



**DECIZIE NR. 4073/21.10.2019**

privind soluționarea contestației formulate de **societatea .....** SA, înregistrată  
la DGRFP ..... sub nr. ....

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP ..... a fost sesizat de  
AJFP ....., prin adresa înregistrată la DGRFP ..... – Serviciul soluționare  
contestații 1 sub nr. ...., cu privire la contestația formulată de societatea .....  
SA, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J....., CUI ....., cu sediul social  
în jud. ...., sat ....., com. ...., nr. ...., camera ....., ....., et. ....  
și domiciliul fiscal în jud. ...., sat ....., com. ...., nr. ....

Contestația a fost depusă la AJFP ..... în data de 19.06.2019 sub nr.  
..... AJFP ..... a transmis dosarul contestației, fiind înregistrat la DGRFP  
..... sub numărul .....

Contestația este semnată de dl. ...., administrator al societății .....  
SA.

Acțiunea în procedură prealabilă a fost formulată împotriva Deciziei de  
impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de  
impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. ....,  
emisă de AJFP .....

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente  
diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele  
juridice nr. ...., s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .....lei.

Societatea ..... SA contestă parțial Decizia de impunere privind  
obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în  
cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. ...., TVA în sumă .....lei.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale  
principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor  
fiscale la persoanele juridice nr. ...., respectiv **06.05.2019** (sub semnătura  
privată), acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de  
art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu  
modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **19.06.2019**.

Constatând ca în speță sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art.  
269, 270 alin. (1) și art. 272 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura  
fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Serviciul Soluționare Contestații 1  
din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice ..... este legal  
investit să se pronunțe asupra contestației formulate de societatea ..... SA.

I. În fapt, în urma solicitării la rambursare a suma de .....lei, s-a dispus efectuarea unui control anticipat, fiind derulată inspecție fiscală în perioada 13.02.2019-25.04.2019, fiind stabilite situații cu privire la care organul de inspecție fiscală apreciază ca nu se justifică exercitarea dreptului de deducere cu privire la operații impozabile reflectate în evidența contabilă a societății noastre.

Suma solicitată la rambursare provine în principal din operațiuni desfășurate în perioada exercițiilor financiare 2013-2014, în care societatea a efectuat ample lucrări de investiții privind reabilitarea amenajărilor piscicole din ferma piscicolă ..... în suprafață de 100 ha și, respectiv, ferma piscicolă ..... în suprafață de 139 ha, locații la care desfășoară activitatea de bază, respectiv "acvacultura în ape dulci" cod CAEN 0322.

Exercitarea dreptului de deducere s-a realizat în baza documentelor justificative, în principal facturi, care atestă achiziția unor materiale, unor servicii sau lucrări efectuate cu mijloace proprii și închiriate.

Constatările organului de control a căror temeinicie și legalitate nu se justifică se referă la următoarele aspecte:

1. „Cu privire la deductibilitatea TVA aferentă cheltuielilor cu deductibilitate limitată”, organul de control susține ca "societatea deduce integral în perioada 01.12.2013-30.09.2018 TVA în suma de .....lei aferentă combustibililor achiziționați pentru autovehiculele ( autoturisme) în condițiile în care autovehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice". Se stabilește astfel de către organul de control ca nu se acordă deductibilitatea TVA în suma de .....lei.

În anexa 2 la raportul de inspecție fiscală sunt detaliate actele și documentele considerate de organul de inspecție în baza cărora au fost achiziționați combustibili în perioada 01.12.2013-30.09.2018.

Din analiza situației anexa nr. 2, rezultă ca organul de inspecție a înscris în mod eronat facturile de achiziție carburanți și lubrefianți în baza cărora au fost achiziționați pentru funcționarea utilajelor proprii și a autovehiculelor ca masa mai mare de 3,5 tone, pe lângă bonurile fiscale de aprovizionare a autoturismelor proprii.

Costul achizițiilor de combustibil în baza facturilor este în valoare de .....lei, din care TVA deductibilă aferentă în suma de ....., iar valoarea TVA aferentă achizițiilor pentru autoturisme este de .....lei.

În timpul controlului, a prezentat diagramele pentru autovehiculele cu masa mai mare de 3,5 tone, privind justificarea carburanților înscrși în facturile de achiziție, precum și situații privind consumurile zilnice rezultate din activitatea utilajului terasier și a unor mijloace folosite pentru defrișarea vegetației.

Pentru autoturisme, a prezentat foile parcurse întocmite în condițiile legislației fiscale, care însă nu au fost luate în considerare de organul fiscal.

La situația anexa nr. 2 întocmită de organul de control, anexează actele și documentele relevante (fise de consumuri zilnice și foi de parcurs) în baza cărora considera ca nu se justifică neacordarea deductibilității TVA în suma de .....lei, adică 50% din valoarea totală a TVA dedusă.

2. „Cu privire la consumul de carburanți pentru utilaje”, organul de inspecție constată "ca în anii 2014 și 2015 societatea ..... SA a înregistrat cheltuieli cu carburanții (motorina) în suma totală de .....lei în anul 2014 și .....lei în anul 2015 pentru care a dedus TVA aferentă în suma de .....lei în anul 2014, respectiv ..... lei în anul 2015, cu mențiunea ca potrivit evidenței contabile acestea au fost decontate pe ferma din ..... Cu toate justificările, în parte în cuprinsul constatărilor, organul de inspecție stabilește în concluzie ca "nu justifică necesitatea și realitatea consumul de carburanți de .....lei (.....+.....), pentru care s-a

dedus TVA în suma de ....., TVA în suma de .....lei fiind nedeductibila, anexa 3".

Prezintă în copie anexa 3 și documente justificate apreciate de petentă relevante, care atesta consumul de carburanți (motorina) utilizați în perioada supusa inspecției, care demonstrează exactitatea și realitatea operațiunilor înscrise în acestea. În exercițiul financiar 2014, s-au realizat în principal investiții la ferma ....., ocazie cu care au fost excavați mii de mc de pământ și au fost efectuate amenajări de taluzuri la bazinele de creștere a peștelui, a digurilor și a drumurilor de acces. Pentru consumurile lunare anexează documente justificative, respectiv pontaj și foi de lucru pentru întreaga perioadă menționată în situația anexa nr. 3.

3. „Cu privire la diverse achiziții de bunuri și servicii”, organul de control menționează *”în perioada 01.12.2013-31.07.2015, SC ..... SA a efectuat diverse achiziții de bunuri și servicii”*. În Raportul de inspecție se exemplifica 5 situații cu deficiente din cele 55 de poziții care se regăsesc în anexa 3 (corect anexa 4) la Raportul de inspecție fiscală. Se susține, de asemenea, ca *”la coloana explicații sunt prezentate motivele pentru care SC ..... SA nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA aferentă”*. În final, se menționează ca *”valoarea totală a acestora fără TVA este de .....lei, cu TVA aferentă de .....lei, TVA în suma de .....lei fiind nedeductibila, anexa 4.”*

Prezintă în copie anexa 4 întocmită de organul de inspecție fiscală. Din analiza formală, constată că în 4 situații pozițiile 2, 5, 10 și 15 aceiași factura cu aceleași valori este înscrisă în mod eronat de 2 ori, iar cu privire la pozițiile 3 și 11 TVA înscrisă reprezintă exercitarea dreptului de deducere la facturi de avans lucrări, care, apoi, la emiterea facturilor definitive, a fost stornat, fiind anulată exercitarea dreptului de deducere la avans. De asemenea, la poziția 6, TVA din factura .....a fost preluată eronat suma de ..... lei în loc de ..... lei, deci cu o diferență în plus de ..... lei. În coloana explicații, nu se menționează motivul nedeductibilității, fiind înscrise în principal bunurile și serviciile înscrise în fiecare document justificativ.

Față de situația prezentată, arată că situația anexa nr. 4, prin datele eronate pe care le-a descris, prezintă o influență (adică suma în plus cumulată) în sumă totală de .....lei, din care poziții duble TVA - .....lei, TVA aferentă avansurilor .....lei și eroare de preluare din factura poziția 6 - TVA ..... lei.

Suma de .....lei înscrisă în anexa 4 este incorectă și trebuie diminuată cu suma de .....lei, rezultând suma de .....lei (.....-.....).

Considera că din motivele prezentate, suma de .....lei este nedatorată.

Pentru toate cele 55 de poziții menționate în anexa nr. 4 prezintă în copie anexate documente justificative care atesta necesitatea, exactitatea și realitatea operațiunilor.

4.A. „Cu privire la ajustarea TVA deductibilă”, în Decizia de impunere .....la sub-punctul *”2.2.3 Temeiul de drept ”* pagina 3 se menționează art. 305 alin. 4 lit. d din Legea 227/2015 Codul fiscal care nu poate fi aplicabil întrucât noul Cod fiscal are aplicabilitate începând cu 01.01.2016, iar operațiunile de casare a unor bunuri reprezentând mijloace fixe și obiecte de inventar pentru care s-a stabilit TVA se refera la inventarierea efectuată la 31.12.2014 și respectiv 31.12.2015.

Mențiunea cu privire la act normativ Legea nr. 571/2003 art. 149 alin. 1 lit. d „*Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital*  
(1) În sensul prezentului articol :

d) *taxa deductibila aferenta bunurilor de capital reprezintă taxa achitata sau datorata, aferenta oricărei operațiuni legate de achiziția, fabricarea, construcția, transformarea sau modernizarea acestor bunuri, exclusive taxa achitata sau datorata, aferenta reparării ori întreținerii acestor bunuri sau cea aferenta achiziției pieselor de schimb destinate reparării ori întreținerii bunurilor de capital."*

Consideră că nu poate fi aplicată fără a ține cont de prevederile art.125/1 alin. 1 pct. 3 care prevede "*activele corporale fixe reprezintă orice active deținute pentru a fi utilizate în producția sau livrarea de bunuri ori în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terilor sau pentru scopuri administrative, dacă acest active are durata normala de utilizare mai mare de 1 an și valoare mai mare decât limita prevăzuta prin hotărârea guvernului sau prin prezentul titlu"*.

Constată ca nu poate fi ajustată TVA aferentă bunurilor materiale de natura obiectelor de inventar, iar cu privire la activele corporale fixe pe o perioada de 5 ani de la data punerii în funcțiune.

Organul de control face mențiunea expresă la pag. 9 alin. 3 din Raportul de inspecție fiscală „*din lista prezentata de reprezentantul legal al societății, rezulta ca pentru unele obiecte de inventar și mijloace fixe, perioada de proveniență este 2006-2012...*” fără a se face o analiză cu privire la condițiile legale în care se poate ajusta taxa dedusă și nicidecum a se aplica cota de taxa în vigoare la data scoaterii în funcțiune a mijloacelor fixe și obiectelor de inventar menționate nominal în raportul de inspecție fiscală.

Pe lângă cele 2 procese - verbale încheiate, cu ocazia finalizării operațiunilor de inventariere anuala în anul 2014 și 2015, a prezentat organului de inspecție fiscală procese - verbale de casare efectiva întocmite pe locuri de folosință pe care le atașează în copie conformă cu originalul pentru anul 2014 în valoare de .....lei, din care .....lei bunuri în litigiu cu Primăria municipiului ..... în urma demolării spațiilor comerciale de vânzare a peștelui deținute de societatea în municipiul ..... Piața ....., ..... și ..... dosarul ..... al Curții de Apel ....., pentru anul 2015, procese verbale de casare în valoare de .....lei.

Fata de cele prezentate, consideră ca nu se justifică concluzia organului de control "*TVA dedusa ajustată de organul de control este în suma de .....lei, calculata astfel .....lei x 24/100*". Constată ca nu s-a ajustat TVA dedusă, fiind aplicata cota de TVA de 24% valabilă la finele exercițiului financiar 2015 peste valoarea de achiziție a unor bunuri de natura obiectelor de inventar care nici măcar nu erau în activul societății, fiind reflectate pe locuri de folosință în conturi în afara bilanțului 8035, iar pentru mijloacele fixe acestea aveau durata normată de folosință depășită, fiind amortizate integral, cu excepția unor bunuri pentru care exista litigiu.

Consideră astfel că suma de .....lei TVA colectată este stabilită netemeinic și nelegal.

B. Cu privire la constatarea din înscrisurile din registrul AGA al societății în care s-a consemnat cu ocazia adunării generale a acționarilor susținerea de către noul administrator ca ar exista lipsuri în gestiunea societății a cantității de .....kg pește în valoare de .....lei (.....EUR), menționează ca în evidențele societății nu există niciun document care să ateste organizarea și efectuarea unei inventarieri a cantității de pește existente în heleșteiele de la ferma ..... și, respectiv, de la ferma ..... Nu a fost numită comisie de inventariere și nici nu s-a efectuat vreun inventar prin cântărire cu mijloace de măsurare atestate metrologic prin care sa se determine diferențe între stocurile factice inventariate și cele scriptice din evidență contabilă, cu respectarea condițiilor stabilite prin OMF 2861/2009 pentru aprobarea

Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

De asemenea, afirmațiile din Raportul de expertiză extrajudiciară sunt fondate pe discuțiile acționarilor din cadrul AGA din data de .....și, respectiv, ..... și nu pot fi un argument pentru organul de control. Experta extrajudiciara .....nu a luat în considerare în determinarea prejudiciului cert stabilit în sarcina administratorului .....pretinsul minus în gestiune a cantității de .....kg peste în valoare de .....lei.

Consideră astfel că stabilirea de către organul de control a "TVA dedusă ajustată de organul de control este în suma de .....lei calculată astfel ..... x 24/100" nu se justifică.

C. Cu privire la faptul ca "prin nota contabilă nr. ....s-a stornat producția în curs de execuție cont 331.11 Producție în curs de execuție ..... în valoare de .....lei nerealizată la nivelul anului 2013 " precizează următoarele :

- În activitatea de piscicultură procesul tehnologic privind creșterea, materialului piscicol de la faza de puiet până la faza de peste de consum (greutate optimă pentru comercializare) se parcurg următoarele etape: puiet vara 1, puiet vara 2, peste de consum. În aceste etape în funcție de sporurile de greutate care se înregistrează prin note de predare, la sfârșitul perioadei se deversează producția în curs de execuție.

- În situația sa, având în vedere planul de investiții care s-a derulat în anul 2014 la ferma ....., a fost necesar să se evacueze apa din toate heleșteiele care au intrat într-un proces de decolmatare și reabilitare, astfel ca întreaga cantitate de peste existentă a fost mutată la ferma ..... Pe parcursul anului 2014 și 2015, conform procesului tehnologic de creștere, au fost reflectate în contabilitate note de predare cu sporurile în greutate și cu trecerea de la un stadiu la altul, respectiv de la puiet la vara 1, vara 2 la peste de consum. Consideră astfel ca s-a procedat corect la revărsarea producției neterminate din anul 2013 prin stornare (331.11=711 în roșu), întrucât în cele 2 exerciții financiare prin înregistrarea sporurilor s-a întocmit nota contabilă 361=711.

Fata de specificul activității, precizează ca în activitatea de piscicultură nu poate fi prezentat un inventar cantitativ al producției neterminate similar cu cele din activitățile industriale, cantitativ și valoric, întrucât inițial producția neterminată a fost reflectată contabilizând costuri cu munca vie, cu bunuri materiale și alte cheltuieli cu serviciile. La finalizarea procesului de producție, materialul piscicol înregistrat pe stocuri ca peste de comun a fost înregistrat prin nota contabilă 361=71 la preț de producție și implicit conform funcțiunii contului 331 producția în curs a diminuată prin înregistrarea în roșu cu nota contabilă prin formula 331=711.

Organul de control considera în mod eronat (a se vedea pagina 11 din Raportul de inspecție fiscală) "în concluzie, societatea stornează la inventarierea patrimoniului în anul 2015, valoarea produselor în curs de execuție, respectiv valoarea materialului piscicol soldul contului 331.11 producție în curs de execuție ..... de .....lei (anexa 8 la RIF) fără a prezenta documente din care să rezulte motivul nerealizării producției în curs de execuție și implicit motivul nerecepționării acestuia la maturitate în contul 361 animale și pasări " :

De asemenea, consideră că diferența stabilită de organul de control "TVA-dedusă ajustată de organul de control este în suma de .....lei calculate astfel. ....lei x 24/100 " a fost stabilită în mod eronat, fiind nedatorată.

Consideră, de asemenea, eronat punctul de vedere final stabilit de organul de control „având în vedere aspectele prezentate la punctele A, B și C, cu ocazia

prezentei inspecții fiscale, s-a ajustat TVA în suma total de .....lei (.....lei + .....lei + .....lei), fiind nedatorata.

Fala de cele prezentate la punctele 1-4 de mai sus, susține ca în mod eronat a fost stabilita diferența de TVA în suma de .....lei, astfel:

- Diferența TVA combustibil nedeductibil 50% .....lei
- TVA aferentă carburanților pentru utilaje integral nedeductibil .....lei
- TVA aferentă diverse bunuri și servicii .....lei
- TVA ajustări .....lei
- Eroare calcul aritmetic ..... lei
- Total diferența TVA .....lei

În drept, și întemeiază contestația pe prevederile art.145/1 din Legea nr. 571/2003 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art. 298 din Legea 227/2015 Codul fiscal valabil din anul 2016, art. 145 din Legea nr. 571/2003 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art 148 și 149. din Legea nr. 571 / 2003 Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**II.** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. ...., s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .....lei.

Cu privire la aspectele contestate, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ...., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. ...., s-au stabilit următoarele:

1. Cu privire la deductibilitatea TVA aferentă cheltuielilor cu deductibilitate limitată.

Societatea deduce integral în perioada 01.12.2013-30.09.2018 TVA în suma de .....lei aferentă combustibililor achiziționați pentru autovehicule (autoturisme) în condițiile în care autovehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

S-a procedat la neacordarea deductibilității TVA în suma de .....lei aferentă acestor achiziții (.....x 50%=.....lei) în procent de 50%, conform situației prezentate în anexa 2, în baza prevederilor art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada de la 01.12.2013 până la 31.12.2015 și art. 298 alin. 1 din Legea 227/2015 pentru perioada 01.01.2016-31.10.2016.

Act normativ încălcat pentru perioada 01.12.2013-31.12.2015

Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare

„Art. 145<sup>1</sup> Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art.145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

- b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
- c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
- e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.”

Act normativ încălcat în perioada 01.01.2016-30.09.2018

Art. 298 alin. 1 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal și punctual 68 din HG 1/2016.

„(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

68. (1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

Consecința fiscală este deducerea eronată a TVA în condițiile în care dreptul de deducere este limitat și a fost exercitat în mod eronat pentru suma .....lei.”

## 2. Cu privire la consumul de carburanți pentru utilaje

S-a constatat ca în anii 2014 și 2015 SC ..... SA a înregistrat cheltuieli cu carburanții (motorina) în suma totală de .....lei, în anul 2014, și .....lei, în anul 2015, pentru care a dedus TVA aferentă în suma de .....lei, în anul 2014, respectiv ..... lei, în anul 2015, cu mențiunea ca, potrivit evidentei contabile acestea au fost decontate pe ferma din ..... Reprezentantul societății susține ca aceste consumuri de motorina sunt aferente unor lucrări de amenajare a bazinelor de creștere a peștelui (decolmatare bazine, transport pământ) prestate de diverși prestatori, susținând ca prin contractele încheiate cu aceștia SC ..... SA s-a obligat sa le asigure motorina necesara.

Exemplifica următorii prestatori: SC .....SRL și Întreprinderea Individuala .....

Potrivit contractelor încheiate cu aceștia, prin contract nu s-a stabilit o norma de consum de motorina (consum orar sau consum pe cantitatea de lucrări). De asemenea, din situațiile de lucrări (care sunt anexate la facturi) nu rezulta modul de calcul al carburanților dați în consum, situațiile de lucrări conțin zilele și numărul de ore zilnic în care utilajele respective au lucrat. De asemenea, nu au fost puse la dispoziția inspecției fiscale documente de predare-primire a carburanților.

Pentru clarificarea acestui aspect, în timpul controlului, echipa de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) lit. e) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală a întocmit o solicitare de informații înregistrată la SC ..... SA sub nr. ...., cu termen de răspuns 21.03.2019. De asemenea, prin solicitarea de informații înregistrată la SC ..... SA sub nr. ...., a solicitat o centralizare a lucrărilor de investiții pe cele doua ferme piscicole, mai exact în ce s-au concretizat lucrările respective întrucât din situațiile de lucrări nu rezulta acest

lucru. Situațiile de lucrări nu conțin unitatea de măsură și cantitățile lucrărilor executate. Prin adresa înregistrată la AJFP ..... sub nr. ...., SC ..... SA a răspuns ca pentru utilajele, altele decât autoturismele, pune la dispoziție foile de lucru pe zile care atesta orele de funcționare și cantitățile de carburanți consumate. În vederea verificării realității operațiunii, echipa de inspecție fiscală nu a putut discuta aceste aspecte cu nici un salariat cu atribuții de conducere al SC ..... SA din perioada respectivă. Echipa de inspecție fiscală s-a deplasat în teren, constatând ca heleșteiele sunt întreținute și ca într-o zonă aflată în partea din spate a fermei există grămezi de pământ depozitat, care ar fi putut rezulta din decolmatarea bazinelor, dar nu poate stabili cantitățile de lucrări efectuate constând în decolmatare și amenajare bazine piscicole și, implicit, nu poate stabili consumul de carburanți. Contractele încheiate cu prestatorii și situațiile de lucrări nu conțin unitatea de măsură și cantitățile de lucrări. Astfel, se constată ca SC ..... SA nu justifică necesitatea și realitatea consumului de carburanți de .....lei (.....+ .....), pentru care s-a dedus TVA în suma de ....., TVA în suma de .....lei fiind nedeductibilă, anexa 3.

### 3 Cu privire la diverse achiziții de bunuri și servicii

În perioada 01.12.2013-31.07.2015, SC ..... SA a efectuat diverse achiziții de bunuri și servicii, între care exemplifică:

- achiziții de servicii cu bascula de la SC .....SRL conform facturii nr. ...., fără a prezenta situații de lucrări, factura conține UM (zile, cantitatea), nr. de zile și prețul pe zi, fără a menționa în ce constau lucrările executate(ce a transportat, de unde și până unde);

- închiriat raba de la SC .....SRL, factura ....., lipsa situații de lucrări, fără a menționa în ce constau lucrările executate;

- achiziție gazon și trifoi alb de la SC ..... SRL cu factura nr. ...., fără a întocmi nota de intrare-recepție, nu se cunoaște pentru ce obiectiv a fost utilizat;

- servicii de transport cereale efectuate de SC ..... SRL conform facturii nr. ....pe ruta ..... - .....fără a ști ce fel de cereale au fost transportate;

- achiziții de beton de la SC .....SRL cu factura nr. ...., la rubrica date privind expediția având mențiunea expedierea s-a făcut în prezenta noastră în data de 15.07.2014 ora 16.02. Nu a fost prezentată nota de intrare-recepție;

- achiziții de nisip + transport de la SC ..... SRL, factura nr. ...., nu a fost prezentată nota de intrare-recepție, nu se cunoaște pentru ce obiectiv a fost pus în opera. Organul de inspecție fiscală nu a putut identifica care puteau fi obiectivele pentru care puteau fi consumate cele aproximativ 132 tone de nisip achiziționate, în perioada imediat următoare mai există încă o astfel de achiziție.

Achizițiile de bunuri și servicii exemplificate mai sus se regăsesc în anexa nr. 3, care conțin și alte achiziții de bunuri și servicii, pentru care la coloana explicații sunt prezentate motivele pentru care SC ..... SA nu beneficiază de dreptul de deducerea TVA aferentă.

Valoarea totală a acestora, fără TVA, este de .....lei, cu TVA aferentă de .....lei, TVA în suma de .....lei fiind nedeductibilă, anexa 4.

Reprezentantul societății susține ca operațiunile respective sunt reale, ca sunt aferente operațiunilor taxabile și ca TVA aferentă este deductibilă.

Organul de inspecție fiscală a constatat ca achizițiile respective nu îndeplinesc condițiile de fond și formă pentru justificarea deductibilității TVA, nu se poate face dovada ca acestea sunt aferente operațiunilor taxabile ale SC ..... SA (nu se cunoaște căror obiective au fost destinate achizițiile respective-pentru investiții sau pentru activitatea curentă a societății), iar referitor la condițiile de formă s-a constatat modul defectuos de întocmire a documentelor (lipsa recepției, lipsa



situații de lucrări, modul defectuos de întocmire a contractelor, a facturilor de achiziții pentru unele achiziții de bunuri și servicii).

4. Cu privire la deducerea TVA aferenta chiriei facturata de SC ..... SA către SC ..... SA

SC ..... SA în perioada supusa inspecției fiscale a închiriat de la SC ..... SA spatii comerciale(magazine) pentru activitatea de vânzare cu amănuntul a peștelui. S-a constatat ca SC ..... SA din diverse motive în anumite perioade nu a desfășurat activitate în spatiile respective, dar a achitat contravaloarea chiriei și a unor cheltuieli de întreținere a spatiilor respective, deducând TVA. Organul de inspecție fiscală a avut în vedere veniturile din vânzarea cu amănuntul și chiria facturata de SC ..... SA pentru spatiile respective, constatând ca SC ..... SA a achiziționat de la SC ..... SA chiriei și cheltuieli de întreținere în valoare totală de .....lei, pentru care a dedus TVA în suma totală de .....lei. Situația este prezentată în anexa nr. 5

TVA în suma de .....lei este nedeductibilă, SC ..... SA nu a realizat venituri taxabile din vânzarea cu amănuntul conform situației prezentate în anexa nr. 5, prin urmare cheltuielile respective nu au contribuit la realizarea de venituri impozabile.

De menționat faptul ca SC ..... SA în prezent nu mai desfășoară activitate de vânzare cu amănuntul în spatiile respective. La data inspecției fiscale, SC ..... SA nu mai deține spatii închiriate(magazine) de la SC ..... SA.

5.Cu privire la ajustarea TVA deductibila

A. In ceea ce privește modul de casare a obiectelor de inventar la anii fiscali 2014 și 2015, facem următoarele precizări:

- în anul 2014, prin Procesul verbal nr. ...., încheiat cu ocazia finalizării valorificării rezultatelor inventarierii la gestiunea de mijloace fixe, obiecte de inventar și furaje din patrimoniul societății, au fost propuse spre casare prin procesele verbale de scoatere din funcțiune anexate la acesta, obiecte de inventar în valoare de .....lei și mijloace fixe în valoare de .....lei (anexa nr. 8 la RIF).

Mijloacele fixe și obiectele de inventar casate, constau în:

- curățitor cu apa rece, o bucata, în valoare de .....lei;
- generator curent Energy, o bucata, în valoare de .....lei;
- motocoasa, o bucata, .....;
- motocoasa, o bucata, în valoare de .....lei;
- lada frigo congelator, GS40, o bucata, în valoare de .....lei;
- barca cu cositoare, o bucata, în valoare de .....lei;
- cositoare TM 140, o bucata, în valoare de .....lei;
- motoare barca 8CMUL, o bucata, în valoare de .....lei;
- motoare barca 8CMUL, o bucata, în valoare de .....lei;
- verificator de persoane, o bucata, în valoare de .....lei;
- generator curent 4.500 M, o bucata, în valoare de .....lei;
- compactor, o bucata, în valoare de .....lei;
- năvod, o bucata, în valoare de .....lei;
- năvod 100 M/8M, o bucata, în valoare de ..... lei;
- rezervoare hidrobionice, 3 bucăți, în valoare de ..... lei
- motocoasa, o bucata, în valoare de .....lei;
- moto-unealta, o bucata, în valoare de .....lei;
- ladă frigo congelator, o bucata, în valoare de .....lei.

Din verificarea documentelor prezentate, și anume Procesul verbal nr....., încheiat cu ocazia finalizării valorificării rezultatelor inventarierii la gestiunea de mijloace fixe, obiecte de inventar și furaje din patrimoniul societății, nu este certificat

prin semnătură de comisia de inventariere, iar procesele verbale de scoatere din funcțiune anexate la acesta, nu sunt semnate de certificare de majoritatea persoanelor desemnate cu inventarierea patrimoniului.

De asemenea, pe procesele verbale de scoatere din funcțiune, nu se fac mențiuni privind dezmembrarea sau declasarea mijloacelor fixe și obiectelor de inventar casate, implicit materialele rezultate urmare procesului de casare.

Din verificarea efectuată asupra evidenței contabile, inspecția fiscală constată faptul că, în gestiunea societății nu sunt evidențiate produse reziduale rezultate din dezmembrarea acestora (cont contabil 346"produse reziduale") și nici venituri din valorificarea acestora.

De asemenea, la inventarierea efectuată la anul 2014, Prin procesul verbal nr....., încheiat cu ocazia finalizării valorificării rezultatelor inventarierii la gestiunea de mijloace fixe, obiecte de inventar și furaje din patrimoniul societății, se face mențiunea:

- stocurile scriptice ale mijloacelor fixe, din gestiunea COMERȚ - Mag ....., în valoare totală de .....lei - LITIGIU;

- stocurile scriptice ale mijloacelor fixe, din gestiunea COMERȚ - Pta. ...., în valoare totală de .....lei - LITIGIU;

- stocurile scriptice ale mijloacelor fixe, din gestiunea COMERȚ - Piata ....., în valoare totală de .....lei - LITIGIU;

- stocurile scriptice ale mijloacelor fixe, din gestiunea COMERȚ - Piata ....., în valoare totală de .....lei - LITIGIU.

Din mențiunile făcute în Procesul verbal nr....., privind litigiile menționate anterior în valoare totală de .....lei (anexa nr.8- la RIF), rezulta faptul că, mijloacele fixe în litigiu fac obiectul unui litigiu aflat pe rolul instanțelor judecătorești, cu Primăria ..... Pana la data inspecției fiscale, societatea nu prezintă documente din care să rezulte că, litigiile în cauză au fost recuperate de la persoanele răspunzătoare cu gestionarea mijloacelor fixe în cauză, în valoare totală de .....lei.

Având în vedere constatările prezentate anterior, rezulta faptul că societatea casează mijloace fixe și obiecte de inventar, precum și litigii, în valoare totală de .....lei (.....lei + .....lei), la nivelul anului 2014.

-în anul 2015, prin Procesul verbal nr....., încheiat cu ocazia finalizării valorificării rezultatelor inventarierii la gestiunea de mijloace fixe, obiecte de inventar și furaje din patrimoniul societății, au fost propuse spre casare prin procesele verbale de scoatere din funcțiune anexate la acesta, obiecte de inventar în valoare de .....lei și mijloace fixe în valoare de .....lei (anexa nr.8- la RIF).

Mijloacele fixe și obiectele de inventar casate, constau în:

- bazin peste ....., o bucată, în valoare de .....lei, valoare amortizată până la 31.12.2015, de .....lei;

- bazin peste, o bucată, în valoare de .....lei, valoare amortizată până la 31.12.2015, de .....lei;

- motoare barca 8CMUL, o bucată, în valoare de .....lei;

- batoza porumb cu motor, o bucată, în valoare de .....lei;

- cositoare rotative, o bucată, în valoare de .....lei;

- moara furaje micromotor, o bucată, în valoare de .....lei;

- vitrina frigorifică, o bucată, în valoare de .....lei;

- secerătoare Ducher, o bucată, în valoare de .....lei;

- lada frigorifică congelator, o bucată, în valoare de .....lei;

- lada frigorifică congelator CS40, o bucată, în valoare de .....lei;

- agregat frigorific, o bucată, în valoare de .....lei;

- vitrina frigorifică, o bucată, în valoare de .....lei;

- vitrina frigorifică pentru peste, o bucată, în valoare de .....lei;

- casa marcat Ortech, o bucata, în valoare de .....lei;
- calculator seria 310054, o bucata, în valoare de .....lei;
- calculator PC INTEL CELEROM, o bucata, în valoare de .....lei;
- copiator Canon, o bucata, în valoare de .....lei;
- agregat frigorific, o bucata, în valoare de .....lei;
- vitrina frigorifica, o bucata, în valoare de .....lei.

Din lista prezentata de reprezentantul legal al societății, rezulta ca pentru unele obiecte de inventar și mijloace fixe, perioada de proveniență este 2006 - 2012, însa nu s-a prezentat documentele justificative pentru darea în folosință a acestora, adică procese verbale de de predare-primire la data efectuării inventarierii, care sa permită verificarea gestiunii pe oameni sau loc de folosință, și implicit a existentei lor la acea data.

De asemenea, pe procesele verbale de scoatere din funcțiune, nu se fac mențiuni privind dezmembrarea sau declasarea mijloacelor fixe și obiectelor de inventar casate, implicit materialele rezultate urmare procesului de casare. Din verificarea efectuata asupra evidentei contabile, inspectia fiscala constata faptul ca, în gestiunea societății nu sunt evidențiate produse reziduale rezultate din dezmembrarea acestora ( cont contabil 346 "produse reziduale").

In nota explicativa din ..... (anexa nr.9- la RIF), înregistrată la societate sub nr. 45, la întrebarea nr.1, s-a solicitat prezentarea de documentele justificative întocmite la darea în folosință a acestora (proces verbal de predare-primire, fise de magazie).

In perioada de desfășurare a inspectiei fiscale, respectiv data de ....., reprezentantul legal al societății nu a dat curs solicitărilor formulate prin Nota explicativa din data de ....., înregistrată de societate sub nr. ...., întrebarea nr.1.

Având în vedere cele descrise mai sus cu privire la modul de efectuare a inventarierii patrimoniului, la anii fiscali 2014 și 2015, și implicit de casare a mijloacelor fixe și obiectelor de inventar, fără a prezenta documente justificative privind existenta factica a acestora în gestiunea societății la data inventarierii și implicit, fără a evidenția în gestiunea societății produse reziduale rezultate din dezmembrarea acestora (cont contabil 346), organul de control a procedat la ajustarea taxei deduse la achiziția respectivelor bunuri (mijloace fixe și obiecte de inventar) în conformitate cu prevederile art. 148 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Baza de calcul a TVA este în suma totala de .....lei (.....lei - anul 2015 + .....lei + .....lei – anul 2014) conform anexei nr. 8 - la RIF, iar TVA nedeductibila s-a stabilit astfel:

- la baza de calcul rezultata a fost aplicata cota de taxa în vigoare la data la care intervine dreptul organului de control de a ajusta taxa, adică la lunile decembrie ale fiecărui an în parte, respective 31 decembrie 2014 și 31 decembrie 2015, când s-au efectuat notele contabile în baza inventarelor, adică cota de 24% prevazuta de art. 140, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

In virtutea dreptului de apreciere conferit organului fiscal prin art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, au fost avute în vedere și prevederile punctului 53 alin. (10), (11) și (14) al Titlului VI din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, TVA dedusa ajustata de organul de control este în suma de .....lei, calculata astfel: .....lei x 24/100.

B. Având în vedere aspectele precizate în Raportul de Expertiza Extrajudiciara din data de ....., întocmit urmare solicitării reprezentanților societății, la pagina 8, și anume "In cadrul adunărilor generale ale acționarilor din data de

.....și respectiv din data de ....., s-a adus la cunoștință AGA de către noul administrator existența unor lipsuri în gestiunea societății constând în peste minus la inventarierea efectuată în data de ....., în cantitate de .....kg, reprezentând suma de .....lei (.....euro)", s-au solicitat prin Nota explicative din data de ....., documentele în baza cărora s-a făcut aceasta constatare privind lipsa în gestiunea de peste a societății, precum și documentele prin care s-a valorificat rezultatele acestor constatări de lipsa din gestiunea societății, respectiv corelarea faptului cu scripticul.

În perioada de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv data de ....., reprezentantul legal al societății nu a dat curs solicitărilor formulate prin Nota explicativa din data de ....., înregistrată de societate sub nr....., întrebarea nr. 2.

Având în vedere cele descrise mai sus, și anume aspectele precizate în Raportul de Expertiza Extrajudiciara din data de ....., întocmit urmare solicitării reprezentanților societății cu privire la modul de gestionare al patrimoniului societății, existența unor lipsuri în gestiunea societății constând în peste minus la inventarierea efectuată în data de ....., în cantitate de .....kg, reprezentând suma de .....lei (.....euro), lipsuri care nu s-au consemnat în evidenta contabilă a societății, organul de control a procedat la ajustarea taxei deduse în conformitate cu prevederile art. 148 alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Baza de calcul a TVA este în suma totală de .....lei (.....kg x 8,9 lei/kg), conform anexei nr.8-la RIF, iar TVA nedeductibilă s-a stabilit astfel:

- la baza de calcul rezultată a fost aplicată cota de taxă în vigoare la data la care intervine dreptul organului de control de a ajusta taxa, adică la ..... (data la care s-a constatat lipsa în gestiunea societății), adică cota de 24% prevăzută de art. 140, din legea 571/2003-privind Codul fiscal.

În virtutea dreptului de apreciere conferit organului fiscal prin art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, au fost avute în vedere și prevederile punctului 53 alin.(10), (11) și (14) al Titlului VI din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, TVA dedusă ajustată de organul de control este în suma de .....lei, calculată astfel: .....lei x 24/100.

C. Având în vedere faptul că, prin Nota contabilă nr....., s-a stornat producția în curs de execuție, cont contabil 331.11 "producție în curs de execuție .....l .....", în valoare de .....lei, (anexa de lucru) nerealizată la nivelul anului 2013, în timpul inspecției fiscale s-a solicitat documente justificative din care rezultă acest fapt, respectiv procesul verbal de inventariere a cantității de peste din bazinul de la gestiunea în cauză, prin cântărire.

Având în vedere funcționalitatea contului Contul 331 "Produse în curs de execuție", face următoarele precizări:

- Cu ajutorul acestui cont se ține evidența stocurilor de produse în curs de execuție (care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, respectiv producția neterminată) existente la sfârșitul perioadei.

- Contul 331 "Produse în curs de execuție" este un cont de activ.

- În debitul contului 331 "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei, stabilită pe bază de inventar (711).

- În creditul contului 331 "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii produselor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (711).

-Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a produselor aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

Urmare analizei prezentate anterior, precum și obiectul de activitate al societății, creșterea și comercializarea de peste, precum și venituri din taxa de pescuit, în debitul contului 331.11 *“producție în curs de execuție ...../.....”*, la nivelul anului 2013, societatea înregistrează consumurile de furaje, energie electrica și alte cheltuieli cu materialele, soldul contului reprezentând valoarea la cost de producție a materialului piscicol (peste), care la maturitate ar fi trebuit recepționat în contul contabil 361 *“animale și pasări”*.

În concluzie, societatea stornează la inventarierea patrimoniului la anul 2015, valoarea produselor în curs de execuție, respectiv valoarea materialului piscicol, soldul contului 331.11 *“producție în curs de execuție ...../.....”*, de .....lei, (anexa nr.8- la RIF), fără a prezenta documente din care să rezulte motivele nerealizării producției în curs de execuție, și implicit motivul nerecepționării acesteia, la maturitate, în contul contabil 361 *“animale și pasări”*.

Prin Nota explicative din data de ....., s-au solicitat documente din care să rezulte lipsa în gestiunea societății, respectiv procesul verbal de inventariere a cantității de peste din bazinul de la gestiunea în cauza, prin care s-a constatat acest fapt.

În perioada de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv data de ....., reprezentantul legal al societății nu a dat curs solicitărilor formulate prin Nota explicativa din data de ....., înregistrată de societate sub nr....., întrebarea nr.3.

Având în vedere cele descrise mai sus, și anume stornarea producției în curs de execuție, cont contabil 331.11 *“producție în curs de execuție ...../.....”*, în valoare de .....lei, nerealizată la nivelul anului 2013, fără a prezenta documente din care să rezulte existența unor lipsuri în gestiunea de material piscicol, organul de control a procedat la ajustarea taxei deduse la achiziția de furaje, energie electrica și alte materiale necesare în activitatea societății, în conformitate cu prevederile art. 148 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Baza de calcul a TVA este în suma de .....lei, iar TVA nedeductibila s-a stabilit astfel:

- la baza de calcul rezultată a fost aplicată cota de taxă în vigoare la data la care intervine dreptul organului de control de a ajusta taxa, adică la 31.12.2015 (data la care s-a constatat lipsa în gestiunea societății), adică cota de 24% prevăzută de art. 140, din legea 571/2003-privind Codul fiscal.

În virtutea dreptului de apreciere conferit organului fiscal prin art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, au fost avute în vedere și prevederile punctului 53 alin.(10), (11) și (14) al Titlului VI din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, TVA dedusă ajustată de organul de control este în suma de .....lei, calculată astfel: .....lei x 24/100.

Având în vedere aspectele prezentate la punctele A, B și C, cu ocazia prezentei inspecții fiscale s-a ajustat TVA în suma totală de .....lei (.....lei + .....lei + .....lei).

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

**III.1. În ceea ce privește TVA în sumă de .....lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea TVA aferentă achiziției de combustibil, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente faptul că acestea au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice și nu prezintă documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.***

În fapt, societatea a dedus integral în perioada 01.12.2013-30.09.2018 TVA în suma de .....lei aferenta combustibililor achiziționați pentru autovehicule (autoturisme) deoarece autovehiculele nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Astfel, s-a procedat la limitarea dreptului de deducere al TVA aferentă consumului de combustibil la 50% și s-a stabilit ca nedeductibilă TVA în sumă de .....lei aferentă acestor achiziții ( $\text{.....lei} \times 50\% = \text{.....lei}$ ), în conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada de la 01.12.2013 până la 31.12.2015 și art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 pentru perioada 01.01.2016-31.10.2016.

Pentru justificarea deductibilității, societatea contestatoare a prezentat 25 foi de parcurs pentru auto nr. ...., în condițiile în care acesta nu figurează în lista mijloacelor fixe aflate în proprietatea societății în perioada decembrie 2013-septembrie 2018.

În drept, pentru perioada 01.12.2013 – 31.12.2015, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (2) și art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;”

„Art. 145<sup>1</sup> Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului [...].

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147<sup>1</sup>”.

Așadar, în conformitate cu articolele de lege anterior citate, prin excepție de la prevederile generale de deductibilitate, stipulate la art.145 din Codul fiscal, în situația în care vehiculele rutiere motorizate - ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, astfel cum sunt prevăzute în textul de lege - nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și nu sunt incluse în categoriile expres prevăzute de legiuitor, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente închirierii și a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de aceste vehiculele se limitează la 50%.

Potrivit pct. 45<sup>1</sup> și pct. 49<sup>2</sup> din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege

orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului. [...]

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei.

Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile postale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

„49<sup>2</sup>. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale a cheltuielilor aferente la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, inclusiv cele înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar etc.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.”

Astfel, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, din titlul VI

"Taxa pe valoarea adăugată", acordarea integrală a dreptului de deducere a cheltuielilor la calculul profitului impozabil, efectuându-se pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprinde, printre alte cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, și partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, și anume limita de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Pentru perioada 01.01.2016 – 31.10.2016, sunt aplicabile prevederile art. 297 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și art. 298 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*"Art. 297 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

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

*a) operațiuni taxabile;"*

*„ART. 298*

*Limitări speciale ale dreptului de deducere*

*(1) Prin excepție de la prevederile art. 297 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.*

*(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.*

*(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*

*b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*

*c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*

*d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;*

*e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;*

*f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

*(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299-301.*

*(5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin normele metodologice."*

Potrivit pct. 68 din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 1/2016 se precizează:

*"68. (1) În aplicarea art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege*



orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. **Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul.** În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului. [...]

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. **Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto.**

**Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.** În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale convenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al vehiculului. **Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 298 alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării,**

**achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta.** Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit 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, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală”.

**Conform prevederilor legale anterior citate pentru acordarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente cheltuielilor legate direct de vehiculele rutiere motorizate ce îndeplinesc condițiile privind masa totală maximă autorizată și numărul de scaune de pasageri, persoana impozabilă are obligația să facă dovada utilizării acestora exclusiv în scopul activității sale economice.**

Totodată, pentru exercitarea integrală a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Sunt incidente prevederile art. 73 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„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.”*

În ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

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

Din normele legale mai sus prezentate, coroborate cu documentele depuse de petent împreună cu contestația, se retine ca acesta și-a exercitat posibilitatea conferită de legiuitor prin dispozițiile art. 276 alin.4 din Legea nr. 207 din 20 iulie 2015 privind Codul de procedură fiscală, depunând mijloace de probă noi.

**Sintetizând constatările organelor de inspecție fiscală, precum și motivația petentei, respectiv documentele prezentate ca mijloace de probă, reținem următoarele:**

1. Referitor la TVA aferentă consumului de combustibil, societatea ..... SA susține că aceste achiziții au fost efectuate exclusiv în scopul activității economice, fără să aducă nicio dovadă/probă în acest sens.

Susținerea petentei este vădit neîntemeiată întrucât pentru deductibilitatea 100% a TVA și a cheltuielilor aferente, **legea fiscală prevede în mod expres că utilizarea în scopuri economice să fie "exclusivă", orice utilizare în scop personal, chiar și pur ocazională, atrăgând deductibilitatea cheltuielilor și a TVA în procent de 50%**, ceea ce implică că pentru autovehiculele supuse limitării speciale a dreptului de deducere persoana impozabilă să justifice deductibilitatea prin întocmirea foilor de parcurs, care să conțină toate informațiile necesare care să demonstreze utilizarea exclusivă în scopuri economice a autovehiculelor societății.

Contestatoarea **omite cu desăvârșire faptul că, în lipsa foilor de parcurs, întocmite conform prevederilor legale, care să dovedească utilizarea 100% în folosul activităților economice, legiuitorul a prevăzut în mod expres că deductibilitatea este recunoscută la nivelul de 50% din TVA aferentă achiziției/utilizării autovehiculelor respective.**

De asemenea, în conformitate cu prevederile legale anterior citate, orice **persoana impozabila are dreptul la deducerea integrală a TVA aferentă achizițiilor de combustibili, dacă face dovada ca sunt legate de autovehicule utilizate exclusiv în scop economic și sunt justificate cu facturi sau bonuri fiscale ștampilate și care au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.**

2. Pentru justificarea utilizării exclusive a mijloacelor de transport în scopul activității economice, contestatara a prezentat **25 foi de parcurs întocmite pentru auto cu nr. de înmatriculare ....., care nu figurează în lista mijloacelor fixe aflate în proprietatea societății contestatoare în perioada decembrie 2013-septembrie 2018.**

3. Din analiza foilor de parcurs, rezultă că pe acestea nu este înscris locul plecării și locul sosirii, menționându-se doar localitatea .....; în plus, foile de parcurs prezentate nu conțin informații privind scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma de consum de carburant pe kilometru parcurs.

Față de cele anterior precizate, se reține că societatea nu a justificat utilizarea exclusivă a mijloacelor de transport în scopul activității economice, motiv pentru care în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere integral al taxei pe valoarea adăugată - se limitează la 50%, fiind vorba de combustibil aferent vehiculelor rutiere motorizate care nu au fost utilizate exclusiv în scopul activității economice și care nu se înscriu în categoriile expres prevăzute de legiuitor.

Prin urmare, având în vedere că nu au fost aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la TVA în sumă .....lei, reprezentând 50% din TVA aferentă achiziției de combustibil, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de

procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația se va respinge ca neîntemeiată în ceea ce privește TVA în suma de .....lei.**

### **III.2. În ceea ce privește TVA în sumă de .....lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal au respins la deducere TVA aferentă, în condițiile în care petenta nu a prezentat documente justificative din care să reiasă că achizițiile au fost aferente operațiunilor cu drept de deducere.***

În fapt, în anii 2014 și 2015, societatea ..... SA a înregistrat cheltuieli cu carburanții (motorina) în sumă totală de .....lei (în anul 2014) și .....lei (în anul 2015), pentru care a dedus TVA aferentă în sumă de .....lei, în anul 2014, respectiv ..... lei, în anul 2015; potrivit evidentei contabile, acestea au fost decontate pe ferma din ..... Reprezentantul societății susține ca aceste consumuri de motorina sunt aferente unor lucrări de amenajare a bazinelor de creștere a peștelui (decolmatare bazine, transport pământ) prestate de diverși prestatori, susținând că prin contractele încheiate cu aceștia societatea ..... SA s-a obligat sa le asigure motorina necesară.

Societatea contestatoare exemplifică următorii prestatori: societatea ..... SRL și Întreprinderea Individuala .....

Potrivit contractelor încheiate cu aceștia, prin contract nu s-a stabilit o norma de consum de motorina (consum orar sau consum pe cantitatea de lucrări). De asemenea, din situațiile de lucrări (care sunt anexate la facturi) nu rezulta modul de calcul al carburanților dați în consum, situațiile de lucrări conțin zilele și numărul de ore zilnic în care utilajele respective au lucrat. De asemenea, nu au fost puse la dispoziția inspecției fiscale documente de predare-primire a carburanților.

Pentru clarificarea acestui aspect, în timpul controlului, echipa de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 113 alin. (2) lit. e) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, a întocmit o solicitare de informații înregistrată la societatea ..... SA sub nr. ...., cu termen de răspuns 21.03.2019. De asemenea, prin solicitarea de informații înregistrată la societatea ..... SA sub nr. ...., a solicitat o centralizare a lucrărilor de investiții pe cele doua ferme piscicole, mai exact în ce s-au concretizat lucrările respective întrucât din situațiile de lucrări nu rezultă acest lucru. Situațiile de lucrări nu conțin unitatea de măsură și cantitățile lucrărilor executate. Prin adresa înregistrată la AJFP ..... sub nr. ...., societatea ..... SA a răspuns ca pentru utilajele, altele decât autoturismele, pune la dispoziție foile de lucru pe zile care atesta orele de funcționare și cantitățile de carburanți consumate.

Echipa de inspecție fiscală s-a deplasat în teren, constatând ca heleșteiele sunt întreținute și că într-o zona aflată în partea din spate a fermei exista grămezi de pământ depozitat, care ar fi putut rezulta din decolmatarea bazinelor, dar nu se pot stabili cantitățile de lucrări efectuate, constând în decolmatare și amenajare bazine piscicole și, implicit, nu se poate stabili consumul de carburanți. Contractele încheiate cu prestatorii și situațiile de lucrări nu conțin unitatea de măsură și cantitățile de lucrări.

Astfel, organele de inspecție fiscală au concluzionat ca societatea ..... SA nu justifică necesitatea și realitatea consumului de carburanți de .....lei (.....lei + .....lei), respectiv TVA în suma de .....lei.

În susținerea contestației, petenta a depus foi colective de prezentă și fise de lucru.

**În drept**, pe perioada 01.01.2014-31.12.2015 sunt aplicabile prevederile art.145 alin. (2) lit. a), art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art. 145

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

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deducă taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:*

*a) operațiuni taxabile;”*

- art.146

*“Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmează sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa dețină o factura care sa cuprindă informațiile prevazute la art. 155 alin. (19);”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, se retine ca persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri și servicii daca sunt îndeplinite, cumulativ, doua condiții și anume: achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și să aibă la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Mai mult, așa cum rezultă din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien este obligația persoanei impozabile să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Se reține că, potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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.

Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 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 (paragr. 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 își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la paragrafele 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraful 24 din cazul C- 268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că ***este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugata să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.***

Nu în ultimul rând, ***principiul prevalenței substanței*** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, aceasta condiționând deductibilitatea TVA la achiziții de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă, ***a condiției de fond esențiale, aceea că***

**achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

**Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației motivele invocate în susținere având în vedere faptul că din examinarea susținerilor contestatoarei în raport de documentația existentă la dosar se rețin următoarele:**

Societatea avea posibilitatea de a prezenta **dovezi obiective** pentru justificarea dreptului de deducere a combustibilului, cum ar fi:

- prezentarea unor note de intrare recepție, cu ocazia recepționării combustibilului;
- prezentarea bonurilor de consum din care să rezulte consumul combustibilului în scopul declarat sau a unor rapoarte privind activitatea prestată din care să rezulte intervențiile executate, respectiv a unor devize estimative privind costul intervențiilor executate;
- prezentarea pe fiecare utilaj/mijloc de transport a foilor de alimentare zilnică din care să rezulte kilometrii parcurși, consumul de motorină pe kilometrul parcurs și prin urmare cantitatea de motorină totală utilizată zilnic și lunar;
- nu s-au prezentat situații cu perioadele în care au fost folosite fiecare utilaj/mijloc de transport, în corelație cu contractele de prestări servicii încheiate.

În privința dovezilor obiective pentru justificarea dreptului de deducere a combustibilului conform normelor legale pre-citate, se reține că societatea nu a prezentat **dovezi privind consumul normat și faptul aceste norme au și fost respectate în fapt, respectiv consumul specific înregistrat pe fiecare lucrare în parte, în corelație cu contractele de prestări servicii și situațiile de lucrări aferente**, conform bonurilor de consum ce au stat la baza înregistrării în contabilitate a TVA deductibilă.

Or, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin "*actor incumbit probatio*", principiu regăsit și în art. 250 din Noul Cod de procedură civilă care prevede că "*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*", sens în care sunt și prevederile art. 269 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală conform căroră "*Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...] d) dovezile pe care se întemeiază*".

Din textul de lege mai sus prezentat, rezultă că societatea poate depune în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă nu au fost analizate anterior de organele fiscale.

De asemenea, potrivit art. 276 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

***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.***

Astfel, se reține că societatea contestatoare **nu a adus dovezi concrete** în susținerea contestației, de natură să combată constatările și concluziile organelor de inspecție fiscală, iar din documentele existente la dosarul contestației nu se poate stabili o legătură clară între folosirea combustibilului indicat de contestatară pentru care prezintă contractele de prestări servicii încheiate cu societatea .....SRL și Întreprinderea Individuală ....., achizițiile de combustibil înregistrate în evidența

contabilă și consumul acestuia în scopul desfășurării activității, **rezumându-se la critici cu caracter general.**

În consecință, în raport de cele anterior reținute, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația se va respinge ca neîntemeiată în ceea ce privește TVA în suma de .....lei.**

### **III.3. În ceea ce privește TVA în sumă de .....lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă societatea ..... SA poate beneficia de dreptul de deducere al TVA pentru achizițiile de bunuri efectuate având în vedere documentația prezentată în timpul inspecției fiscale și în susținerea cauzei, respectiv dacă probează efectuarea acestor achiziții în beneficiul său și în scopul realizării operațiunilor supuse TVA.***

**În fapt,** în perioada 01.12.2013-31.07.2015, societatea ..... SA a efectuat diverse achiziții de bunuri și servicii, între care organele de inspecție fiscală exemplifică:

- achiziții de servicii cu bascula de la societatea .....SRL, conform facturii nr. ...., fără a prezenta situații de lucrări; factura conține UM (zile, cantitatea), nr. de zile și prețul pe zi, fără a menționa în ce constau lucrările executate(ce a transportat, de unde și până unde;

- închiriat raba de la societatea .....SRL, conform facturii ....., fără a prezenta situații de lucrări și fără a menționa în ce constau lucrările executate;

- achiziție gazon și trifoi alb de la societatea ..... SRL, conform facturii nr. ...., fără a întocmi nota de intrare-recepție și fără a se preciza pentru ce obiectiv a fost utilizat;

- servicii de transport cereale efectuate de societatea ..... SRL, conform facturii nr. ....pe ruta ....., fără a ști ce fel de cereale au fost transportate;

- achiziții de beton de la societatea .....SRL, conform facturii nr. ...., la rubrica date privind expediția având mențiunea „*expedierea s-a făcut în prezenta noastră în data de 15.07.2014 ora 16.02*”; nu a fost prezentată nota de intrare-recepție;

- achiziții de nisip și transport de la societatea ..... SRL, conform facturii nr. ....; nu a fost prezentată nota de intrare-recepție, nu se cunoaște pentru ce obiectiv a fost pus în opera. Organul de inspecție fiscală face mențiunea că nu a putut identifica care puteau fi obiectivele pentru care puteau fi consumate cele aproximativ 132 tone de nisip achiziționate, în perioada imediat următoare mai exista încă o astfel de achiziție.

Achizițiile de bunuri și servicii exemplificate mai sus se regăsesc în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală, care conțin și alte achiziții de bunuri și servicii, pentru care la coloana explicații sunt prezentate motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere al TVA în suma de .....lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca nu se cunoaște căror obiective au fost destinate achizițiile respective (pentru investiții sau pentru activitatea curentă a societății), iar referitor la condițiile de forma s-a constatat modul defectuos de întocmire a documentelor (lipsa recepției, lipsa situații de lucrări, modul defectuos de întocmire a contractelor, a facturilor de achiziții pentru unele achiziții de bunuri și servicii).

Societatea ..... SA prezintă în copie anexa 4, precizând că din analiza formală, constată ca în 4 situații, respectiv pozițiile 2, 5, 10 și 15 aceiași

factura cu aceleași valori este înscrisă în mod eronat de 2 ori, iar, cu privire la pozițiile 3 și 11, TVA înscrisă reprezintă exercitarea dreptului de deducere la facturi de avans lucrări, care, apoi, la emiterea facturilor definitive, a fost stornat, fiind anulată exercitarea dreptului de deducere la avans. De asemenea, la poziția 6, TVA din factura .....a fost preluată eronat suma de ..... lei în loc de ..... lei, deci cu o diferență în plus de ..... lei. În coloana explicații, nu se menționează motivul nedeductibilității, fiind înscrise în principal bunurile și serviciile înscrise în fiecare document justificativ.

Față de situația prezentată, arată ca situația anexa nr. 4, prin datele eronate pe care le-a descris, prezintă o influență (adică suma în plus cumulată) în sumă totală de .....lei, din care poziții duble TVA - .....lei, TVA aferentă avansurilor .....lei și eroare de preluare din factura poziția 6 – TVA - ..... lei.

Suma de .....lei înscrisă în anexa 4 este incorectă și trebuie diminuată cu suma de .....lei, rezultând suma de .....lei (.....- .....).

Consideră că, din motivele prezentate, suma de .....lei este nedatorată.

Petenta prezintă facturi fiscale însoțite de documente.

**În drept**, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) și ale art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

**„Art. 145 (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

*a) operațiuni taxabile;”*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.”*

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat bunurile/serviciile respective. Totodată, realizarea operațiunilor trebuie să fie probată cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (5) respectiv (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus - citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă 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.

Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege **ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.**

Drept urmare, **simpul fapt că societatea deține facturi pentru achiziția de bunuri și servicii, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuind să dovedească că bunurile/serviciile au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.**

În același sens este și Decizia nr.1325/09.03.2012 a Înaltei Curți de Casație și



Justiție prin care se stipulează că efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată cu documente având în vedere că legiuitorul a conceput dreptul deducere a taxei nu ca pe o ficțiune, ci în sensul că serviciul prestat trebuie dovedit ca fiind efectuat în conformitate cu necesitățile contribuabilului pentru realizarea operațiunilor sale taxabile.

Într-adevăr, proba (dovada) prestării efective a serviciilor depinde de natura serviciului prestat, de specificul activității, motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea contribuabilului (prestator) să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.

Totuși, **indiferent de probele (dovezile) aduse de contribuabil, acestea trebuie să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate.**

În același sens este și Decizia civilă nr.1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, pronunțată în dosar nr. 766/2/2013:

*„[...] pentru a admite deductibilitate costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.*

*Având în vedere marea diversitate serviciilor de management, asistență sau alte servicii legea română inclusiv normele metodologice nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate. [...]”.*

Prin urmare, se reține că cerințele legale privind dreptul de deducere trebuie îndeplinite în mod cumulativ, neîndeplinirea uneia dintre aceste cerințe, respectiv aceea de a demonstra ca achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, 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.**

Astfel, documentele prezentate de societate nu sunt de natură să justifice dreptul de deducere a taxei, iar invocarea unor argumente de natura intenției de a desfășura activități economice guvernate de alte dispoziții legale decât cele invocate de organele de inspecție fiscală, în cazul în speță, nu este suficientă pentru stabilirea unui alt tratament fiscal decât cel aplicat la inspecția fiscală.

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

În sensul celor de mai sus sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție exprimate în Decizia nr. 398/16.02.2016, respectiv:

*„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).*

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

În acest context, instituirea sancțiunii neexercitării dreptului de deducere este conforma principiului luptei împotriva fraudei și a evaziunii fiscale și are la baza **mijloace și masuri proporționale în** raport cu acest principiu.

**În susținerea contestației, societatea ..... SA a anexat următoarele documente:**

- pentru factura nr. ...., reprezentând achiziție „antigel diluat .....L”, nota de recepție (fără numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, **în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe**) și bonul de consum (fără data și semnătura gestionarului și a primitorului);

- pentru factura seria ....., reprezentând „*piatra sparta scoică și transport*”, nota de recepție (fără numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, **în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe**);

- pentru factura seria ....., emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*piatră spartă concasată 0-63 368,80 to, regularizare avans parțial fact. ....și fact. ....*”, avizele de însoțire a mărfii;

- pentru factura seria ....., emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*piatră spartă concasată 0-63, 205,25 to, regularizare avans parțial fact. ....*”, avizele de însoțire a mărfii;

- pentru factura seria ....., emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*piatră spartă concasată 0-63, 221,00 to, regularizare avans parțial fact. ....ctr. ....*”, avizele de însoțire a mărfii;

- pentru factura seria ....., emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*piatră spartă concasată 0-63, 304,25 to, regularizare avans parțial fact. ....ctr. ....*”, avizele de însoțire a mărfii;

- factura seria ....., emisă de societatea .....SRL, reprezentând avans conform contract .....

- factura pro-forma nr. ...., reprezentând „*piatră spartă 0-63, 900 to*”, TVA .....lei;

- Contractul de vânzare cumpărare nr. .... încheiat între societatea .....SRL, în calitate de vânzător, și societatea ..... SA, în calitate de cumpărător, având ca obiect achiziția de către societatea ..... SA de la societatea .....SRL a cantității de .....to piatră spartă concasată 063 mm la un preț unitar de ..... lei/tona;

- factura seria .....emisă de societatea .....SRL, reprezentând piese auto, însoțită de Devizul de reparație nr. ....utilizate la .....nr. Înmatriculare .....

- factura nr. ....emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*studiu geotehnic, conform Contract nr. ....*”;

- Contractul de proiectare nr. ...., încheiat între societatea .....SRL, în calitate de executant, și societatea ..... SA, în calitate de beneficiar, având ca obiect „*studiu geotehnic pentru amplasamentul: ....., comuna ....., CF nr. ...., nr. Cad. ...., jud. ...., pentru investiția „copertina garaj utilaje*”;

- factura nr. ....emisă de societatea ..... SRL, reprezentând achiziție balast (..... tone) și transport (.....km);

- Contractul de transport nr. ...., emisă de societatea ..... SRL, în calitate de prestator, și societatea ..... SA, în calitate de beneficiar, având ca obiect prestarea de servicii de transport marfă, la prețul de 3,4 lei/km + TVA;

- factura nr. ....emisă de societatea .....SRL, reprezentând închiriere conform Contract nr. ....;
- Contractul de prestări servicii nr. .... încheiat între societatea .....SRL, în calitate de prestator, și societatea ..... SA, în calitate de beneficiar, având ca obiect „*închirierea a 1-3 rabe*”;
  
- factura nr. ....emisă de societatea .....SRL, reprezentând închiriere conform Contract nr. ....;
- Contractul de prestări servicii nr. .... încheiat între societatea .....SRL, în calitate de prestator, și societatea ..... SA, în calitate de beneficiar, având ca obiect „*închirierea a 1-3 rabe*”;
  
- factura nr. EVR ..... emisă de societatea ..... SRL, reprezentând „*gazon playground sac 20kg. Lot DK -14DT1070; trifoi alb riesling sam. Lot NZ201355436 sac 25kg.*”;
- nota de recepție (**fără numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe**);
  
- factura nr. ....emisă de societatea ..... SRL, reprezentând transport cereale pe ruta ..... – .....- ....., având înscrisă la date privind expediția mijlocul de transport auto .....
- 3 borderouri de achiziție de porumb ce au înscrise ca mijloace de transport ....., .....și .....
  
- factura nr. ....emisă de societatea .....SA, reprezentând „*c/val avans 40% conf. Contr. nr. ....*”;
- factura nr. ....emisă de societatea .....SA, reprezentând „*c/val avans 40% conf. Contr. nr. ....*”;
- factura nr. ....emisă de societatea .....SA, reprezentând „*c/val avans 40% conf. Contr. nr. ...., storno fact. nr. ....; storno fact. nr. ....*”;
- *Situație* de lucrări pentru obiectivul „Copertină garaj utilaje” conform Contract nr. ....;
- Contractul de prestări servicii nr. .... încheiat între societatea .....SA, în calitate de antreprenor, și societatea ..... SA, în calitate de beneficiar, având ca obiect „*Uzinare și montaj structură metalică, Obiectiv: Copertina garaj ....., la valoarea unitară de 1,35 EUR/Kg + TVA; Cantitatea de confecții metalice contractată este de .....Kg, având un coeficient de sudură și vopsea de 3,5 % adică 492,57 Kg, respectiv șuruburi 185 Kg, în total: .....Kg.*”;
- Act adițional nr. .... la Contractul de prestări servicii nr. 0.....;
  
- factura nr. .... emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*închiriat rabă*”;
  
- factura nr. ....emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*deplasare utilaj baza - punct de lucru; deplasare utilaj punct de lucru – baza; Execuție lucrări construcții (vola)*”;
- Acord de sub-contractare nr. ....încheiat între societatea .....SRL, în calitate de proprietar, și societatea ..... SA, în calitate de beneficiar, având ca obiect „*prestarea de lucrări de construcții cu încărcător frontal*”;
  
- factura nr. ....emisă de societatea ..... SRL, reprezentând „*transport cereale*” având înscrisa la date privind expediția mijlocul de transport auto .....

- 2 borderouri de achiziție de porumb ce au înscrise ca mijloace de transport .....  
**și** .....

- factura nr. ....emisă de societatea .....SRL-D, reprezentând „*verificarea listelor de decontare întocmite de constructor pentru amenajare incinta* .....  
.....”; *Contract* .....

- Contract de proiectare nr. ....având ca obiect „*verificarea listelor de decontare întocmite de constructor pentru amenajare incinta* ..... ”;

- factura nr. ....emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*închiriat rabă*”;

- factura nr. ....emisă de .....România, reprezentând „*perna burduf, pătura coral, lenjerie pat 2 persoane*”;

- nota de recepție (**fără numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe**);

- factura nr. ....emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*bordura 6 L 100 terracotta, Venezia h6 mix toamna, paleti uzați*”;

- Avize de expediție;

- CMR -uri;

- nota de recepție (**fără numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe**);

- Fisa contului 3021.09 „*Materiale auxiliare ptr. Investiții*”;

- Balanța de verificare a stocurilor pentru luna ianuarie 2016;

- Balanța de verificare a stocurilor pentru luna noiembrie 2016;

- factura fiscală nr. ....emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*beton C25/30 CL02 D31,5 S3 – 15.000 mc*”;

- Avize de însoțire a mărfii;

- nota de recepție (**fără numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe**);

- factura fiscală nr. ....emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*beton C25/30 CL02 D31,5 S3 – 7.000 mc*”;

- Avize de însoțire a mărfii;

- nota de recepție (**fără numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe**);

- factura fiscală nr. ....emisă de societatea .....SRL reprezentând „*regulator presiune O2-EDH; gura prelevare tip E1; regulator de presiune; manopera*”;

- Contract privind serviciile de verificare preventivă încheiat între societatea .....SRL și societatea ..... SA, având ca obiect „*stocare și distribuție O2 bazine pești*”;

- factura nr. ....emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*disc diamant beton 350mm/BEST*”;
- nota de recepție (fără numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe);
- bon de consum (fără data și semnătura gestionarului și a primitorului);
  
- factura nr. ....emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*beton C16/20 CLO2 D31.5 S2 – 14.000 mc*”;
- avize de însoțire a mărfii;
- nota de recepție (fără numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe);
  
- factura nr. ....emisă de societatea .....SRL, reprezentând „*contravaloare prestări servicii autobasculante conform Contract nr. ...., ....*”;
- centralizator ore zilnic, doar pentru .....
  
- factura nr. ....emisă de societatea ..... SRL reprezentând „*prestări servicii transport cf. Contract .....*”;
- centralizator ore lucrate;
- Contract prestări servicii de transport nr. .... reprezentând „*transport intern*”;
  
- factura nr. ....emisă de societatea .....SRL, reprezentând închiriat excavator, transport traile;
- un calcul, fără confirmarea prestatorului;
- Contract de închiriere utilaje cu personal de deservire aferent nr. ...., având ca obiect „*închiriere utilaje cu personal de deservire aferent*”;
- Act adițional nr. ....privind suplimentarea de utilaje;
- pontaj excavatoare luna august 2014;
  
- factura ..... emisă societatea .....SRL, reprezentând „*prestări servicii basculă conform Contract nr. ....*”;
- Contract de prestări servicii nr. .... încheiat între societatea .....SRL, în calitate de prestator, și societatea ..... SA, în calitate de beneficiar, având obiect „*închiriere a 1-7 rabe*”;
- prezenta pentru luna august 2014 și consumul de motorină;
  
- factura .....emisă de societatea .....SRL reprezentând „*montaj tablă*”;
- Contractul de prestări servicii manoperă – forță de muncă nr. ....încheiat între societatea ..... SA, în calitate de beneficiar, și societatea .....SRL, în calitate de prestator, având ca obiect „*executarea unor categorii de lucrări de construcții la obiectivul de investiții ferma piscicolă .....*”.

Așadar, sintetizând cele reținute mai sus, pentru a avea drept de deducere a TVA înscrisă în facturile sus-menționate, societatea trebuie să facă dovada prestării serviciilor respective și măsura în care sunt efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile, or, potrivit celor constatate de către organele de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației documente care să justifice prestarea serviciilor în cauză, din care să rezulte modul

și perioada de efectuare a serviciilor, valoarea serviciilor, precum și rapoarte de lucru, studii, analize, situații privind recepționarea și finalizarea unor lucrări, grafic de lucrări, recepția provizorie la terminarea lucrărilor, recepția finală, proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor, proces verbal de recepție finală, sau orice alte servicii din care să rezulte prestarea efectivă a acestor **servicii și faptul că serviciile în cauză au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.**

**Sintetizând:**

**a. Societatea contestatoare s-a rezumat la a prezenta:**

- documente ce au informații ce nu concordă cu cele înscrise în facturile fiscale;

- note de recepție - fără numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe;

- bonuri de consum - fără data și semnătura gestionarului și a primitorului;

- contracte și situații de lucrări ce nu prezintă un anumit grad de exactitate și de detaliu pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciile prestate și cu specificul activității desfășurate;

fără a prezenta situații privind recepționarea și finalizarea unor lucrări, grafic de lucrări, recepția provizorie la terminarea lucrărilor, recepția finală, proces verbal de recepție la terminarea lucrărilor, proces verbal de recepție finală, din care să rezulte scopul utilizării bunurilor achiziționate/serviciilor prestate.

**b. În ceea ce privește** susținerea petentei că la pozițiile 3 și 11 TVA înscrisă reprezintă exercitarea dreptului de deducere la facturi de avans lucrări, care, apoi, la emiterea facturilor definitive, a fost stornat, fiind anulată exercitarea dreptului de deducere la avans, **TVA aferentă avansurilor .....lei**, se reține că societatea contestatoare a înregistrat următoarele facturi:

- factura seria ..... emisă de societatea .....SRL, reprezentând:

a. „piatră spartă concasată 0-63 368,80 to” TVA .....lei;

b. „regularizare avans parțial fact. ....și fact. ....” TVA -.....lei;

- factura seria ..... emisă de societatea .....SRL, reprezentând

a. „piatră spartă concasată 0-63, 205,25 t” TVA .....lei;

b. „regularizare avans parțial fact. ....” TVA – .....lei;

- factura seria ..... emisă de societatea .....SRL, reprezentând:

a. „piatră spartă concasată 0-63, 221,00 to” TVA .....lei;

b. „regularizare avans parțial fact. ....ctr. ....” TVA -.....lei.

- factura seria ....., emisă de societatea .....SRL, reprezentând:

a. „piatră spartă concasată 0-63, 304,25 to” TVA .....lei;

b. „regularizare avans parțial fact. ....ctr. ....”, TVA -.....lei

- factura seria .....emisă de societatea .....SRL, TVA .....lei;

**deducând urmare a înregistrării acestor facturi TVA în sumă de .....lei pentru care organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere având în vedere cele ante - menționate.**

**Nu poate fi reținută ca favorabilă în soluționarea contestației susținerea petentei că a stornat avansul, câtă vreme TVA dedusă urmare acestor înregistrări contabile a fost în sumă de .....lei, iar din documentele aflate la dosarul cauzei nu rezulta scopul acestor achiziții.**

**c. În ceea ce privește** susținerea petentei că în 4 situații - pozițiile 2, 5, 10 și 15 aceiași factura, **TVA fiind în sumă de .....lei**, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală au propus admiterea

contestației având în vedere dublarea TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

**d. În ceea ce privește** factura fiscală nr. ....emisă de societatea .....SRL reprezentând „regulator presiune O2-EDH; gura prelevare tip E1; regulator de presiune; manopera”, **TVA în sumă de ..... lei**, având în vedere prezentarea Contractului privind serviciile de verificare preventivă încheiat între societatea .....SRL și societatea ..... SA, având ca obiect „stocare și distribuție O2 bazine pești”, organele de inspecție fiscală au propus admiterea contestației.

În raport de analiza anterior efectuată, de susținerile contestatoarei, de documentația anexată contestației, de propunerea organelor de inspecție fiscală, se va face aplicațiunea dispozițiilor art. art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

**„Art. 279. – (1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.**

**(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat”,**

iar contestația urmează a fi **admisă pentru TVA în suma .....lei și respinsă ca neîntemeiată pentru TVA în suma de .....lei (.....lei – .....lei)**, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. ....

### **III.3. În ceea ce privește TVA în sumă de .....lei**

**Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au stabilit această obligație în sarcina societății, în condițiile în care motivațiile contestatoarei nu sunt de natură să modifice cuantumul obligației de plată stabilite prin actul administrativ fiscal contestat.**

**În fapt, în anul 2014**, prin Procesul verbal nr. ...., încheiat cu ocazia finalizării valorificării rezultatelor inventarierii la gestiunea de mijloace fixe, obiecte de inventar și furaje din patrimoniul societății, au fost propuse spre casare prin procesele verbale de scoatere din funcțiune anexate la acesta, obiecte de inventar în valoare de .....lei și mijloace fixe în valoare de .....lei (anexa nr. 8 la raportul de inspecție fiscală).

Mijloacele fixe și obiectele de inventar casate propuse spre casare sunt:

- curățitor cu apă rece, o bucată, în valoare de .....lei;
- generator curent Energy, o bucată, în valoare de .....lei;
- motocoasa, o bucată, ..... lei;
- motocoasa, o bucata, în valoare de .....lei;
- lada frigo congelator, GS40, o bucata, în valoare de .....lei;
- barca cu cositoare, o bucata, în valoare de .....lei;
- cositoare TM 140, o bucata, în valoare de .....lei;
- motoare barca 8CMUL, o bucata, în valoare de .....lei;
- motoare barca 8CMUL, o bucata, în valoare de .....lei;
- verificator de persoane, o bucata, în valoare de .....lei;
- generator curent 4.500 M, o bucata, în valoare de .....lei;
- compactor, o bucata, în valoare de .....lei;
- năvod, o bucata, în valoare de .....lei;
- năvod 100 M/8M, o bucata, în valoare de .....lei;
- rezervoare hidro-bionice, 3 bucăți, în valoare de .....
- motocoasa, o bucata, în valoare de .....lei;
- moto uneața, o bucata, în valoare de .....lei;

- lada frigo congelator, o bucata, în valoare de .....

Procesul verbal nr. ...., încheiat cu ocazia finalizării valorificării rezultatelor inventarierii la gestiunea de mijloace fixe, obiecte de inventar și furaje din patrimoniul societății, nu este certificat prin semnătura de comisia de inventariere, iar procesele verbale de scoatere din funcțiune anexate la acesta nu sunt semnate de certificare de majoritatea persoanelor desemnate cu inventarierea patrimoniului.

Pe procesele verbale de scoatere din funcțiune, nu se fac mențiuni privind dezmembrarea sau declasarea mijloacelor fixe și obiectelor de inventar casate, implicit materialele rezultate urmare procesului de casare.

Din verificarea efectuată asupra evidentei contabile, inspecția fiscală a constatat că în gestiunea societății nu sunt evidențiate produse reziduale rezultate din dezmembrarea acestora (cont contabil 346 "produse reziduale") și nici venituri din valorificarea acestora.

De asemenea, la inventarierea efectuată pentru anul 2014, prin Procesul verbal nr. ...., încheiat cu ocazia finalizării valorificării rezultatelor inventarierii la gestiunea de mijloace fixe, obiecte de inventar și furaje din patrimoniul societății, se face mențiunea:

- stocurile scriptice ale mijloacelor fixe, din gestiunea COMERȚ- Mag ....., în valoare totală de .....lei - LITIGIU;

- stocurile scriptice ale mijloacelor fixe, din gestiunea COMERȚ- Pta. ...., în valoare totală de .....lei - LITIGIU;

- stocurile scriptice ale mijloacelor fixe, din gestiunea COMERȚ- Piața ....., în valoare totală de .....lei - LITIGIU;

- stocurile scriptice ale mijloacelor fixe, din gestiunea COMERȚ- Piața ....., în valoare totală de .....lei- LITIGIU.

Din mențiunile făcute în Procesul verbal nr. ...., privind litigiile menționate anterior în valoare totală de .....lei (anexa nr. 8 la raportul de inspecție fiscală), rezultă că mijloacele fixe fac obiectul unui litigiu aflat pe rolul instanțelor judecătorești cu Primăria .....

Societatea ..... SA nu a prezentat documente din care să rezulte ca sumele ce fac obiectul litigiilor în cauză au fost recuperate de la persoanele răspunzătoare cu gestionarea mijloacelor fixe în cauză (cei .....lei).

Sintetizând, pentru anul 2014, societatea contestatoare a casat mijloace fixe și obiecte de inventar, precum și „litigii”, în valoare totală de .....lei (.....lei + .....lei).

**In anul 2015**, prin Procesul verbal nr. ...., încheiat cu ocazia finalizării valorificării rezultatelor inventarierii la gestiunea de mijloace fixe, obiecte de inventar și furaje din patrimoniul societății, au fost propuse spre casare prin procesele verbale de scoatere din funcțiune anexate la acesta, obiecte de inventar în valoare de .....lei și mijloace fixe în valoare de .....lei (anexa nr. 8 la raportul de inspecție fiscală).

Mijloacele fixe și obiectele de inventar casate constau în:

- bazin pește ....., o bucata, în valoare de .....lei, valoare amortizată până la 31.12.2015 - .....lei;

- bazin pește, o bucata, în valoare de .....lei, valoare amortizată până la 31.12.2015 - .....lei;

- motoare barca 8CMUL, o bucata, în valoare de .....lei;

- batoza porumb cu motor, o bucata, în valoare de .....lei;

- cositoare rotative, o bucata, în valoare de .....lei;

- moara furaje micromotor, o bucata, în valoare de .....lei;

- vitrina frigorifică, o bucata, în valoare de .....lei;

- secerătoare Ducher, o bucata, în valoare de .....lei;



- lada frigorifica congelator, o bucata, în valoare de .....lei;
- lada frigorifica congelator CS40, o bucata, în valoare de .....lei;
- agregat frigorific, o bucata, în valoare de .....lei;
- vitrina frigorifica, o bucata, în valoare de .....lei;
- vitrina frigorifica pentru peste, o bucata, în valoare de .....lei;
- casa marcat Ortech, o bucata, în valoare de .....lei;
- calculator seria 310054, o bucata, în valoare de .....lei;
- calculator PC INTEL CELEROM, o bucata, în valoare de .....lei;
- copiator Canon, o bucata, în valoare de .....lei;
- agregat frigorific, o bucata, în valoare de .....lei;
- vitrina frigorifica, o bucata, în valoare de .....lei.

Din lista prezentată de reprezentantul legal al societății, rezultă că pentru unele obiecte de inventar și mijloace fixe, perioada de proveniență este 2006 - 2012, nu s-au prezentat documentele justificative pentru darea în folosință a acestora, adică procese - verbale de de predare-primire la data efectuării inventarierii, care să permită verificarea gestiunii pe oameni sau loc de folosință, și implicit a existenței lor la acea data.

De asemenea, pe procesele - verbale de scoatere din funcțiune, nu se fac mențiuni privind dezmembrarea sau declasarea mijloacelor fixe și obiectelor de inventar casate, implicit materialele rezultate urmare procesului de casare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în gestiunea societății nu sunt evidențiate produse reziduale rezultate din dezmembrarea acestora (cont contabil 346 "produse reziduale").

În nota explicativa din ..... (anexa nr..... la raportul de inspecție fiscală), înregistrată la societate sub nr. ...., la întrebarea nr. 1, s-a solicitat prezentarea de documentele justificative întocmite la darea în folosință a acestora (proces verbal de predare-primire, fise de magazie).

Pe perioada desfășurării inspecției fiscale, reprezentantul legal al societății nu a dat curs solicitărilor formulate prin Nota explicativa din data de ....., înregistrată de societate sub nr....., întrebarea nr. ....

Având în vedere cele descrise mai sus cu privire la modul de efectuare a inventarierii patrimoniului pentru anii 2014 și 2015 și, implicit, de casare a mijloacelor fixe și obiectelor de inventar, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deduse la achiziția respectivelor bunuri, TVA ajustată urmare inspecției fiscale fiind în suma de .....lei (.....lei x 24/100).

Petenta susține că, pe lângă cele 2 procese - verbale încheiate cu ocazia finalizării operațiunilor de inventariere anuală în anii 2014 și 2015, a prezentat organelor de inspecție fiscală procese - verbale de casare efectivă întocmite pe locuri de folosință pe care le-a prezentat în copie conformă cu originalul pentru anul 2014 în valoare de .....lei, din care .....lei bunuri în litigiu cu Primăria municipiului ..... în urma demolării spațiilor comerciale de vânzare a peștelui deținute de societatea în municipiul ..... Piața ....., ..... și ..... dosarul .....al Curții de Apel ....., pentru anul 2015, procese verbale de casare în valoare de .....lei.

**În drept**, art. 145 alin. (2) lit. a) art. 148 alin. (1) lit. c) și alin.(2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*a) operațiuni taxabile;”*

*“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:*

*(...) c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și. Ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.*

*(...)(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:*

*a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”*

*coroborate cu prevederile pct. 53 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:*

*„(6) În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei.*

*Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.*

*Persoana impozabilă realizează aceste ajustări ca urmare a unor situații cum ar fi:*

*a) modificări legislative;*

*b) modificări ale obiectului de activitate;*

*c) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere. Se includ în această categorie și vehiculele pentru care nu a fost limitat dreptul de deducere conform art. 145<sup>1</sup>, în situația în care are loc o modificare de destinație, respectiv sunt utilizate pentru activități care impun limitarea dreptului de deducere la 50%, conform art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal;*

*d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei.(...)*

*(10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:*

*a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;*

*b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;*

*c) contractele de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, altele decât bunurile de capital, care se reziliază, iar bunurile nu sunt restituite de utilizator în termenul prevăzut în contract, caz în care locatorul/finanțatorul nu are obligația să efectueze ajustări ale taxei deduse dacă face dovada că a inițiat și a*

efectuat demersuri pentru recuperarea bunului, indiferent dacă la finalizarea acestor demersuri bunul este sau nu recuperat de către societatea de leasing;

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se fac ajustări ale taxei deductibile dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;

2. se face dovada că bunurile au fost distruse;

e) pierderile tehnologice sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice, nu se face ajustarea taxei pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial;”

Din coroborarea textelor de lege pre-citate, rezultă că ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, în condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în cazul în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.

Totodată, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei.

Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

În speță, se reține că petenta nu a depus în susținerea contestației documente din care să rezulte că la datele la care s-au efectuat achizițiile și recepționarea bunurilor ce au făcut obiectul casării s-a aplicat alta cota de TVA decât cea de 24%.

În cauză, sunt incidente și prevederile art. 73 alin. (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„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.”

În speță, sunt aplicabile prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Codul de procedură fiscală

Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

„(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţă stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii...”

Codul fiscal

“art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înţelesul prezentului cod, autorităţile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al tranzacţiei...”

Rezultă că art.11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenţei economicului asupra juridicului, al realităţii economice, în baza căruia autorităţile fiscale au dreptul să analizeze orice operaţiune (tranzacţie) nu numai din punct de vedere juridic, ci şi din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacţie normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

**Sintetizând constatările organelor de inspecţie fiscală, precum şi motivaţia petentei, respectiv documentele prezentate ca mijloace de probă, reţinem următoarele:**

- Procesul verbal nr. ...., încheiat cu ocazia finalizării valorificării rezultatelor inventarierii la gestiunea de mijloace fixe, obiecte de inventar şi furaje din patrimoniul societăţii, **nu este certificat prin semnătura de comisia de inventariere**, iar procesele verbale de scoatere din funcţiune anexate la acesta, **nu sunt semnate de certificare de majoritatea persoanelor desemnate cu inventarierea patrimoniului;**

- pe procesele verbale de scoatere din funcţiune, **nu se fac menţiuni privind dezmembrarea sau declasarea mijloacelor fixe şi obiectelor de inventar casate, implicit materialele rezultate urmare procesului de casare;**

- societatea contestatoare **nu prezintă documente din care sa rezulte ca litigiile în cauza au fost recuperate** de la persoanele răspunzătoare cu gestionarea mijloacelor fixe în cauza;

- în ceea ce priveşte obiectele de inventar şi mijloacele fixe, perioada de provenienţa fiind 2006 – 2012, nu s-au prezentat documentele justificative pentru darea în folosinţă a acestora, adică procese verbale de de predare-primire la data efectuării inventarierii, care sa permită verificarea gestiunii pe oameni sau loc de folosinţă, şi implicit a existenţei lor la acea data;

- nu au fost prezentate nici pe perioada desfăşurării inspecţiei fiscale şi nici în susţinerea contestaţiei documente justificative întocmite la darea în folosinţă a acestora (proces verbal de predare - primire, fişe de magazie).

În speţă, se constată că petenta nu prezintă documente justificative pentru a dovedi casarea mijloacelor fixe şi obiectelor de inventar şi, considerând cele mai sus menţionate, documentele existente la dosarul cauzei şi prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările şi completările ulterioare, potrivit căruia “*Prin decizie contestaţia va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă*”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

„11.1. Contestaţia poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;” urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația societății în ceea ce privește TVA suplimentară în sumă de .....lei.

#### **III.4. În ceea ce privește TVA în sumă de .....lei**

**DGRFP ..... - Serviciul Soluționare Contestații 1 este investita sa se pronunțe dacă societatea ..... SA datorează TVA în sumă de .....lei în condițiile în care s-a constatat o diferență în minus între stocul scriptic și stocul faptic rezultat din inventarierea efectuată la ....., iar societatea nu a justificat cu documente aceste diferențe.**

În drept, prin Raportul de Expertiză Extrajudiciară din data de ....., întocmit urmare solicitării reprezentanților societății contestatoare de la pagina 8 s-a stabilit că “*În cadrul adunărilor generale ale acționarilor din data de .....și respectiv din data de ....., s-a adus la cunoștință AGA de către noul administrator **existența unor lipsuri în gestiunea societății constând în peste minus la inventarierea efectuată în data de ....., în cantitate de .....kg, reprezentând suma de .....lei (.....euro)***”.

În data de ....., organele de inspecție fiscală au solicitat, în baza prevederilor art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, documentele în baza cărora s-a făcut aceasta constatare privind lipsa în gestiunea de pește a societății, precum și documentele prin care s-a valorificat rezultatele acestor constatări de lipsa din gestiunea societății, respectiv corelarea fapticului cu scripticul.

Reprezentantul legal al societății nu a dat curs solicitărilor formulate prin nota explicativa din data de ....., înregistrată de societate sub nr. ....., întrebarea nr.2.

Având în vedere cele precizate în Raportul de Expertiza Extrajudiciara din data de ....., întocmit urmare solicitării reprezentanților societății cu privire la modul de gestionare al patrimoniului societății, existența unor lipsuri în gestiunea societății constând în peste minus la inventarierea efectuată în data de ....., în cantitate de .....kg, reprezentând suma de .....lei (.....euro), lipsuri care nu s-au consemnat în evidenta contabilă a societății, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deduse, stabilind suplimentar TVA în suma de .....lei (.....kg x .....lei/kg x 24/100).

În drept, organele de control au acționat în conformitate cu prevederile art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“Art. 11 - La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.*

Rezultă că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economice asupra juridicului**, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

Potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și normelor date în aplicare:

*“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;*

*b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la art. 138;*

*c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune.*

*(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:*

*a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”*

*Norme metodologice:*

*„53. (1) Potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile:*

*a) în situația în care are loc o livrare/prestare către sine efectuată de persoana impozabilă conform art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal;*

*b) în situațiile prevăzute la art. 128 alin. (8) din Codul fiscal;*

*c) în cazul bunurilor distruse sau pierdute în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă;*

*d) în cazul bunurilor furate, dacă persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare.*

*[...]*

*(6) În baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea...”*

*[...] (10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:*

*d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se fac ajustări ale taxei deductibile dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:*

*1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;*

*2. se face dovada că bunurile au fost distruse;”*

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale mai sus citate, în condițiile în care nu are loc o livrare sau o prestare către sine efectuată de persoana impozabilă, potrivit prevederilor stipulate la art. 128 alin. (4) sau art. 129 alin. (4) din Codul fiscal, taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe lipsă din gestiune, se ajustează, ajustarea reprezentând în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial.

Cu alte cuvinte, pentru bunurile achiziționate, pentru care persoana impozabilă și-a exercitat inițial dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și care ulterior achiziționării, urmare unor modificări intervenite care au determinat schimbarea situației inițiale, nu mai sunt utilizate de către persoana impozabilă în activitatea sa, pentru a fi destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, sau sunt lipsă din gestiune, aceasta are obligația, ca la data la care intervine modificarea și numai în condițiile în care nu se aplică prevederile referitoare la prestările către sine, să ajusteze taxa pe valoarea adăugată.

Potrivit prevederilor art. 148 alin. (2) lit. a) citate mai sus, nu se fac ajustări ale taxei deductibile decât în cazurile în care se justifică că stocurile sunt degradate calitativ, respectiv degradarea calitativă se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face dovada că bunurile au fost distruse, în caz contrar interpretarea normei legale fiind că taxa trebuie ajustată.

Potrivit prevederilor legale art. 55 alin. (2) și art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„ART. 6*

***Exercitarea dreptului de apreciere***

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

*ART. 7*

***Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal***

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

*(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 fiecărui caz în parte.*

*ART. 55*

***Mijloace de probă***

*(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 contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de constatări la fața locului;*

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

ART. 113

### **Obiectul inspecției fiscale**

(1) *Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect 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”.*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, administrând în acest sens mijloacele de probă prevăzute în normele legale.

De asemenea, inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au analizat, în vederea clarificării situației de fapt, informațiile existente în baza de date a ANAF, precum și documente și explicațiile prezentate de reprezentanții acesteia, care să ateste realitatea operațiunilor înregistrate în evidența financiar-contabilă.

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală au respectat normele de procedură privind efectuarea inspecției fiscale, în acord cu prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere **Raportul de Expertiza Extrajudiciara din data de ....., solicitat și acceptat de societatea contestatoare.**

În speță, deoarece **petenta nu prezintă documente justificative pentru a dovedi ca stocul lipsa în gestiunea societății contestatoare a fost distrus, pierdut sau furat, rezultă ca în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat TVA în baza Raportului de Expertiza Extrajudiciara din data de ....., solicitat și acceptat de societatea contestatoare.**

În consecință, în raport de cele anterior reținute, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația se va respinge ca neîntemeiată în ceea ce privește TVA în suma de .....lei.**

### **III.5. În ceea ce privește TVA în sumă de .....lei**

**DGRFP ..... - Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită sa se pronunțe dacă societatea ..... SA datorează TVA în sumă de ..... lei, în condițiile în care societatea nu justifică stornarea producției în curs de execuție în sumă de .....lei.**

În fapt, prin Nota contabilă nr....., s-a stornat producția în curs de execuție, cont contabil 331.11 “Producție în curs de execuție ...../ .....”, în valoare de .....lei nerealizata la nivelul anului 2013.



În timpul inspecției fiscale, s-au solicitat documente justificative din care rezultă acest fapt, respectiv procesul verbal de inventariere a cantității de pește din bazinul de la gestiunea în cauză, prin cântărire.

Urmare analizei prezentate anterior, precum și obiectul de activitate al societății, creșterea și comercializarea de peste, precum și venituri din taxa de pescuit, în debitul contului 331.11 "*Producție în curs de execuție ...../.....*", la nivelul anului 2013, societatea a înregistrat consumurile de furaje, energie electrică și alte cheltuieli cu materialele, soldul contului reprezentând valoarea la cost de producție a materialului piscicol (pește), care la maturitate ar fi trebuit recepționat în contul contabil 361 "*Animale și păsări*".

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că petenta a stornat, la inventarierea patrimoniului aferentă anului 2015, valoarea produselor în curs de execuție, respectiv valoarea materialului piscicol, soldul contului 331.11 "*Producție în curs de execuție ...../.....*", de .....lei (anexa nr. 8 la raportul de inspecție fiscală), fără a prezenta documente din care să rezulte motivul nerealizării producției în curs de execuție, și implicit motivul nerecepționării acesteia, la maturitate, în contul contabil 361 "*Animale și păsări*".

Prin Nota explicative din data de ....., s-au solicitat documente din care să rezulte lipsa în gestiunea societății, respectiv procesul verbal de inventariere a cantității de pește din bazinul de la gestiunea în cauză, prin care s-a constatat acest fapt.

În baza prevederilor art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în perioada de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv data de ....., reprezentantul legal al societății nu a dat curs solicitărilor formulate prin Nota explicativa din data de ....., înregistrată de societate sub nr. ...., întrebarea nr. 3.

Având în vedere stornarea producției în curs de execuție, cont contabil 331.11 "*Producție în curs de execuție ...../.....*", în valoare de .....lei, nerealizată la nivelul anului 2013, fără a prezenta documente din care să rezulte existența unor lipsuri în gestiunea de material piscicol, organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea taxei deduse la achiziția de furaje, energie electrică și alte materiale necesare în activitatea societății, stabilind suplimentar TVA în sumă de .....lei (.....lei x 24/100).

Petenta susține că în activitatea de piscicultură procesul tehnologic privind creșterea, materialului piscicol de la faza de puiet până la faza de pește de consum (greutate optimă pentru comercializare) se parcurg următoarele etape: puiet vara 1, puiet vara 2, pește de consum. În aceste etape, în funcție de sporurile de greutate care se înregistrează prin note de predare, la sfârșitul perioadei se deversează producția în curs de execuție.

În situația sa, având în vedere planul de investiții care s-a derulat în anul 2014 la ferma ....., a fost necesar să se evacueze apa din toate heleșteiele care au intrat într-un proces de decolmatare și reabilitare, astfel ca întreaga cantitate de pește existentă a fost mutată la ferma ....., Pe parcul anului 2014 și 2015, conform procesul tehnologic de creștere, au fost reflectate în contabilitate note de predare cu sporurile în greutate și cu trecerea de la un stadiu la altul, respectiv de la puiet la vara 1, vara 2 la pește de consum. Consideră astfel că s-a procedat corect la revărsarea producției neterminate din anul 2013 prin stornare (331.11=711 în roșu), întrucât în cele 2 exerciții financiare prin înregistrarea sporurilor s-a întocmit nota contabilă 361=711.

Față de specificul activității, precizează că în activitatea de piscicultură nu poate fi prezentat un inventar cantitativ al producției neterminate similar cu cele din

activitățile industriale, cantitativ și valoric, întrucât inițial producția neterminată a fost reflectată contabilizând costuri cu munca vie, cu bunuri materiale și alte cheltuieli cu serviciile. La finalizarea procesului de producție, materialul piscicol înregistrat pe stocuri ca peste de comun a fost înregistrat prin nota contabilă 361=711 la preț de producție și, implicit conform funcțiunii contului 331 producția în curs a diminuată prin înregistrarea în roșu cu nota contabilă prin formula 331=711.

**În drept**, art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, 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:*

*a) operațiuni taxabile;*

**ART. 148**

*Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital*

*(...) (2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:*

*a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”*

coroborat cu pct. 53 alin. (10) lit. a) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„(10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:*

*a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;*

*b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;*

*c) contractele de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, altele decât bunurile de capital, care se reziliază, iar bunurile nu sunt restituite de utilizator în termenul prevăzut în contract, caz în care locatorul/finanțatorul nu are obligația să efectueze ajustări ale taxei deduse dacă face dovada că a inițiat și a efectuat demersuri pentru recuperarea bunului, indiferent dacă la finalizarea acestor demersuri bunul este sau nu recuperat de către societatea de leasing;*

*d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se fac ajustări ale taxei deductibile dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:*

*1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;*

*2. se face dovada că bunurile au fost distruse;*

*e) pierderile tehnologice sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice, nu se face ajustarea taxei pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea*

Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial;

f) perisabilitățile, în limitele stabilite prin lege;

g) casarea activelor corporale fixe, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 din Codul fiscal, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător.”

Conform art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată:

„ART. 6

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

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

În același sens, sunt și prevederile OMFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, în vigoare de la data de 01.01.2015.

„(...)Contul 331 "Produse în curs de execuție"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența stocurilor de produse în curs de execuție (care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, respectiv producția neterminată) existente la sfârșitul perioadei.

Contul 331 "Produse în curs de execuție" este un cont de activ.

În debitul contului 331 "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei, stabilită pe bază de inventar (711).

În creditul contului 331 "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii produselor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (711).

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a produselor aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

(...)Contul 361 "Active biologice de natura stocurilor"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența activelor biologice de natura stocurilor, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mânji etc.), în vederea creșterii și folosirii lor pentru muncă și reproducție animalele și păsările la îngrășat pentru valorificare; coloniile de albine, precum și animalele pentru producție (lână, lapte și blană).

Contul 361 "Active biologice de natura stocurilor" este un cont de activ.

În debitul contului 361 "Active biologice de natura stocurilor" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor achiziționate (401, 408, 326, 542);

- diferențele de preț în minus sau favorabile (prețul de înregistrare este mai mic decât prețul standard) aferente activelor biologice de natura stocurilor intrate în gestiune (368);

- valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);

- valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor primite de la unitate sau subunități (481, 482);

- valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor

aduse de la terți (356, 401);

- valoarea activelor biologice de natura stocurilor reprezentând aportul în natură al acționarilor/asociaților (456);

- valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor obținute din producție proprie, sporuri de greutate și plusurile la inventar (711);

- valoarea activelor biologice de natura stocurilor primite cu titlu gratuit (758).

În creditul contului 361 "Active biologice de natura stocurilor" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor vândute - din producție proprie sau achiziționate - constatate minus de inventar și cele trimise la terți (711, 606, 356);

- diferențele de preț în minus sau favorabile aferente activelor biologice de natura stocurilor ieșite din gestiune (368);

- valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor livrate unității sau subunităților (481, 482);

- valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor vândute ca atare (371);

- valoarea pierderilor din calamități (658).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a activelor biologice de natura stocurilor existente în stoc la sfârșitul perioadei.

(...) Contul 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al produselor stocate, precum și variația acestuia.

În creditul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, costul produselor în curs de execuție (331);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al produselor obținute, la finele perioadei, constatate plus la inventar (341 la 347);

- diferențele de preț în plus sau nefavorabile (costul de producție este mai mare decât prețul standard) aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie (348);

- costul de producție sau prețul de înregistrare al activelor biologice de natura stocurilor obținute din producție proprie, diferențele de preț aferente, precum și sporurile de greutate și plusurile la inventar (361, 368).(...)"

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerii petentei din contestația formulată și a constatărilor organelor de inspecție fiscală, rezultă următoarele:

- prin Nota contabilă nr....., s-a stornat producția în curs de execuție, cont contabil 331.11 "Producție în curs de execuție ...../ .....", în valoare de .....lei nerealizată la nivelul anului 2013;

- Cu ajutorul contului 331 se ține evidența stocurilor de produse în curs de execuție (care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, respectiv producția neterminată) existente la sfârșitul perioadei;

- petenta nu a prezentat nici cu ocazia inspecției fiscale și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte motivul nerealizării producției în curs de execuție, și implicit motivul nerecepționării acesteia, la maturitate, în contul contabil 361 "Animale și păsări".

Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală la art. 73 alin. (1) reglementează sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale în sarcina contribuabilului.

**„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”.**

Potrivit doctrinei, se retine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consacrat de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249- *Sarcina probei*

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

Art. 250- *Obiectul probei și mijloacele de proba*

*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 expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.*

Prin urmare, întrucât contestatoarea 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 contestatoarei.

Se retine că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, ne probarea cererii afirmate determinând respingerea solicitărilor.

Față de cele anterior precizate, se reține că societatea contestatoare nu a prezentat documente de natura mijloacelor de probă pentru a demonstra că stornarea realizată prin Nota contabilă nr....., în valoare de .....lei nerealizată la nivelul anului 2013, la finalizarea procesului de producție, a fost înregistrată în contul 361 "*Active biologice de natura stocurilor*".

Astfel, întrucât societatea societatea ..... SA nu a motivat pretențiile din contestația formulată cu motive de drept și înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedura fiscală care să infirmă situația de fapt constatată de inspecția fiscală, respectiv documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, **se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de .....lei**, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

### **III.6. În ceea ce privește TVA în sumă de ..... lei**

***Cauza supusă soluționării este dacă DGRFP ....., se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care petenta nu precizează motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.***

**În fapt**, prin contestația formulată, petenta nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru TVA în sumă de ..... lei „eroare calcul aritmetic”.

**In 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 care prevăd :

„*Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*(...) c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază ”;*

Totodată, în speța sunt incidente și prevederile pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 3741/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*(...) b) nemotivată, în situația în care contestatarul 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 contestatarului 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:

*„ART. 276*

#### ***Soluționarea contestației***

*(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, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 249*

*Sarcina probei*

*Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara 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 contestatarul 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 contestatarului.

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

Astfel, întrucât societatea ..... SA nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația ca **nemotivată pentru**

**TVA în suma de ..... lei**, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se:

**DECIDE:**

**1. Respingerea ca nemotivată a contestației** formulate de societatea ..... SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. .... **pentru TVA în suma de ..... lei.**

**2. Admiterea parțială a contestației** formulate de societatea ..... SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. ...., **pentru TVA în suma de ..... lei.**

**3. Respingerea ca nemotivată a contestației** formulate de societatea ..... SA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. .... **pentru TVA în suma de ..... lei.**

- prezenta decizie se comunică la:
  - societatea ..... SA;
  - AJFP ..... – Inspecție Fiscală.

Decizia este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL**

.....