprezentând ajustarea TVA, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, cu privire la acest aspect.

Se reține că invocarea unor dispoziții legale, nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru operațiunile ce au făcut obiectul inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația petentei, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra naturii operațiunilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă și completă a situației fiscale a contribuabilului.

În concluzie, față de cele prezentate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra stabilirii corecte din punct de vedere legal a obligației fiscale reprezentând TVA în sumă de xxx lei, având în vedere că Legea nr. 207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede strict ca analiza contestației să se facă în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea.

De asemenea, se au în vedere și aspectele privind obiectul inspecției fiscale, respectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale, așa cum rezultă din art. 113 din Legea nr. 207/2015 din Codul de procedură fiscală.

Potrivit art. 131 privind Rezultatul inspecției fiscale din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale, astfel cităm:

“ART. 131 Rezultatul inspecției fiscale

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

Se reține astfel că, în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale fiscale și contabile, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere.

Art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: *“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii [...]”.*

De asemenea, art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: *“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 fiecărui caz în parte.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra obligațiilor fiscale suplimentare în sumă de xxx lei reprezentând ajustare TVA, atât timp cât din instrumentarea speței nu a rezultat situația de fapt constatată, în corelație cu temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală ca fiind încălcat, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor și informațiilor existente cu privire la derularea acestor operațiuni.

Pentru aspectele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației va proceda la aplicarea prevederilor **art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015** din Codul de procedură fiscală conform căroră:

“ART. 279 Soluții asupra contestației [...]

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, prevăd:

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

"11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat."

În consecință, în temeiul art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, **se va desființa parțial Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată nr. xxx din xxx**, în ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând ajustarea taxei pe valoarea adăugată ca urmare a nerealizării producției agricole sau nerealizării acesteia la nivelul comunicat de D.A.D.R. xxx, urmând ca în termenul prevăzut la art. 279 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să se refacă inspecția fiscală pentru aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care se pronunță soluția de desființare, organul fiscal competent urmând să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele prezentei decizii și dispozițiile legale în materie.

2. Referitor la suma de xxx lei reprezentând TVA colectată suplimentar pentru grâului livrat către arendatori

În fapt, potrivit Raportului de inspecție fiscală, în perioada verificată P.F.A. xxx a livrat către membrii arendatori grâu pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de xxx lei (xxx lei/pentru anul 2016 + xxx lei/pentru anul 2019) ca urmare a modificării prețului grâului livrat către membrii arendatori, la prețul de vânzare practicat de alți contribuabili cu aceeași activitate - pentru anul 2016 și respectiv la prețul de vânzare practicat de contribuabil - pentru anul 2019.

Prin contestația formulată, P.F.A. xxx susține că pentru anul 2016 prețul stabilit prin Hotărârea Consiliului Județean xxx este de xxx lei/kg iar pentru anul 2019 prețul stabilit prin Hotărârea Consiliului Județean xxx este de xxx lei/kg, atașând în susținerea contestației aceste hotărâri, livrarea grâului fiind efectuată la un preț mai mare decât cel stabilit prin Hotărârea Consiliului Județean xxx (xxx lei/kg).

Din analiza dosarului contestației rezultă următoarele:

- Conform datelor înscrise în Raportul de inspecție fiscală, în luna octombrie 2016 contribuabilul a livrat către membrii arendatori - pe bază de borderou, grâu în cantitate de xxx kg la prețul de xxx lei/kg, deci în valoare de xxx lei (xxx kg x xxx lei/kg), "pentru care trebuia să întocmească factură, să se înregistreze și să declare în decont, TVA colectată suma de xxx lei (xxx lei x 9%)."

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA colectată la prețul de vânzare de xxx lei/kg - prețul de piață practicat de alți contribuabili cu aceeași activitate, astfel:

- cantitate grâu primită de arendatori = xxx kg
- total valoare calculată suplimentar = xxx lei (xxx kg x xxx lei/kg)
- TVA colectată din arendă stabilită suplimentar pentru anul 2016 = xxx lei (xxx lei x 9%).

- În luna martie 2019 contribuabilul a livrat către membrii arendatori - pe bază de borderou, grâu în cantitate de xxx kg la prețul de xxx lei/kg, deci în valoare de xxx lei (xxx kg x xxx lei/kg) ”și declară în decontul lunii aprilie 2019, TVA colectată suma de xxx lei (xxx lei x 9%).”

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA colectată la prețul de vânzare de xxx lei/kg, ca fiind preț practicat de P.F.A. xxx în factura nr. xxx, rezultând o diferență de preț în valoare de xxx lei/kg (xxx lei – xxx lei), astfel:

- cantitate grâu primită de arendatori = xxx kg
- total valoare calculată suplimentar = xxx lei (xxx kg x xxx lei/kg).
- TVA colectată din arendă stabilită suplimentar an 2019 = xxx lei (xxx lei x 9%).

Având în vedere aceste aspecte constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentar în sumă de xxx lei (xxx lei + xxx lei) ca urmare a modificării prețului grâului livrat către membrii arendatori, menționând ca temei de drept **art. 286 alin. (1) lit. e) din Legea 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

”ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:[...]

*e) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care **beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 pct. 26**, baza de impozitare este considerată valoarea de piață în următoarele situații:*

1. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 297, 298 și 300;

2. atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are un drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 297 și 300 și livrarea sau prestarea este scutită conform art. 292 ;

3. atunci când contrapartida este mai mare decât valoarea de piață, iar furnizorul sau prestatorul nu are drept complet de deducere în conformitate cu prevederile art. 297 și 300”.

Reținem astfel că temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală face strict referire la livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru care beneficiarul este o persoană afiliată furnizorului/prestatorului potrivit prevederilor art. 7 pct. 26, ori din Raportul de inspecție fiscală nu rezultă că ar fi fost făcută vreo analiză în acest sens, din care să reiasă livrarea de grâu către persoane afiliate contestatarului.

În speță, subiect al inspecției fiscale a fost Persoana Fizică Autorizată xxx, reprezentată de persoana fizică xxx, cu o cotă de 100% la distribuirea venitului net sau pierderii (pag. 2 din RIF) și nicidecum o asociație de persoane. Pentru terenurile luate în arendă, Persoana Fizică Autorizată xxx a plătit arendatorilor chiria (arenda) în natură, prin livrarea de grâu.

În drept, la **art. 286 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

”ART. 286 - Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.

Astfel, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni.

În ceea ce privește **evaluarea în lei a arende acordată în natură**, aceasta se face pe baza prețurilor medii ale produselor agricole, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene, în vederea stabilirii impozitului pe venit și contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate, așa cum prevede art. 84 alin. (5) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel: *”În cazul în care arenda se exprimă în natură, evaluarea în lei se face pe baza prețurilor medii ale produselor agricole, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene și, respectiv, ale Consiliului General al*

Municipiului București, ca urmare a propunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale, hotărâri ce trebuie emise înainte de începerea anului fiscal. Aceste hotărâri se transmit, în cadrul aceluiași termen, direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice, pentru a fi comunicate unităților fiscale din subordine”.

Se reține că, pe de o parte, referitor la arenda aferentă anului 2016 în Raportul de inspecție fiscală este făcută precizarea: *”În anul 2016 luna octombrie, PFA xxx livrează către membrii arendatori (baza de borderou), grâu în cantitate de xxx kg la prețul de xxx lei/kg. = xxx lei (xxx kg x xxx lei/kg), pentru care trebuia să întocmească factură, să se înregistreze și să declare în decont, TVA colectată suma de xxx lei”*, de unde se înțelege faptul că P.F.A. xxx nu a întocmit factură pentru cantitatea de grâu primită de arendatori de xxx kg, nu a înregistrat și nu a declarat TVA colectată aferentă, dar organele de inspecție nu au fost explicite în acest sens, respectiv nu au tratat acest aspect ca pe o deficiență în sine la stabilirea bazei impozabile suplimentare, prin invocarea temeiului de drept încălcat.

Pe de altă parte, nu rezultă temeiul legal în baza căruia a fost modificat prețul pentru livrările de grâu către arendatori, prin recalcularea la prețul de vânzare practicat de alți contribuabili cu aceeași activitate - pentru anul 2016 sau la prețul de vânzare utilizat de contribuabil într-o factură emisă în luna mai 2019 - pentru anul 2019.

Din actul de control nu rezultă cum s-a ajuns la concluzia că *”prețul de piață practicat de alți contribuabili cu aceeași activitate”* în anul 2016 a fost de xxx lei/kg grâu, știut fiind că prețul de piață diferă în funcție de cerere și ofertă, de cantitatea livrată, de calitatea bunului livrat etc.

De asemenea, din actul de control nu rezultă de ce pentru grâul livrat arendatorilor în luna martie 2019 la inspecția fiscală s-a luat de bază prețul înscris de contribuabil într-o factură emisă în luna mai 2019 (perioada verificată a fost până la luna aprilie 2019 inclusiv), nu se cunoaște dacă au mai existat livrări de grâu și către alte persoane fizice sau juridice și la ce preț.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra stabilirii corecte din punct de vedere legal a obligației fiscale reprezentând TVA în sumă de xxx lei, având în vedere că Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prevede strict ca analiza contestației să se facă în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea.

Din Raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivul de fapt în corelație cu temeiul de drept pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă de xxx lei reprezentând TVA colectată aferentă arende acordată în natură, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, cu privire la acest aspect.

Se reține astfel că, în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale fiscale și contabile, întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește stabilirea corectă a bazei de impunere.

Art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: *”Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii [...]”*.

De asemenea, art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează: *”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 fiecărui caz în parte.”*

Notă: "Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679"

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra obligațiilor fiscale suplimentare în sumă de xxx lei reprezentând TVA colectată aferentă arendei acordată în natură, atât timp cât din instrumentarea speței nu a rezultat situația de fapt constatată în corelație cu temeiul legal invocat de organele de inspecție fiscală ca fiind încălcat, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor și informațiilor existente cu privire la derularea acestor operațiuni.

Pentru aspectele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației va proceda la aplicarea prevederilor **art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015** din Codul de procedură fiscală conform căroră:

"ART. 279 Soluții asupra contestației [...]

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare."

Pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015, prevăd:

"11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat."

În consecință, în temeiul art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.4 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, **se va desființa parțial Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată nr. xxx din xxx**, în ceea ce privește suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar pentru arenda acordată în natură, urmând ca în termenul prevăzut la art. 279 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să se refacă inspecția fiscală pentru aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care se pronunță soluția de desființare, organul fiscal competent urmând să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele prezentei decizii și dispozițiile legale în materie.

3. Referitor la suma de xxx lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor pentru care contribuabilul nu deține documente în original

În fapt, prin *Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată nr. xxx din xxx* organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată suma de xxx lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor pentru care contribuabilul nu deține factura în exemplar original, sumă

pentru care, deși a fost contestată, P.F.A. xxx nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația.

În drept, sunt incidente dispozițiile **art. 269 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]"

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază."

Totodată în speță sunt incidente și prevederile **pct. 11.1 lit.b) din Instrucțiunile** pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, unde se specifică:

"11.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]"

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

coroborate cu prevederile **pct. 2.5** din același act normativ, potrivit cărora:

"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

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

"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:

"Art. 73. - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

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

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

Organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei aferentă achizițiilor pentru care contribuabilul nu a prezentat în original documentele de achiziție.

Întrucât P.F.A. xxx nu a adus argumente, nu a invocat temeieri de drept și nu a depus documente în susținerea propriei cauze, rezultă că organul de soluționare nu se poate investi pe fondul cauzei pentru acest capăt de cerere, drept pentru care, în temeiul art. 279 alin. (1) din

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de **Persoana Fizică Autorizată** xxx din xxx, împotriva *Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată nr. xxx din xxx* emisă de A.J.F.P. xxx, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1), alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată nr. xxx din xxx pentru suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, urmând ca în termenul prevăzut la art. 279 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să se refacă inspecția fiscală pentru aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care se pronunță soluția de desființare, organul fiscal competent urmând să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele prezentei decizii și dispozițiile legale în materie.

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma de xxx lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.