



DECIZIA NR. 10848/19.11.2018

privind soluționarea contestațiilor formulate de

S.C x S.R.L, jud.Botoșani

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr. A.F.J /x/20.08.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/x/31.08.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.IV/x/29.08.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/X din 31.08.2018, cu privire la contestația formulată de **S.C x S.R.L**, cu sediul în mun. Botoșani, B.dul x nr.x, birou x jud. Botoșani, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Botoșani sub nr.Jx, cod unic de înregistrare fiscală RO x, prin administrator x.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-BT x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și a Dispoziției nr. x privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT x.

Suma contestată este în valoare **Slei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Contestația este semnată de d.nul X în calitate de administrator al **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani**.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat prin remitere sub semnătură conform adresei nr. X anexată în copie la dosarul cauzei, respectiv data de **06.07.2018** și data depunerii contestației, respectiv **20.08.2018**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr. A.F.J. /X.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art. 272 alin.(1) și alin.(2) lit. a) din Legea nr.207/ 2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. x S.R.L, jud. Botoșani, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr.F-BT x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor

bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT x care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, contestând parțial taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, respectiv suma de S lei.

Se precizează că prin decizia contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată suma de S lei din care se contestă suma de S lei reprezentând diferența de T.V.A stabilită de organele de inspecție fiscală ca urmare a ajustării taxei deduse pentru cultura de porumb de pe suprafața de 25 ha, cultură ce a fost *"întoarsă"*, în luna mai 2017 și *"reînsămânțată"*.

Se precizează că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată aferentă materiilor prime, respectiv sămânță în sumă de S lei și motorină în sumă de S lei, materii prime destinate reînsămânțării culturii de porumb.

Se precizează că societatea face agricultură ecologică *"deci semințele nu sunt tratate fitosanitar chimic și ca urmare impactul oricărui factor extern este și mai accentuat."*

Se precizează că s-a prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative (contracte ferme privind achiziția bunurilor, bonuri de consum, situații de lucrări și devize pentru serviciile achiziționate), iar pentru achiziția materiilor prime societatea deține facturi fiscale de pe care a dedus taxa pe valoarea adăugată *"care a fost colectată în amonte de către furnizorii noștri."*

Se mai precizează că au prezentat organelor de inspecție fiscală procesul verbal de constatare *"întocmit de ingineri agronomi"*, rapoarte de lucru în câmp, rapoarte de lucru cu utilajele și consumurile efective, situația consumurilor pe locațiile respective și bonuri de consum sămânță.

Se precizează că *"nu este vorba de o lipsă în gestiune care trebuie probată cu alte documente justificative și nu poate fi reîncadrată de către organele de control- de fapt a fost prezentată corect în raport ca și o activitate agricolă de reînsămânțare."*

Societatea crede că aceste cheltuieli de reînsămânțare sunt legitime pentru afacerea companiei și, prin urmare, *"TVA ar trebui să fie deductibilă în totalitate"* din următoarele considerente juridice:

1.Nerespectarea principiului neutralității T.V.A și a jurisprudenței Curții Europene de Justiție .

Se precizează că principiul neutralității taxei pe valoarea adăugată este statuat la art.2 al Directivei Consiliului 112/2006/CE privind sistemul comun al T.V.A, obligatoriu a fi transpusă în legislația statelor membre UE, fiind statuat în multiple cazuri judecate la C.E.J (C-174/08NCC Construction Danmark A/S împotriva Skatteministeriet, C-25/07 Sosnowska, punctele 14 și 15, C-74/08 pârât Automotive Cabrio, punctul 15, concluzia din C-50/87 Comisia împotriva Franței, etc).

Se mai precizează că "*principiul neutralității fiscale impune respectarea dreptului de deducere pentru toate persoanele dintr-un lanț comercial, indiferent de numărul tranzacțiilor care au loc în procesul de producție și distribuție. Singura excepție o reprezintă existența unei fraude.*"

În susținere **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani** invocă pct.67 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art.167 din Directiva 2006/112, Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98, C-147/98, Rec., p.11-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralam Property, C-63/04, Rec., p.I-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec.,p.I-6161, punctul 47, precum și Hotărârea Mahageben și David, punctul 38 și 39, Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p.655, punctul 19, Centralam Propperty, C-63/04, Cauza C-324/11 GABOR TOTH.

În opinia contestatarei, Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) conferă o aplicabilitate foarte largă principiului neutralității, care trebuie respectat "*indiferent de scopurile sau de rezultatele activității generatoare de TVA*". Deci, cu atât mai mult, principiul neutralității fiscale trebuie respectat în situația în care scopurile sau rezultatele serviciilor contractate de societate erau orientate către activități taxabile.

2.Jurisprudența privind deductibilitate în cazul investițiilor într-o activitate care nu produce în final bunuri și servicii

Contestatoarea invocă faptul că speța în cauză are legătură directă cu soluțiile date în aceste spețe pentru care Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) a considerat că încă de la momentul efectuării primei investiții, persoana impozabilă inițiază o activitate economică și că dreptul de deducere rămâne dobândit în cazul în care, datorită unor împrejurări care ies din sfera de control, persoana impozabilă nu a utilizat niciodată bunurile și serviciile respective în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Consideră că în aceeași situație se află și **S.C x S.R.L**, care a decis să investească în cultura de porumb încă din momentul în care a făcut prima însămânțare, iar din cauza unor motive obiective s-a constatat că nu se va putea obține recoltă, drept urmare luându-se decizia reînsămânțării, operațiune ce a avut ca efect obținerea de recoltă care a fost destinată operațiunilor taxabile din punct de vedere al T.V.A.

Se precizează că în practică, societățile care înregistrează pierderi ale recoltelor datorită calamităților cauzate de fenomene naturale, convoacă o comisie formată din specialiști și procesul verbal astfel încheiat devine document justificativ prin înscrierea sa în contabilitatea subiecților.

De asemenea, petenta consideră că organele de inspecție fiscală trebuiau să țină cont și de normele metodologice de aplicare aferente art. 304 din Legea nr.227/2015 privin Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar

conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.

Consideră de asemenea, că prin procesul verbal de constatare a situației de fapt s-a demonstrat necesitatea reînsămânțării și de asemenea prin situațiile de lucrări și bonurile de consum s-a demonstrat că materia primă – sămânța de porumb cât și combustibilul - motorina, au fost consumate în scopul reînsămânțării.

În susținere, petenta invocă soluția dată de Biroul de soluționare din cadrul unei direcții județene a finanțelor publice care a emis Decizia nr.483/IL/2012 (publicată pe site-ul ANAF) prin care a admis contestația unei societăți aflate într-o situație de fapt asemănătoare, și face trimitere la Adresa Direcției Generale de Metodologii Fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală din care citează următoarele:

“ Având în vedere că producția agricolă nu poate fi obținută ca urmare a producerii unor fenomene meteorologice extreme nu considerăm că se aplică prevederile legale cu privire la lipsa în gestiune, respectiv producția neobținută nu poate fi asimilată cu o livrare către sine. Prin urmare, persoana impozabilă nu are obligația de a colecta TVA pentru producția pe care nu a obținut-o, în situația în care culturile au fost compromise din cauze independente de voința sa (calamități naturale sau alte fenomene meteorologice extreme).

În fapt, în acest caz se pune problema dreptului de deducere pentru achizițiile care au fost efectuate în vederea realizării unei producții agricole care nu a fost obținută din motive independente de voința persoanei impozabile (agricultorul). Astfel, potrivit art.145 din Codul fiscal, orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în vederea realizării de operațiuni taxabile (...).”

De asemenea, invocă și Sentința civilă nr.1120/2016 pronunțată de către Tribunalul Timiș, rămasă definitivă prin respingerea recursului de către Curtea de Apel Timișoara, referitoare la faptul că "*susținerile DGRF Timișoara cu privire la faptul că un proces verbal de constatare a calamității nu ar constitui document justificativ pentru nerecoltarea unei părți a terenurilor deținute nu au fost acceptate de către instanță, iar actele administrativ fiscale prin care s-a decis ajustarea TVA, anulate*".

3. Îndeplinirea condițiilor de fond și de formă pentru deducerea TVA

Se precizează că în baza prevederilor Codului Fiscal, temeiul de drept pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată îl reprezintă prevederile art.299 și întrucât societatea deține facturi aferente acestor materii prime consumate pentru replantare și sunt achiziționate în scopul utilizării pentru operațiuni taxabile în sensul taxei pe valoarea adăugată, rezultă indubitabil că cele două condiții prevăzute de lege sunt îndeplinite și societatea

era îndreptăţită să îşi exercite dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziţiilor de servicii efectuate în vederea realizării operaţiunilor taxabile.

Se precizează că organele de inspecţie fiscală nu au formulat obiecţiuni cu privire la existenţa şi conţinutul facturilor primite, iar pretinsa depăşire a limitelor de consum tehnologic la care se referă pct.10 din Norme metodologice, nu se poate aplica pentru că societatea a utilizat aceleaşi norme de consum şi pentru lucrarea iniţială cât şi pentru reînşămânţare.

Se precizează că pe fond, societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziţiilor de materii prime întrucât acestea au contribuit la desfăşurarea activităţii economice a societăţii, iar activitatea economică constă în desfăşurarea de operaţiuni taxabile exclusiv, şi, prin urmare societatea este îndreptăţită să îşi exercite integral dreptul de deducere al taxei în legătură cu acele achiziţii realizate pentru scopul derulării operaţiunilor taxabile.

În materie de formă, se precizează că în conformitate cu prevederile Codului fiscal, la baza exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată stă existenţa unor facturi. Întrucât societatea deţine facturi corect întocmite pentru achiziţiile efectuate, consideră că este îndeplinită condiţia de formă privind deducerea T.V.A.

Petenta consideră că neadmiterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aduce atingere principiului neutralităţii T.V.A potrivit căruia taxa pe valoarea adăugată nu trebuie să reprezinte un cost pe lanţul de producţie şi distribuţie ci doar la nivelul consumatorului final.

Se precizează că analiza deducerii taxei pe valoarea adăugată în fond trebuie realizată prin prisma rolului achiziţiilor în contextul activităţii economice a societăţii, iar pe formă prin prisma existenţei unei facturi valabil emise.

4. Nerespectarea principiului prevalenţei substanţei asupra formei

Se precizează că societatea a prezentat organelor de inspecţie fiscală procesul verbal de constatare a pagubelor, situaţii de lucrări şi consumurile efectuate pentru cultura de porumb.

Se menţionează că nu pot fi aduse limitări ale dreptului de deducere a cheltuielilor sau nu pot fi impuse obligaţii pe considerente pur formale, în măsura în care acestea nu sunt dublate de considerente ce ţin de substanţa tranzacţiilor analizate.

De asemenea se precizează faptul că documentele justificative deţinute de societate şi furnizate organelor de inspecţie fiscală constituie probe care servesc la constatarea stării de fapt fiscale, organele de inspecţie fiind obligate să le trateze ca atare conform art.55 din Codul de Procedura Fiscală.

În concluzie, petenta solicită anularea parţială a Deciziei de impunere nr.F-BT x privind obligaţiile fiscale principale aferente diferenţelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecţiei fiscale la persoane juridice, pentru suma de **Slei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată şi anularea parţială a Dispoziţiei

nr. X privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, în ceea ce privește înregistrarea sumei de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, au efectuat inspecția fiscală parțială la **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani**, având ca obiectiv verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2016-31.03.2018, inspecție fiscală ce a fost finalizată prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr.F-BT x, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr.F-BT x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, din care se contestă suma de **S lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au emis Dispoziția nr.X privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, prin care s-a dispus *"Înregistrarea în evidența contabilă cu titlu de diferență TVA a sumei de S lei, reprezentând diferențe de TVA stabilite la control, explicațiile detaliate fiind redate în RIF"*

Organele de inspecție fiscală precizează că, în perioada 01.10.2016 – 28.02.2018, **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani**, a beneficiat de rambursări cu control ulterior a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei, conform deconturilor de T.V.A. depuse la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, sumă ce a fost integral compensată și restituită în contul curent al societății.

Taxa pe valoarea adăugată de rambursat a fost generată în principal de taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibili, semințe, îngrășăminte și alte materiale auxiliare, necesare înființării și recoltării culturilor aferente anului agricol 2016-2017 și înființării culturilor anului 2017-2018, achizițiilor de utilaje, achizițiilor de piese de schimb necesare pentru reparația și întreținerea utilajelor agricole și a echipamentelor tehnologice din dotare, serviciilor de leasing, serviciilor de închiriere utilaje și silozuri pentru depozitarea cerealelor, telefonie și utilități, servicii de asistență juridică, servicii de lucrări agricole, materiale de construcții necesare modernizării birourilor, bucătărie și a spațiului de cazare pentru zilieri, precum și manopera executării acestor lucrări.

Se precizează că, în perioada 01.05.2017 – 31.05.2017, s-a stabilit o diferență de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată rezultată ca urmare a ajustării taxei deduse pentru cultura de porumb care a fost întoarsă pe suprafața de 25 hectare în luna mai 2017.

Se opinează că în conformitate cu situația lucrărilor și a consumurilor efectuate pentru cultura de porumb pentru anul agricol 2017, societatea a înființat cultura de porumb pe suprafața de 47,14 hectare. Această suprafață a fost însămânțată în luna aprilie 2017. Conform Procesului verbal încheiat de salariații **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani**, s-a constatat că suprafața de 25 hectare

semănată cu porumb boabe, nu prezintă grad de răsărire adecvat și nici germinație corespunzătoare, fapt ce a condus la recomandarea de a se întoarce și reînsămânța suprafața de 25 hectare.

Se precizează că așa cum rezultă din situația lucrărilor și a consumurilor efectuate pentru cultura de porumb pentru reînsămânțarea celor 25 hectare cu porumb, societatea a făcut costuri suplimentare cu sămânța în sumă de **S lei** pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și costuri suplimentare cu motorina în sumă de **S lei** pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Se precizează că în urma discuției purtate cu administratorul societății, acesta a precizat faptul că nu este vorba de o cultură calamitată, deoarece societatea nu deține documente emise de alte autorități care să certifice gradul de răsărire a culturii, precum și cauzele care au condus la reînsămânțarea suprafeței de 25 hectare.

Referitor la acest aspect, prin Nota explicativă din data de 15.06.2017, administratorul societății precizează că: *"In agricultură se întâmplă deseori să fie nevoie de reînsămânțare datorită gradului scăzut de răsărire. În x nu folosim erbicide sau fertilizanți sintetici, astfel de situații pot exista datorită faptului că este o cultură ecologică. Acesta este riscul activității și este o operațiune desfășurată în baza obiectului nostru de activitate de pe urma căreia avem în final livrări supuse TVA. Noi avem bonurile de consum, avem rapoarte de lucrări executate, avem fișa tehnică a culturii de porumb (ANEXA nr.2)."*

Organele de inspecție fiscală precizează că nu a fost anexată, la Nota explicativă, fișa tehnologică a culturii de porumb care să certifice consumurile proprii de sămânță și combustibil, iar anexa nr.2 la care se face trimitere administratorul societății în nota explicativă, reprezintă un raport de lucru pentru cultura de porumb în care se regăsește și suprafața de 25 hectare care a fost reînsămânțată cu sămânță de porumb soiul MAS 40F cu un consum de 70.000 boabe la hectar, fapt ce a condus la concluzia că pentru cultura de porumb consumul admis de societate este de 70.000 boabe la hectar.

Se precizează că, *"chiar dacă vorbim de o cultură calamitată sau de o depășire a normei proprii de consum, pentru cheltuielile suplimentare aferente reînsămânțării celor 25 hectare de porumb, respectiv sămânță în sumă de S lei și motorină în sumă de S lei societatea avea obligația de a ajusta TVA deductibilă cu suma de S lei în conformitate cu următoarele prevederi legale:*

- art.304 alin. (2) lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu completările și modificările (...)

-pct. (10) lit.a) din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal (...)

-pct. (10) lit.e) din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal (...). "

Au fost aplicate următoarele prevederi legale: art.304 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

pct. 78 alin.(10) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **S.C. x S.R.L, jud. Botosani**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

S.C. x S.R.L, jud. Botoșani, contribuabil mic, forma de proprietate "Proprietate privată-Capital privat străin", are ca obiect de activitate "Activități în ferme mixte (cultura vegetală combinată cu creșterea animalelor)" cod CAEN 150, capital social S lei, codul de înregistrare fiscală X iar în perioada verificată a avut ca asociați/acționari pe Southern Harvest Partners L.P- țara Ins. Bermude ce deține 1,01% din acțiuni și Southern Harvest România Holdings S.A.R.L.-țara Luxemburg ce deține 98,99% din acțiuni și ca administrator pe d.nul Mc. Carthy James.

Perioada verificată:

-taxa pe valoarea adăugată

01.10.2016-31.03.2018

Referitor la suma de S lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor privind reînsămânțarea culturii de porumb pe suprafața de 25 ha

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală, în mod legal și corect au aplicat ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor privind cultura de porumb reînsămânțată, stabilind o diferență de taxă pe valoare adăugată fără drept de deducere în sumă de Slei, în condițiile în care contribuabilul nu a procedat la ajustarea taxei pe valoarea adăugată deduse și nu a dovedit cu documente o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală precizează că în conformitate cu situația lucrărilor și a consumurilor efectuate pentru cultura de porumb pentru anul agricol 2017, societatea a înființat cultura de porumb pe suprafața de 47,14 hectare. Această suprafață a fost însămânțată în luna aprilie 2017.

Conform Procesului verbal încheiat de salariații **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani**, s-a constatat că suprafața de 25 hectare semănată cu porumb boabe, din cele 47,14 ha, nu prezintă grad de răsărire adecvat și nici germinație corespunzătoare, fapt ce a condus la recomandarea de a se întoarce și reînsămânța suprafața de 25 hectare.

Din situația lucrărilor și a consumurilor efectuate pentru cultura de porumb rezultă că pentru reînsămânțarea celor 25 hectare cu porumb societatea a făcut costuri suplimentare cu sămânța în sumă de S lei pentru care a dedus taxa pe

valoarea adăugată în sumă de **S lei** și costuri suplimentare cu motorina în sumă de S lei pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**.

Organele de inspecție fiscală au ajustat taxa dedusă pentru cultura de porumb care a fost întoarsă pe suprafața de 25 hectare în luna mai 2017, conform art.304 alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct.78 alin.(10) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, stabilind o diferență de taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere în sumă de **Slei**.

S.C. x S.R.L, jud. Botoșani precizează că s-a prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative (contracte ferme privind achiziția bunurilor, bonuri de consum, situații de lucrări și devize pentru serviciile achiziționate), iar pentru achiziția materiilor prime societatea deține facturi fiscale de pe care a dedus taxa pe valoarea adăugată *"care a fost colectată în amonte de către furnizorii noștri."*

Se mai precizează că au prezentat organelor de inspecție fiscală procesul verbal de constatare *"întocmit de ingineri agronomi"*, rapoarte de lucru în câmp, rapoarte de lucru cu utilajele și consumurile efective, situația consumurilor pe locațiile respective și bonuri de consum sămânță.

Societatea crede că aceste cheltuieli de reînsămânțare sunt legitime pentru afacerea companiei și prin urmare, *"TVA ar trebui să fie deductibilă în totalitate"*.

În drept, în ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată**, sunt aplicabile prevederile art. 297 alin.(1) și alin.(4) și art.299 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. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2) - (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);"

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. 319 respectiv art.320 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată 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 taxa pe valoarea adăugată 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, simplul fapt că societatea deține facturi pentru achiziția de bunuri, nu asigură exercitarea necondiționată a dreptului de deducere a TVA, aceasta trebuind să dovedească că bunurile au fost utilizate pentru operațiunile sale taxabile.

Totodată, în speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.398/2016, potrivit căroră:

„(...) 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 căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

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

Pe cale de consecință nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției unor bunuri/servicii care nu sunt efectuate în scopul utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile și pentru operațiuni pentru care nu se justifică în ce au constat respectivele servicii.

În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze realitatea operațiunilor înscrise în factura respectivă.

De altfel, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.

Organul de soluționare a contestației reține că **simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat**, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În conformitate cu prevederile art.73 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.

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

Astfel, trebuie invocat și faptul că reglementările contabile în vigoare, respectiv Secțiunea 2.4" Principii generale de raportare financiară", pct.57 din Ordinul Ministrului Finantelor Publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, precizează:

" 57. - (1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

2) Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a

operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

(3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

(...)

(5) Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.[...].”

Ori acest articol consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului 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.

Prin urmare, o tranzacție normală din punct de vedere juridic și economic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere fiscal, în scopul aplicării legii fiscale, în susținerea celor relatate stau și prevederile legale ale Legii nr.227/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, valabile începând cu data de 01.01.2016, art.14 alin.(2) care arată:

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

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă:

-Conform "Fișă tehnologică la cultura porumb ", anexa 30 la dosarul contestației, și Anexa 2 la Nota explicativă nr. X/14.06.2018, societatea a semănat suprafața de 47,14 ha teren cu porumb MAS 40F și resemănat 25 ha teren cu porumb MAS 40F.

- Conform "Proces verbal" nr.X/02.05.2017, încheiat în comuna Vlăsinești, jud. Botoșani, comisia "internă formată din ing. agronom (...) și ing. agronom (...), din partea S.C x S.R.L." a constatat că "Suprafața de 25.00 ha semănată cu porumb boabe nu prezintă grad de răsărire adecvat pentru menținerea culturii

și nici germinației corespunzătoare drept pentru care se recomandă întoarcerea și reînsămânțarea acestei suprafețe."

-Conform adresei nr.X/06.07.2017 (ca răspuns la adresa formulată de S. C X S.R.L.), anexa 13-14 din dosarul contestației, Ministerul Mediului, Administrația Națională de Meteorologie, transmite cantitatea totală lunară de precipitații atmosferice înregistrate în perioada 01.01.2015-30.06.2017 la stația meteorologică Botoșani. Din anexa adresei nr.X/06.07.2017 rezultă că în luna martie 2017 cantitatea lunară de precipitații este de 64,0 litri, în luna aprilie 2017 cantitatea lunară de precipitații este de 67,5 litri, iar în luna mai 2017 cantitatea lunară de precipitații este de 33,6 litri, față de anul 2016 când pentru luna martie cantitatea lunară de precipitații este de 29,9 litri, în luna aprilie cantitatea lunară de precipitații este de 29,9 litri, iar în luna mai 2017 cantitatea lunară de precipitații este de 82,9 litri.

-Din "*Procesul verbal de înființare a culturii de porumb*", fără număr și dată, Anexa nr.3, rezultă că "*întreaga suprafață de 47,14 ha a fost semănată cu semănătoarea Vederstad Tempo 16 rânduri folosindu-se ca tip de sămânță MAS 40F– 97 saci -certificată bio. Cantitatea de motorină consumată pentru semănat porumb -198,90 litri.(...)"*

-În Nota explicativă nr. X din 14.06.2018, la întrebarea nr. 6 pusă de organele de inspecție fiscală referitoare la cultura de porumb, dnul. X în calitate de administrator al **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani**, răspunde: "*În agricultură se întâmplă deseori să fie nevoie de reînsămânțare datorită gradului scăzut de răsărire. În x nu folosim erbicide sau fertilizatori sintetici astfel de situații pot exista datorită faptului că este o cultură ecologică. Acesta este riscul activității și este o operațiune desfășurată în baza obiectului nostru de activitate de pe urma căreia avem în final livrări supuse TVA. Noi avem bonuri de consum, avem rapoarte de lucrări executate, avem fișa tehnică a culturii de porumb (ANEXA nr.2)".*

-În Raportul de inspecție fiscală nr.F-BT x, ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-BT x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, organele de inspecție fiscală precizează: "*Suma de S lei reprezintă diferența TVA deductibilă stabilită la control ca urmare a ajustării taxei deduse pentru cultura de porumb care a fost întoarsă pe suprafața de 25 hectare în luna mai 2017. Conform Situației lucrărilor și a consumurilor efectuate pentru cultura de porumb pentru anul agricol 2017 societatea a înființat cultura de porumb pe suprafața de 47,14 hectare. Această suprafață a fost însămânțată în luna aprilie 2017. Conform Procesului verbal încheiat de salariații SC x S.R.L s-a constatat că suprafața de 25 hectare semănată cu porumb boabe nu prezintă grad de răsărire adecvat și nici germinație corespunzătoare fapt ce a condus la recomandarea de a se întoarce și reînsămânța suprafața de 25 hectare. Așa cum rezultă din Situația lucrărilor și a consumurilor efectuate pentru cultura de porumb pentru reînsămânțarea celor 25 hectare cu porumb societatea a făcut*

costuri suplimentare cu sămânța în sumă de S lei pentru care a dedus TVA în sumă de S lei și costuri suplimentare cu motorina în sumă de S lei pentru care a dedus TVA în sumă de S lei. În urma discuției purtate cu administratorul societății, acesta a precizat faptul că nu este vorba de o cultură calamitată, deoarece societatea nu deține documente emise de alte autorități care să certifice gradul de răsărire a culturii, precum și cauzele care au condus la reînsămânțarea suprafeței de 25 hectare.(...) Având în vedere cele redate mai sus, chiar dacă vorbim de o cultură calamitată sau de o depășire a normei proprii de consum, pentru cheltuielile suplimentare aferente reînsămânțării celor 25 hectare de porumb, respectiv sămânța în sumă de S lei și motorina în sumă de S lei, societatea avea obligația de a ajusta TVA deductibilă cu suma de S lei în conformitate cu următoarele prevederi legale:

- art.304 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu completările și modificările (...)

-pct. (10) lit.a) din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal (...)

-pct. (10) lit.e) din HG nr.1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal (...). "

În conformitate cu dispozițiile art. 304 alin. (1) și (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile pct. 78 din Hotărârea Guvernului 1/2016 prin care au fost aprobate Normele metodologice de aplicare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal:

“art. 304 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. 287;

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

(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

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

[...]

(10) În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) 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;

(...)

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. (...)

[...]

(12) Obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, în sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, revine persoanei impozabile. În situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei. Conform principiului proporționalității, organele fiscale nu pot solicita persoanei impozabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea sau furtul bunului, astfel încât sarcina persoanei impozabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.”

În interpretarea dispozițiilor legale de mai sus, rezultă că deducerea inițială nu se ajustează în cazul bunurilor distruse, pierdute doar dacă aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă, respectiv dacă sunt prezentate acte doveditoare care atestă calamitățile naturale

sau cauzele de forță majoră, etc, în caz contrar organele de inspecție fiscală putând obliga persoana impozabilă să efectueze ajustarea.

Se reține că persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura stocurilor (producția în curs de execuție) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător.

Se reține că **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani**, are ca obiect de activitate "Activități în ferme mixte (cultura vegetală combinată cu creșterea animalelor)" cod CAEN 150.

Procesul de producție agricolă are o serie de particularități, inclusiv angajarea cheltuielilor aferente acestuia în timpul necesar pentru transformarea materiei organice în produse agricole. Astfel, determinarea costului de producție este un aspect primordial în ceea ce privește fundamentarea prețului de vânzare în vederea asigurării rentabilității activității.

În ceea ce privește procesul de producție, un ciclu de producție are loc pe o perioadă mai mare comparativ cu alte domenii, necesară organismelor pentru a suferi respectivele transformări. În acest timp sunt angajate treptat cheltuieli pentru pregătirea și susținerea procesului de producție, materializate la sfârșitul ciclului de producție în producția obținută, respectiv în produse agricole.

Consumul de resurse în cadrul procesului de producție a unui produs agricol este definit prin noțiunea de cost. Acesta se determină prin însumarea cheltuielilor aferente activității de producție, în toate fazele sale, însă doar în măsura în care reprezintă consum de resurse pentru producerea respectivului produs.

Procesul de producție începe cu pregătirea solului în vederea semănatului, urmând semănatul efectiv, activitățile de îngrijire și urmărire a culturilor și, ultima etapă, recoltarea producției.

Se reține că **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani** conform "*Procesului verbal de înființare a culturii de porumb*", fără număr și dată, a semănat, în anul 2017, suprafața 47,14 ha teren cu porumb, folosindu-se ca tip de sămânță MAS 40F 97 saci certificată bio (70.000 boabe/ha) și 198,9 litri motorină.

Se reține că în baza Procesului verbal nr. X/02.05.2017 încheiat în comuna Vlăsinești, jud. Botoșani, de comisia internă formată din ingineri agronomi ai **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani**, motivat de faptul că suprafața de 25 ha semănată cu porumb boabe nu prezintă grad de răsărire adecvat pentru menținerea culturii și nici germinației corespunzătoare s-a întors cultura și s-a reînsămânțat această suprafață.

Se reține faptul că pentru reînsămânțarea culturii de porumb pe suprafața de 25 ha s-a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Slei** aferentă cheltuielilor cu sămânța (cheltuieli în sumă de S lei) și motorina (cheltuieli în sumă de S lei).

Se reține că obligația de a demonstra sau confirma în mod corespunzător că bunurile (producția în curs) au fost distruse/calamitate, în sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, revine persoanei impozabile.

Se reține că în conformitate cu prevederile legale citate mai sus, în situația în care organele de inspecție fiscală nu consideră suficiente dovezile furnizate de persoana impozabilă, acestea pot obliga persoana respectivă să efectueze ajustarea taxei.

Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„Art. 6 Exercițarea 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. [...]

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”;

„Art. 15 Eludarea legislației fiscale

(1) în cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate..”

„Art.72 Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

(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 rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede: **“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.”**

Se reține că inspectorii fiscali sunt în măsura să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele, să constate legalitatea și realitatea operațiunilor în speță, în raport de prevederile legislației fiscale în

domeniul impozitului pe profit și să stabilească dacă societatea contestatoare deține documentele justificative prevăzute de lege în vederea justificării înregistrării în evidența contabilă a cheltuielilor cu privire la asigurările sociale.

De asemenea, la art. 113 din același act normativ se stipulează:

”(1) Inspekția 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.

(2) În scopul efectuării inspekției fiscale, organul de inspekție fiscală procedează la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/ plătitorului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;

c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale;

d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;

e) solicitarea de informații de la terți;

f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;

g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspekției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;

h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspekției fiscale, precum și discutarea acestora;

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

j) sancționarea potrivit legii a faptelor reprezentând încălcări ale legislației fiscale și contabile constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale și contabile;

k) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

l) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces verbal.”

Din actele normative invocate se reține că este obligația societății de a prezenta documentele care să ateste că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 304 alin. (2) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că organele de inspecție fiscală prin Nota explicativă nr. X din 14.06.2018, întrebarea nr. 6 a solicitat dnului. X în calitate de administrator al **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani**, să precizeze dacă deține documente emise de autoritățile în domeniu care să certifice gradul de răsărire a culturii de porumb .

Se reține că în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală precizează:*"In urma discuției purtate cu administratorul societății, acesta a precizat faptul că nu este vorba de o cultură calamitată, deoarece societatea nu deține documente emise de alte autorități care sa certifice gradul de răsărire a culturii, precum și cauzele care au condus la reînsămânțarea suprafeței de 25 hectare. Din documentele anexate la Nota explicativă, rezultă faptul că justificarea reînsămânțării culturii de porumb a fost făcută în baza procesului verbal încheiat pe răspunderea salariaților societății supuse inspecției fiscale și nu cum este legal, în baza procesului verbal de calamitate încheiat de către autoritățile locale care să certifice constatarea pagubelor și evaluarea pierderilor, așa cum prevede Regulamentul privind gestionarea situațiilor de urgență generate de fenomene meteorologice periculoase prevăzut de Ordinul 1422/2012, din care rezultă clar faptul că evaluarea faptelor se face de către specialiștii numiți în comisiile locale de evaluare a pagubelor produse în urma fenomenelor meteorologice periculoase."*

Se reține că prin adresa nr.X/06.07.2017, anexa 13-14 din dosarul contestației, Ministerul Mediului, Administrația Națională de Meteorologie (ca răspuns la adresa formulată de S.C X S.R.L.), transmite cantitatea totală lunară de precipitații atmosferice înregistrate în perioada 01.01.2015-30.06.2017 la stația meteorologică Botoșani.

Se reține că pentru luna martie 2017 cantitatea lunară de precipitații a fost de 64,0 litri/mp, în luna aprilie 2017 cantitatea lunară de precipitații a fost de 67,5 litri/mp, iar în luna mai 2017 cantitatea lunară de precipitații a fost de 33,6 litri/mp, față de anul 2016 când pentru luna martie cantitatea lunară de precipitații a fost de 29,9 litri, în luna aprilie cantitatea lunară de precipitații a fost de 29,9 litri, iar în luna mai 2017 cantitatea lunară de precipitații a fost de 82,9 litri .

Se reține că în luna aprilie 2017, S.C. x S.R.L, jud. Botoșani, a înființat cultura de porumb pe suprafața de 47,14 ha, fiind întocmite situații de lucrări și a consumurilor pentru această cultură, consumuri pentru care organele de inspecție fiscală au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că în luna mai 2017 se reînsămânțează suprafața de 25 ha de teren cu porumb, în baza procesului verbal nr.393/02.05.2017, proces verbal încheiat de specialiștii (ingineri agronomi), salariați ai contestatoarei și în care este stipulat că"Suprafața de 25.00 ha semănată cu porumb boabe nu prezintă

grad de răsărire adecvat pentru menținerea culturii și nici germinației corespunzătoare drept pentru care se recomandă întoarcerea și reînsămânțarea acestei suprafețe".

Se reține că atât în timpul inspecției fiscale cât și la dosarul contestației, **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani** nu a prezentat niciun document din care să rezulte deteriorarea producției de porumb din cauze naturale sau fortuite, iar procesului verbal nr.X/02.05.2017 nu conține date relevante (grad de răsărire/mp, fotografii, etc) din care să rezulte că suprafața de 25 ha cultivată cu porumb este calamitată din punct de vedere al gradului de răsărire și germinație.

În ceea ce privește afirmațiile contestatoare privind "*nerespectarea principiului neutralității TVA și a jurisprudenței Curtea Europeană de Justiție*" organul de soluționare a contestației constată respectarea principiului neutralității fiscale, în speța de față nefiind vorba de acordarea dreptului de deducere, lucru acceptat de către organele de inspecție fiscală în momentul aprovizionării materiilor prime și a combustibilului, **ci de ajustarea dreptului de deducere care se face în momentul în care intervin cauzele prevăzute de legiuitor, respectiv calamitățile naturale sau depășirea limitelor privind normele tehnologice sau consumurile proprii așa cum este stipulat în prevederile art.304 alin. (2) lit a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și detaliat în prevederile punctului (10) lit.a) și litera e) din Hotărârea Guvernului nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal**

În ceea ce privește invocarea "*Jurisprudenței privind deductibilitatea în cazul investițiilor într-o activitate care nu produce în final bunuri sau servicii*", se reține că în contestația depusă se susține faptul că ajustarea bazei de impozitare este o excepție și se referă la situațiile în care un bun sau un serviciu a fost alocat unei anumite destinații în cadrul activității persoanei impozabile și apare o modificare a destinației către operațiuni din afara sferei TVA prevăzute de art.304 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în schimb **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani** nu face nici o referire la prevederile alin.(2) al aceluiași articol în care legiuitorul a prevăzut și alte situații în care se face ajustarea taxei deduse inițial.

Petenta susține faptul că, în practică, societățile care înregistrează pierderi datorită calamităților cauzate de fenomene naturale, convoacă o comisie formată din specialiști și procesul verbal astfel încheiat devine document justificativ în contabilitate dar nu are în vedere legislația adiacentă cu privire la gestionarea situațiilor de urgență generate de fenomenele meteorologice periculoase respectiv Ordinul 1422/2012 pentru aprobarea Regulamentului privind gestionarea situațiilor de urgență generate de inundații, fenomene meteorologice periculoase, accidente la construcții hidrotehnice, poluări accidentale pe cursurile de apă și poluări marine în zona costieră, în care sunt stabilite atribuțiile ce revin tuturor structurilor de la nivel central și local implicate în gestionarea unui astfel tip de situații și nu numai unor salariați proprii ai

societății care întocmesc și avizează singuri procese verbale de calamitate în baza cărora societatea înregistrează taxa pe valoarea adăugată deductibilă precum și costuri suplimentare .

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligatia** persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligatia** persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

În hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat ca 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).

La paragraf 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragraf 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea a stabilit că **este obligatia persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei** în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

În sfârșit, principiul **prevalenței substanței** asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de T.V.A instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva fraudei**, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea T.V.A a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoană impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), **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.**

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate

utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

În aceste condiții, pentru a dovedi că achizițiile de materii prime/materiale/serviciile sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, **ci să și demonstreze că aceste achiziții au fost efectuate efectiv în folosul operațiunilor taxabile.**

În ceea ce privește invocarea Deciziei nr.483/IL/2012 publicată pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, anexată în copie la dosarul cauzei, precum și adresa Direcției generale de metodologii fiscale din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală referitoare la faptul că producția agricolă neobținută nu poate fi asimilată cu o livrare către sine și prin urmare persoana impozabilă nu are obligația de a colecta T.V.A pentru producția pe care nu a obținut-o, în situația în care culturile au fost compromise din cauze independente de voința sa, organul de soluționare a contestației, constată că în discuție este vorba de prevederile vechiului Cod fiscal precum și de altă speță respectiv colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă culturii de rapiță calamitată în condițiile în care petentul a dovedit cu documente, respectiv proces verbal de constatare a calamității ce a fost înregistrat la Direcția pentru agricultură județeană, iar *"cu adresa nr... emisă de Direcția pentru agricultura județeană... prin care se confirmă că suprafața de ...ha rapiță a fost calamitată în proporție de ...% datorită fenomenelor meteo nefavorabile"*, și nu ajustarea taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu reînsămânțarea culturii "calamitate", reînsămânțare ce s-a efectuat în baza procesului verbal întocmit de specialiștii salariați ai petentei, proces verbal ce nu conține date relevante (grad de răsărire/mp, fotografii, etc) din care să rezulte că suprafața de 25 ha cultivată cu porumb este calamitată din punct de vedere al gradului de răsărire și germinație.

Conform Hotărârii Curții Europene de Justiție în cauza C-110/94 Intercommunale voor zweewaterontzitting (INZO) împotriva Statului Belgian, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată poate fi păstrat și în situațiile în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art.145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa. În astfel de situații persoana impozabilă trebuie totuși să dovedească intenția de a desfășura activități taxabile și de a aduce toate dovezile necesare în vederea stabilirii faptului că, deși a efectuat toate demersurile necesare în vederea obținerii și valorificării cu TVA a producției, aceasta nu a putut fi obținută ca urmare a unor cauze independente de voința persoanei impozabile, cum ar fi fenomenele meteorologice .

Contestatoarea, atât în timpul inspecției fiscale, cât și la dosarul comntestației a adus ca dovadă că producția de porumb aferentă suprafeței de 25 ha teren nu corespunde calitativ din punct de vedere al răsării și germinației,

procesul verbal întocmit de specialiștii (ingineri agronomi) salariați ai petentei, proces verbal întocmit la modul general, fără să conțină date clare, concludente din care să rezulte constatările și propunerile făcute de specialiștii proprii.

Astfel, se reține că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat alte documente care să certifice că producția în curs la cultura porumb de pe suprafața de 25 ha "nu prezintă grad de răsărire adecvat pentru menținerea culturii și nici germinației corespunzătoare drept pentru care se recomandă întoarcerea și reînsămânțarea acestei suprafețe".

De asemeni, invocarea Sentinței civile nr.1120/2016 pronunțată de către Tribunalul Timiș rămasă definitivă prin respingerea recursului de către Curtea de Apel Timișoara este eronată deoarece aceasta face referire la "**nerecoltarea unei părți a terenurilor deținute**", așa cum precizează contestatoarea și nu la **reînsămânțarea** unei suprafețe de teren așa cum rezultă din situația de lucrări anexată la dosarul cauzei, reînsămânțare făcută în baza procesului verbal întocmit de specialiștii (ingineri agronomi) salariați ai petentei, proces verbal întocmit la modul general, fără să conțină date clare, concludente din care să rezulte constatările și propunerile făcute de aceștia.

În ceea ce privește "**îndeplinirea condițiilor de fond și de formă pentru deducerea TVA**" organul de soluționare a contestației constată că echipa de inspecție fiscală nu a adus o limitare a dreptului de deducere a cheltuielilor și nu a stabilit obligații pe considerente pur formale așa cum susține contestația și a avut în vedere substanța tranzacțiilor analizate și a urmărit modul de respectare a obligațiilor impuse de lege.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.

Având în vedere invocarea principiului *in dubio contra fiscum* se impune a sublinia caracterul imperativ al legii cu privire la AJUSTAREA taxei deduse inițial, fie în cazul calamităților, fie în cazul depășirii normei de consum proprii ambele situații ducând la ajustarea taxei deduse, deci nu poate fi vorba de interpretarea care era mai favorabilă contribuabilului.

Astfel trebuie reținut faptul că la dosarul contestației societatea contestatoare nu a prezentat alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să demonstreze contrariul, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat de organele de inspecție fiscală pe baza documentelor prezentate de societate în timpul controlului precum și pe constatări proprii în virtutea rolului activ pe care-l au organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, rezultă că, organele de inspecție fiscală, în mod corect au ajustat taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă reînsămânțării culturii de porumb, neacordând drept de deducere sumei de **Slei** urmând a *se respinge contestația ca neîntemeiată*, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **Slei**, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care precizează că:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat; [...].*”

3.2 În ceea ce privește contestația formulată împotriva Dispoziție nr. IV/1396/ 26.06.2018 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală contestată, nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată ci doar alte măsuri de îndeplinit de către societate, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența acestuia.

În fapt, prin Dispoziția nr.X privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la motivele de fapt se arată că: “ *Diferențele suplimentare de taxă pe valoarea adăugată sunt constituite din:*

(...)Suma de Slei reprezintă diferența de TVA deductibilă stabilită la control ca urmare a ajustării taxei deduse pentru cultura de porumb care a fost întoarsă pe suprafața de 25 hectare în luna mai 2017 (...)”, fiind dispusă următoarea măsură:

“3.1.1. MĂSURA: *Înregistrarea în evidența contabilă cu titlu de diferență TVA a sumei de S lei , reprezentând diferențe de TVA stabilite la control, explicațiile detaliate fiind redată în RIF”.*

Petenta contestă Dispoziția nr.X emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani cu privire la obligația de a înregistra în evidența contabilă a sumei de **Slei** cu titlu de diferență TVA stabilită la control.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 268 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și (2) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. Posibilitatea de contestare

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

"Art. 272 - Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.

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

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 3 milioane lei

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

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

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

(...)

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

De asemenea, Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3833/2015 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", prevede în Anxa 2 că:

„Formularul «Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală» reprezintă actul administrativ emis de organele de inspecție fiscală, în aplicarea prevederilor legale, privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. În «Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de

inspecție fiscală»nu sunt cuprinse măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii/plătitorii le datorează bugetului general consolidat al statului.”

Întrucât măsurile dispuse în sarcina **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani** nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 272 alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015, care stabilește:

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

Întrucât, așa cum s-a precizat mai sus, structurile specializate de soluționare a contestației au competența de soluționare a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere, intră în competența organelor fiscale emitente ale actelor administrative contestate, respectiv Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași neavând competența de soluționare a contestației referitoare la acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art. 273 și art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată, a contestației S.C. x S.R.L, jud. Botoșani împotriva Deciziei de impunere nr. F-BT x privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-BT x, de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

2. Declinarea competenței de soluționare pentru capătul de cerere privind contestația formulată de **S.C. x S.R.L, jud. Botoșani** împotriva Dispoziției nr X/ 26.06.2018 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani – Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al actului administrativ atacat.

În conformitate cu prevederile art.273 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Botoșani.