



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații 1



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara



Str. Gheorghe Lazăr nr. 9B,  
874081, Timișoara  
Tel : +0256 243947  
Fax : +0256 243948  
e-mail : RelatiiR.Publice.TM@anaf.ro.

### DECIZIE NR. 4219/02.10.2018

privind soluționarea contestației formulate de societatea xxx SRL,  
înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR-DGR .../05.07.2018

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP Timișoara a fost sesizat de AJFP Timiș, prin adresa înregistrată la DGRFP Timișoara – Serviciul soluționare contestații societate xxx SRL, CUI XXXX, cu domiciliul fiscal în sat XXX, comuna XXX nr. XXX, jud. Timiș XXX sub nr. TMR-DGR .../05.07.2018, cu privire la contestația formulată de XXX.

Contestația a fost depusă la DGRFP Timișoara în data de 17.05.2018 sub numărul TMG-REG 25370 și a fost înregistrată la DGRFP Timișoara – Serviciul soluționare contestații 1 sub nr. TMR-DGR .../05.07.2018.

Contestația este semnată de împuternicitul societății Cabinet Avocat XXX – pentru care a fost depusă împuternicirea avocațială în original.

Acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată împotriva următoarelor acte administrative – fiscale:

- Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM XXX/28.03.2018;
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018 s-a stabilit TVA suplimentară în suma de **XXX lei**.

Societatea contestatoare solicită admiterea parțială a contestației pentru TVA în suma de **XXX lei**.

Fata de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018, respectiv **04.04.2018** (sub semnătura privată cu confirmare de primire), acțiunea în procedura prealabilă a fost formulată în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind depusă în data de **17.05.2018**.

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

## I. Aspecte prealabile

Raportat la capătul ce cerere principal privind anularea parțială a "*Deciziei de impunere F-TM XXX/28.03.2018*" pentru suma de XXX lei, precizează organului de soluționare că acesta cerere se referă la următoarele:

1.1. Termenul de prescripție a dreptului societății de a cere rambursarea TVA pentru perioada identificată de organul fiscal ca fiind "*anterioară perioadei verificate*" și pentru care a stabilit că suma de AAA lei reprezentând TVA de rambursat conform decontului, inclusiv considerentele Deciziei nr. 1/2012 a Comisiei Central fiscale, prezentate pe larg în "*punctul de vedere*" la finalizarea controlului fiscal.

2.2. Recalificarea ca TVA nedeductibilă a sumei de ... lei pentru motivul ca producțiile de grâu și porumb obținute/ha. În anul agricol 2013 - 2014 sunt diminuate față de media anuală transmisă prin adresele nr. .../08.02.2018 și nr. .../05.08.2016 de către Direcția pentru Agricultură Timiș.

În cadrul raportului de inspecție fiscală și în anexa nr. 3 la aceasta, inspectorii fiscali stabilesc că societatea a obținut în anul 2014 (anul agricol 2013 - 2014) producții diminuate la grâu cu 14,87 % și cu 26,62 %; menționează ca aceste constatări se referă strict la anul 2014, deși perioada controlată a fost 2012 - 2017.

Față de acest aspect, în esență, arată că pentru producția de grâu și porumb, societatea deține toate documentele contabile necesare, atât cele specifice contabilității de gestiune (note de recepție/cântar, avize de însoțire a cantităților de recoltă transportată, etc.), cât și cele specifice contabilității financiare (facturi, registru jurnal, situații de lucrări, evidențe în scopuri de TVA, jurnale de vânzări, declarațiile de TVA, etc.).

Toate aceste documente reprezintă "*documente justificative*", astfel cum în mod expres au fost calificate la art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1990 a contabilității, ori, din punct de vedere fiscal, ca "*probe*" calitate expres atribuită de art. 72 Cod de procedura fiscală (Legea nr. 207/2015), în stabilirea relevanței stărilor fiscale (art. 6 Cod de procedura fiscală), probe care nu au fost invalidate de organul fiscal prin niciun fel de dovadă contrară.

Dovada contrară nu poate constitui în acest caz sub nicio formă adresele nr. .../08.02.2018 și nr. .../05.08.2016 de către Direcția pentru Agricultură Timiș, prin care se comunică producții medii, și care ar permite inspectorilor fiscali să înlocuiască o stare de fapt fiscală dovedită, astfel cum impune art. 73 alin. (1) Cod de procedura fiscală, prin documente care îndeplinesc cerințele legale specifice, cu o altă stare de fapt fiscală lipsită de vreun temei probator și care astfel încalcă obligațiile imperative stabilite în sarcina inspectorilor fiscali prin intermediul art. 73 alin. (2) Cod de procedura fiscală.

În fapt, nu există niciun motiv și nicio probă prin care inspectorii fiscali pot susține faptul că acele diferențe de producție ar fi existat în realitate, ele reprezentând doar simple calcule aritmetice între o medie de producție pentru zona în care și desfășoară activitatea și producția efectiv obținută, valori care pot diferi substanțial în funcție de factori tehnologici (îngrășăminte/erbicide), precum de cei pedoclimatici (ploi/arșiță/fertilitatea solului), precum și de soiurile cultivate și calitatea materialului germinativ.

În fapt, făcând referire la acești factori, care de altfel pot fi mult mai mulți (spre exemplu administrarea unei cantități mai mari de îngrășăminte chimice cu azot nu conduce la o creștere proporțională a recoltei ci conduce la o creștere mai mare a masei vegetative/foiare a plantelor în detrimentul spicelor) dorește să arate faptul că inspectorii fiscali confundă condițiile în care sunt obținute producțiile agricole cu producția obținută, spre exemplu într-un domeniu industrial/tehnic și unde la un sir nedefinit

de cicluri tehnologice se obține prin utilizarea aceluiași materii prime, aceleași rezultate, ipoteza care în mod evident nu este valabilă și domeniului agricol, și doar prin simplul fapt dacă se ia considerare existența unor factori care nu pot fi cuantificați și controlați.

În lipsa probelor pe care trebuia să le prezinte organul fiscal cu privire la realitatea fizică a acelor diferențe de producție [art. 73 al. (2) Cod procedura fiscală privind sarcina probei dispune că: organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii], este pusă în situația de a proba fapta negativă, respectiv de a proba că acele diferențe de producție nu au existat în realitate, ci doar pe hârtie, respectiv în documentele emise de organul fiscal de control (raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere).

Astfel, organul fiscal o pune în situația de a face "*proba faptului negativ*", ceea ce este inadmisibil în procedura civilă potrivit căreia faptele negative nedefinite nu pot forma obiectul probei, nefiind posibilă dovedirea lor ca atare, în cazul de față societatea nu poate proba faptul că acele diferențe de recoltă nu există, decât poate face proba [conform art. 73 al. (1) Cod de procedura fiscală] a realității actelor și faptelor care stau la baza declarațiilor fiscale făcute, prin documentele puse la dispoziția controlului fiscal, documente care până la proba contrarie, nefăcută de organul fiscal, fac deplina dovadă asupra realității stării de fapt prezentate [art. 72 Cod de procedura fiscală].

Faptele negative de genul celor arătate mai sus pot fi probate și trebuie probate de organul fiscal doar prin dovedirea faptelor pozitive contrare, însă în acest caz, conform art. 73 al. (2) Cod de procedura fiscală, coroborate cu dispozițiile art. 249 Cod de procedura civilă (privind sarcina probei), respectiv acesta trebuie să dovedească existența reală a diferențelor de recoltă, ceea ce în mod evident organul fiscal nu a probat; așa cum deja a afirmat, adresele emise de Direcția pentru Agricultură Timiș cu producții "*medii*" nu poate constitui o probă (însuși noțiunea de "*medie*" este formată din însumarea unor producții mai mici, dar și mai mari față de medii).

Un alt aspect relevant, dar care nu ar fi acela că în graba după "*profit fiscal*", inspectorii fiscali nici măcar nu au observat că aceste recolte obținute în anul agricol 2013 – 2014 chiar mai mici decât media zonei, sunt peste nivelul cheltuielilor angajate, generând profitul care să îi asigure finanțarea pentru înființarea următorului ciclu de producție, respectiv venituri din vânzări cu TVA.

De altfel, tot din motive legate de imposibilitatea de a proba "*situația de fapt fiscală descrisă în actele de control*", organul fiscal nu optează pentru calea legală, respectiv să constate că societatea nu a declarat integral bunurile supuse impozitării, săvârșind astfel infracțiunea de evaziune fiscală, într-una din variantele prevăzute de Legea nr. 241/2005 pentru combaterea evaziunii fiscale; ori în materie penală "*prezumția de nevinovăție*" alături de principiul "*in dubio pro reo*" impune pe tărâmul probator un regim mult mai sever decât cel indicat de art. 73 Cod de procedura fiscală, unde la alin. (1) se instituie în sarcina agenților economici obligația de a proba stările de fapt fiscale declarate, iar la alin. (2) obligația corelativă a organului fiscal de a proba constatările înscrise în actele de impunere (cu toate că și în domeniul fiscal avem varianta principiului amintit sub forma "*in dubio contra fiscum*").

Temeiurile de drept - nelegalitatea Deciziei de impunere F-TM XXX/28.03.2018

Cu privire la prescripție dreptului societății de a solicita rambursarea TVA aferente perioadei 01.12.2011 - 30.11.2012

Art. 219 Cod de procedura fiscală cu denumirea marginală - prescrierea dreptului de a cere restituirea, se precizează foarte clar și neechivoc faptul că, "*dreptul contri-*

*buabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire".*

Coroborând aceste dispoziții de procedură fiscală cu cele de la art. 301 alin. (1) Cod fiscal cu denumirea marginală - dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA - și care dispun în sensul că *"orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316 are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere ..."*, drept exercitat prin decontul de TVA chiar în lipsa unei taxe colectate [conform alin. (4) de la art. 301], cu dispozițiile art. 323 alin. (1) Cod fiscal, cu denumirea marginală - decontul de taxă, și care la rândul său prevede că *"persoanele înregistrate ... trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă. până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă"*, rezultă indubitabil raportat la dispozițiile art. 219 Cod de procedura fiscală, că dreptul de restituire a taxei prin decontul de TVA se naște la data depunerii decontului (25 a lunii următoare celei pentru care s-a depus acest decont).

Pe cale de consecință, în cazul societății, pentru achizițiile din luna decembrie 2011 care au generat TVA deductibilă, decontul s-a depus la 22.01.2012, astfel ca prescrierea dreptului de a cere rambursarea pe acesta cale a început să curgă din 01.01.2013 și s-a prescris la ora 24<sup>00</sup> a zilei de 31.12.2017.

Pentru identitate de motive și rațiunii, aceeași concluzie se poate formula cu privire la prescripție și pentru perioada 01.01 - 30.11.2012, perioada pentru care toate deconturile s-au depus în anul 2012.

Precizează faptul că, potrivit dispozițiilor legale indicate mai sus, la data depunerii deconturilor de TVA *„s-a născut dreptul la restituirea taxei deductibile"*, restituirea efectivă fiind solicitată, în termenul de prescripție, prin bifarea căsuței de restituire din

Decontul de TVA nr. INTERNET-.../20.12.2017, decont care cumula toate aceste sume la cap. TVA de rambursat.

Cu privire la recalificarea ca TVA nedeductibilă a sumei de ... lei pentru motivul ca producțiile de grâu și porumb obținute/ha. în anul agricol 2013 - 2014 sunt diminuate față de media anuală transmisă prin adresele nr. .../08.02.2018 și nr. .../05.08.2016 de către Direcția pentru Agricultură Timiș.

Față de cele arătate la pct. 2.2, consideră ca sunt aplicabile dispozițiile art. 72 Cod de procedura fiscală cu denumirea marginală - forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile - potrivit cărora *"documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare"*.

Raportat la dispozițiile art. 72, art. 73 Cod de procedura fiscală, stabilesc următoarele obligații:

- alin. (1) în sarcina societății: contribuabilul/plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal;

- alin. (2) în sarcina organului fiscal: organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

Din analiza acestor dispoziții legale [în special cele de la art. 72 și art. 73 alin. (1)], raportat la starea de fapt prezentată la pct. 2.2 este evident faptul că nu ne găsim

în situația în care organul fiscal este în situația în care *"nu poate determina situația fiscală corectă"*, astfel încât să aplice dispozițiile art. 106 cu denumirea marginală –stabilirea bazei de impozitare prin estimare - și era re prevădută la alin. (1) că, *"organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege. ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă"*, în condițiile în care nici nu poate fi pusă în discuție ipoteza de la alin. (2) lit. b) de la art. 106 Cod de procedura fiscală (organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale).

Intr-o situație de ajustare a bazei de impozitare a TVA prevăzută de art. 304 Cod fiscal, motivat de faptul că pe de o parte toate *"imputurile"* care au generat taxa deductibilă au fost folosite integral în activitatea economică a societății (înființarea, întreținerea și recoltarea culturilor de grâu și porumb) în anul agricol 2013 - 2014, iar, pe de altă parte, prin raportare la art. 13 alin. (1) Cod de procedura fiscală (privind interpretarea strictă a reglementărilor fiscale), societatea nu se găsește în niciuna din ipotezele normative prevăzute de art. 304 al. (1) lit. a) - c).

#### Aspecte de procedură

În temeiul art. 276 al. (5) Cod de procedura fiscală solicită organului de soluționare să acorde dreptul să susțină oral contestația formulată; în acest caz, solicită să stabilească un termen (data/ora/locul) când să se prezinte la sediu pentru această activitate, sens în care vă solicită să fie convocat și reprezentantul organului fiscal emitent al actului administrativ contestat.

Cu ocazia susținerii orale a contestației, petenta a făcut precizarea că în cuprinsul contestației s-a strecurat o eroare în sensul că a înscris suma de XXX lei în loc de suma de XXX lei.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018 s-a stabilit TVA suplimentară în suma de **XXX lei**.**

Societatea contestatoare solicită admiterea parțială a contestației pentru TVA în suma de **XXX lei**.

Cu privire la aspectele contestate, prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 28.07.2017 și înregistrat sub nr. F-TM XXX/28.03.2018, 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. F-TM XXX/28.03.2018, s-au stabilit următoarele:

Societatea xxx SRL a solicitat la rambursare prin decontul de TVA nr. INTERNET-.../20.12.2017 întocmit pentru luna noiembrie 2017 suma de ... lei, care provine din următoarele perioade:

- 01.12.2012 – 30.11.2017 (perioada cuprinsă în avizul de inspecție fiscală și supusă inspecției fiscale), TVA de rambursat în suma de ... lei;
- anterior perioadei verificate TVA în suma de AAA lei.

Avizul de inspecție fiscală a fost emis de organul de inspecție fiscală în baza art. 122 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 117 alin. (1) din același act normativ care prevede:

*„Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale”.*

Termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, în conformitate cu prevederile art. 91 alin. (1) și (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 347 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă”.*

Dreptul de creanță fiscală se naște în momentul în care se constituie baza legală care le generează și care coincide cu dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată în conformitate cu prevederile art. 23 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare și respectiv art. 21 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor art. 135 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare și respectiv ale art. 219 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *„dreptul contribuabilului / plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul de restituire”.* În interpretarea și aplicarea unitară a prevederilor art. 135 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 1/2012, conform căreia prescripția dreptului contribuabilului de a cere compensarea sau restituirea soldului negativ a TVA în condițiile în care contribuabilul nu a înregistrat TVA de plată în perioadele fiscale următoare se împlinește în termenul prevăzut de art. 135 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare și respectiv ale art. 219 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că inspekția fiscală privind rambursarea TVA se poate efectua doar în cadrul termenului de prescripție (prevăzut de art. 117 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală) TVA solicitată la rambursare în suma de ... lei se respinge la rambursare în conformitate cu prevederile art. 169 alin. (9) și alin. (10) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*„(9) În cazul inspecției fiscale anticipate, efectuate pentru soluționarea deconturilor cu sumă negativă de TVA, prin excepție de la prevederile art. 117, perioada supusă inspecției fiscale va cuprinde exclusiv perioadele fiscale în care s-au derulat operațiunile care au generat soldul sumei negative a taxei.*

*(10) În situația în care se constată indicii privind nerespectarea legislației fiscale ori stabilirea incorectă a obligațiilor fiscale, prin operațiuni care s-au desfășurat în afara perioadei prevăzute la alin. (9), inspekția fiscală se extinde corespunzător, cu respectarea prevederilor art. 117.”*

Având în vedere cele menționate mai sus, societatea nu are drept de rambursare pentru TVA în suma de AAA lei.

Din analiza situației prezentate de societate privind producțiile obținute în perioada verificată, precum și producțiile medii la hectar realizate, anexa nr. 2 la raportul de inspekție fiscală, comparativ cu producțiile medii pentru aceeași zonă comunicate de

către Direcția pentru Agricultură Timiș prin adresele nr. .../08.02.2018 și nr. .../05.08.2016, rezulta diferențe semnificative în anul 2014, astfel:

- la cultura de grâu, ... kg față de ... kg comunicată de Direcția pentru Agricultură Timiș, rezultând o producție medie la hectar diminuată cu 14,87 %;

- la cultura de porumb, ... kg față de ... kg comunicată de Direcția pentru Agricultură Timiș, rezultând o producție medie la hectar diminuată cu 26,62 %;

Situația privind costurile agenților culturilor de grâu și porumb este prezentată în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală.

Conform documentelor prezentate, pentru cultura de grâu și porumb societatea a aplicat tehnologia culturii, procedând la însămânțarea terenului, s-au aplicat îngrășăminte chimice și tratamente la culturi, lucrările efectuate fiind de calitate și efectuate la timp. Pe perioada de urmărire a culturilor în vegetație nu există documente care să fi constat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor (cum ar fi negerminția semințelor, ceea ce ar fi dus la o densitate mai mică a plantelor la hectar, nedezvoltarea corespunzătoare a acestora).

Zona respectivă (XXX și XXX) nu este situată în zone declarate, potrivit prevederilor legale, ca fiind afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră și prin urmare nu îndeplinește condițiile prevăzute la art. 128 alin. (8) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, pentru a fi considerată zona calamitată.

Având în vedere cele relatate mai sus, organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea TVA conform prevederilor art. 148 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- la cultura de grâu, din TVA dedusă inițial de ... lei s-a ajustat TVA deductibilă cu suma de ... lei, rezultând TVA fără drept de deducere de ... lei;

- la cultura de porumb, din TVA dedusă inițial de ... lei s-a ajustat TVA deductibilă cu suma ... lei, rezultând TVA fără drept de deducere de ... lei.

Act normativ încălcat: art. 148 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„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;” și prevederile pct. 53(6) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 153/2003:*

*“(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:*

*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.”*

Având în vedere cele prezentate mai sus, societatea verificată nu îndeplinește condițiile legale de deducere și implicit de rambursare a TVA în suma totală de ... lei.

Urmare a celor prezentate, aferent perioadei verificate, inspectia fiscala a stabilit TVA nedeductibila în suma totala de ... lei (... lei +... lei).

**III. Acțiunea in procedura prealabila a fost formulata împotriva următoarelor acte administrativ – fiscale:**

- Raportul de inspectie fiscala nr. F-TM XXX/28.03.2018;
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018.

**III.1. Referitor la contestația îndreptata împotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-TM XXX/28.03.2018**

**In fapt,** societateaxxx SRL a formulat contestație împotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-TM XXX/28.03.2018.

Urmare verificării efectuate asupra societariixxx SRL, organele fiscale din cadrul AJFP Timiș au întocmit Raportul de inspectie fiscala nr. F-TM XXX/28.03.2018, in baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018.

**In drept,** potrivit prevederilor art. 93 si art. 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 93

*Sfera si actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare si a creanțelor fiscale.*

*(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație de impunere, in condițiile art. 95 alin. (4) si art. XXX alin. (2);*

*b) prin decizie de impunere emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.*

*(3) Dispozițiile alin. (2) sunt aplicabile si in cazurile in care creanțele fiscale sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si in cazul unei rambursări de taxa pe valoarea adăugata.”*

„ART. 98

**Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere**

*Sunt asimilate deciziilor de impunere si următoarele acte administrative fiscale:*

*a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adăugata si deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;*

*b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;*

*c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;*

*d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”*

Potrivit art. 107 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 107

*Forma si conținutul contestației*

*(...) (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal in titlul de creanța sau in actul administrativ fiscal atacat.”*

Fata de aceste prevederi legale se retine ca prin Codul de procedura fiscala s-a prevăzut in mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligații suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanța prin care se pot stabili obligații fiscale in sarcina contribuabilei.



Se mai retine ca, potrivit art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 268

*Posibilitatea de contestare*

(1) *Împotriva titlului de creanța, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativa de atac si nu înlătura dreptul la acțiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*”, in speța raportul de inspectie fiscala neavând natura juridica a unui act administrativ fiscal, nu poate fi contestat in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

La pct. 5.4 din Ordinul 3741 din 2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit căror:

„5.4. *Raportul de inspectie fiscala/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanța, acesta stand la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreuna cu acesta. In situația in care se contesta, totuși, doar raportul de inspectie fiscala/procesul-verbal organul de soluționare competent va solicita contestatarului, ca in termen de 5 zile sa precizeze daca înțelege sa conteste si titlul de creanța, iar, in caz contrar, contestația va fi respinsa ca inadmisibila.*”

Având in vedere si prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 276

*Soluționarea contestației*

(...)(6) *Organul de soluționare competent se pronunța mai intai asupra excepțiilor de procedura si asupra celor de fond, iar, când se constata ca acestea sunt întemeiate, nu se mai procedează la analiza pe fond a cauzei.*”, raportul de inspectie fiscala **nu constituie titlu de creanța** si nu creaza vreun raport obligational intre bugetul statului si contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscala, urmând a se soluționa **contestația formulata împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoane juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018.**

**III.2. In ceea ce privește contestația îndreptat împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018**

***III.2.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de XXX lei respinsă la rambursare ca urmare a constatării de către inspectia fiscală a împlinirii termenului de prescripție al dreptului petentei de a solicita restituirea acestei sume, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe cu privire la neacceptarea la rambursare în condițiile în care, pentru obligațiile fiscale datorate, termenul de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili TVA începe să curgă de la data de 01 ianuarie a anului următor celui în care s-a depus decontul de TVA.***

**În fapt**, societatea xxx SRL a solicitat la rambursare prin Decontul de TVA nr. INTERNET-.../20.12.2017 întocmit pentru luna noiembrie 2017 suma de ... lei, care provine din următoarele perioade:

- 01.12.2012 – 30.11.2017 (perioada cuprinsă în avizul de inspecție fiscală și supra inspecției fiscale), TVA de rambursat în suma de ... lei;
- anterior perioadei verificate TVA în suma de AAA lei.

Urmare verificării efectuate, prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM XXX/28.03.2018, organele de inspecție fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Timiș au stabilit o diferență de taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă AAA lei, aferentă anterior perioadei verificate, respectiv datei de **01.12.2012**.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea nu are drept de rambursare pentru TVA în suma de AAA lei, în considerarea faptului că reprezintă soldul sumei negative de TVA la sfârșitul lunii noiembrie 2012, care este o creanță fiscală prescrisă.

Societatea contestatoare considera că **pentru achizițiile din luna decembrie 2011** care au generat TVA deductibilă, decontul s-a depus la 22.01.2012, astfel ca prescrierea dreptului de a cere rambursarea pe acesta cale a început să curgă din 01.01.2013 și s-a prescris la ora 24<sup>00</sup> a zilei de 31.12.2017, motiv pentru care **solicita admiterea contestației pentru TVA în suma de XXX lei aferentă perioadei 01.12.2011-30.11.2012.**

**În drept**, conform art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**„ART. 347 Dispoziții privind termenele**

(1) *Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.*

(2) *Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit.*”

**Referitor la prescripție**, sunt aplicabile prevederile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**„ART. 91**

*Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale*

(1) *Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

(2) *Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel. (...).*”

**„ART. 92**

*Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale*

(1) *Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:*

a) *în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;*

b) *la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;*

c) *la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.*

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

- a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
- b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;
- c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;
- d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.”

„ART. 93

*Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale*

*Daca organul fiscal constata împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.”*

„ART. 132

*Suspendarea termenului de prescripție*

*Termenul de prescripție prevăzut la art. 131 se suspendă:*

- a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
- b) în cazurile și în condițiile în care suspendarea executării este prevăzută de lege ori a fost dispusă de instanța judecătorească sau de alt organ competent, potrivit legii;
- c) pe perioada valabilității înlesnirii acordate potrivit legii;
- d) cât timp debitorul își sustrage veniturile și bunurile de la executarea silită;
- e) în alte cazuri prevăzute de lege.

ART. 133

*Înteruperea termenului de prescripție*

*Termenul de prescripție prevăzut la art. 131 se întrerupe:*

- a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
- b) pe data îndeplinirii de către debitor, înainte de începerea executării silite sau în cursul acesteia, a unui act voluntar de plată a obligației prevăzute în titlul executoriu ori a recunoașterii în orice alt mod a datoriei;
- c) pe data îndeplinirii, în cursul executării silite, a unui act de executare silită;
- d) în alte cazuri prevăzute de lege.

ART. 134

*Efecte ale împlinirii termenului de prescripție*

(1) Dacă organul de executare constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a cere executarea silită a creanțelor fiscale, acesta va proceda la încetarea măsurilor de realizare și la scăderea acestora din evidența analitică pe plătitori.

(2) Sumele achitate de debitor în contul unor creanțe fiscale, după împlinirea termenului de prescripție, nu se restituie.

ART. 135

*Prescripția dreptului de a cere compensarea sau restituirea*

*Dreptul contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la compensare sau restituire.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Potrivit art.23 din același act normativ:

*“Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale*

*(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.*

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

**Termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data depunerii decontului de TVA prin care se solicita rambursarea sumei negative a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale.**

Prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând TVA, s-a constatat că aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În ceea ce privește momentul la care se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată și de la care începe să curgă termenul de prescripție, trebuie stabilit momentul în care se constituie baza de impunere care generează creanța fiscală și obligația fiscală corelativă, precum și momentul în care se nasc dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă.

Astfel, în sensul prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nașterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește TVA potrivit prevederilor art.134 alin.2 și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada verificată:

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

*(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”*

De asemenea, potrivit prevederilor art.156<sup>2</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în vigoare:

*“(1) Persoanele înregistrate conform art.153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă”.*

**Astfel, pentru TVA aferentă lunii decembrie 2011, obligația declarativă a intervenit la data de 25.01.2012, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel încât, având în vedere data la care a fost depus prin Decontul de TVA nr. INTERNET-.../20.12.2017, TVA declarata in perioada 01.12.2011-30.11.2012 nu era prescrisa.**

Spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile si art.147 3 alin.(1), (2) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anii 2011 si 2012, care precizează:

*„ART. 1473*

*Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153*

*(1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.*

*(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 1562.*

*(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat.”*

În consecință, potrivit prevederilor legale citate mai sus, în situația în care, urmare operațiunilor constând în achiziții de bunuri și servicii, respectiv operațiuni taxabile, efectuate într-o perioadă fiscală de o persoană impozabilă rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit sumă negativă a TVA, persoana impozabilă are obligația să efectueze regularizările, reglementate de legea fiscală, prin decontul de TVA. Totodată, suma negativă a TVA cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a TVA rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a TVA reportat din decontul perioadei fiscale precedente, numai în situația în care acesta nu a fost solicitat a fi rambursat.

De asemenea, la alin.(5) și alin.(6) ale art.147 3 din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

*“(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 1562, persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (2) și (3), care reprezintă regularizările de taxă și stabilirea soldului taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei. Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulată, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulată este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.*

*(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, pot solicita rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, **decontul fi-***

*ind și cerere de rambursare, sau pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare. Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind reportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.”*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA pot solicita rambursarea soldului sumei negative a TVA din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de TVA îmbrăcând, în această situație, forma unei cereri de rambursare.

Sintetizând, din actele aflate la dosarul cauzei rezulta următoarele:

- societatea susține ca a solicitat rambursarea TVA pentru suma de XXX lei, TVA de recuperat aferenta perioadei 01.12.2011-30.11.2012, prin Decontul de TVA nr. INTERNET-.../20.12.2017;

- organele de inspecție fiscală au respins la rambursare soldul sumei negative în suma de AAA lei, aflat în sold la data de 30.11.2012;

- pentru TVA aferentă lunii **decembrie 2011**, obligația declarativă a intervenit la data de **25.01.2012**, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de TVA a început să curgă de la data de 01.01.2013, astfel încât, având în vedere data la care a fost depus prin Decontul de TVA nr. INTERNET-.../20.12.2017, TVA declarată în perioada 01.12.2011-30.11.2012 nu era prescrisă;

- din actele aflate la dosarul cauzei nu rezulta care este cuantumul TVA declarată de societate pentru perioada 01.12.2011-30.11.2012.

În considerarea prevederilor exprese ale art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu Adresa nr. TMR-DGR .../06.09.2018, Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul GRFP Timișoara a solicitat AJFP Timiș să precizeze dacă au avut în vedere că Decontul de TVA nr. INTERNET-.../20.12.2017 reprezintă o cerere a societății contestatoare de rambursare a TVA, fiind aplicabile prevederile art. 92 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data depunerii decontului de TVA prin care se solicită rambursarea sumei negative a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare și data emiterii actului administrativ fiscal ca urmare a efectuării inspecției fiscale), cererea de rambursare a TVA reprezentând data la care ar fi trebuit să se raporteze în ceea ce privește dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale. Drept urmare, organele de soluționare a contestației au solicitat organelor de inspecție fiscală să se pronunțe cu privire la soldul sumei negative de TVA în suma de **XXX lei pretins de societate ca fiind aferenta perioadei 01.12.2011-30.11.2012.**

În condițiile în care, până la data prezentei, AJFP Timiș– Inspecție Fiscală nu a comunicat răspunsul său, în considerarea dispozițiilor consacrate de art. 6 paragraful 1 din Convenția Europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, ratificată prin Legea nr. 30/1994, în legătura cu soluționarea cererilor într-un termen rezonabil, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va proceda la analizarea dosarului contestației, în condițiile legii, conform documentelor existente la dosarul cauzei.

Astfel ca, organul competent în soluționarea contestației nu se poate pronunța cu

privire la soldul sumei negative de TVA in suma de **XXX lei pretins de societate ca fiind aferenta perioadei 01.12.2011-30.11.2012.**

**In drept**, referitor la rolul activ si dreptul de apreciere al organului fiscal sunt aplicabile prevederile următoarelor acte normative:

• Art. 6 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, care prevede ca:

„**Exercitarea dreptului de apreciere**

**(1) Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atribuțiilor si competentelor ce ii revin, relevanta stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevăzute de lege si sa adopte soluția întemeiata pe prevederile legale, precum si pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare in cauza raportat la momentul luării unei decizii. In exercitarea dreptului sau de apreciere, organul fiscal trebuie sa ia in considerare opinia emisa in scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor in cadrul activității de asistenta si îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum si soluția adoptata de organul fiscal in cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătoreasca, printr-o hotărâre definitiva, emisa anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. In situația in care organul fiscal constata ca exista diferențe intre starea de fapt fiscala a contribuabilului/plătitorului si informațiile avute in vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul sa consemneze constatările in conformitate cu situația fiscala reala si cu legislația fiscala si are obligația sa menționeze in scris motivele pentru care nu ia in considerare opinia prealabila.;**

**(2) Organul fiscal si exercita dreptul de apreciere in limitele rezonabilității si echitații, asigurând o proporție justa intre scopul urmărit si mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.(...)”**

• Art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, care prevede ca:

„**Rolul activ si alte reguli de conduita pentru organul fiscal**

**(1) In desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal instiinteaza contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor si obligațiilor prevăzute de lege ce ii revin acestuia in desfășurarea procedurii. (2) Organul fiscal are obligația sa examineze starea de fapt in mod obiectiv si in limitele stabilite de lege, precum si sa îndrume contribuabilul/plătitorul in aplicarea prevederilor legislației fiscale, in îndeplinirea obligațiilor si exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.**

**(3) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informațiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. In analiza efectuata, organul fiscal este obligat sa identifice si sa ia in considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz in parte.**

**(4) Organul fiscal decide asupra felului si volumului examinărilor, in funcție de circumstanțele fiecărui caz in parte si de limitele prevăzute de lege.”**

• Art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările si completările ulterioare, care prevede ca:

„**ART. 118**

**Reguli privind inspectia fiscala**

**(...) (5) *Inspekția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.***

Pe cale de consecință, pentru **TVA în suma de XXX lei** se vor aplica prevederile art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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

**urmând a se desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018**, organele de inspecție fiscală urmând să reanalizeze situația de fapt fiscală, respectiv **sa stabilească dacă TVA de recuperat aferentă perioadei 01.12.2011-30.11.2012 este în suma de XXX lei**, perioada care nu este prescrisă, în funcție de natura operațiunilor realizate de petenta și de dovezile prezentate de aceasta, procedând la identificarea și luarea în calcul a tuturor circumstanțelor edificatoare și, în consecință, să procedeze la efectuarea unei încadrări complete și motivate a constatărilor având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute din prezenta decizie, făcând aplicațiunea art. 129 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede următoarele:

*„ART. 129*

*Refacerea inspecției fiscale*

*(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală refacă inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).*

*(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.*

*(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).*

*(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat. ”*



Conform pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3741/2015, se reține ca:

*"11.4.[...] În situația în care se pronunța o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".*

*"11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."*

Pe cale de consecință, **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018, va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA în suma de XXX lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin prezentarea, în extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale spetei și analiza detaliată dacă se impune estimarea bazei de impozitare și menționarea în cuprinsul raportului de inspecție.

**III.2.2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea TVA deductibilă aferentă culturilor de grâu și porumb comparativ cu producțiile medii pentru aceeași zonă comunicate de către Direcția pentru Agricultură Timiș.**

**În fapt**, din analiza situației prezentate de societate privind producțiile obținute în perioada verificată, precum și producțiile medii la hectar realizate, anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscală, comparativ cu producțiile medii pentru aceeași zonă comunicate de către Direcția pentru Agricultură Timiș prin adresele nr. .../08.02.2018 și nr. .../05.08.2016, organele de inspecție fiscală au constatat că rezulta diferențe semnificative în anul 2014, astfel:

- la cultura de grâu, ... kg față de ... kg comunicată de Direcția pentru Agricultură Timiș, rezultând o producție medie la hectar diminuată cu 14,87 %;
- la cultura de porumb, ... kg față de ... kg comunicată de Direcția pentru Agricultură Timiș, rezultând o producție medie la hectar diminuată cu 26,62 %.

Organele de inspecție fiscală au consemnat că în conformitate cu documentele prezentate, pentru cultura de grâu și porumb, societatea a aplicat tehnologia culturii, procedând la însămânțarea terenului, s-au aplicat îngrășăminte chimice și tratamente la culturi, lucrările efectuate fiind de calitate și efectuate la timp; pe perioada de urmărire a culturilor în vegetație nu exista documente care să fi constat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor (cum ar fi negerminția semințelor, ceea ce ar fi dus la o densitate mai mică a plantelor la hectar, nedezvoltarea corespunzătoare a acestora).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au consemnat că zona respectivă (XXX și XXX) nu este situată în zone declarate, potrivit prevederilor legale, ca fiind afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră și prin urmare nu îndeplinește condițiile prevăzute la art. 128 alin. (8) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, pentru a fi considerată zona calamitată.

Având în vedere cele relatate mai sus, organul de inspecție fiscală a procedat la ajustarea TVA conform prevederilor art. 148 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, apreciind că societatea contestatoare nu îndeplinește condițiile legale de deducere și, implicit, de rambursare a TVA în suma totală de ... lei.

Urmare a celor prezentate, aferent perioadei verificate, inspectia fiscala a stabilit TVA nedeductibila în suma totala de ... lei (... lei +... lei).

Față de aceste aspecte, societatea contestatoare arată că pentru producția de grâu și porumb, deține toate documentele contabile necesare, atât cele specifice contabilității de gestiune (note de recepție/cântar, avize de însoțire a cantităților de recoltă transportată, etc.), cât și cele specifice contabilității financiare (facturi, registru jurnal, situații de lucrări, evidențe în scopuri de TVA, jurnale de vânzări, declarațiile de TVA, etc.).

Societatea contestatoare arata ca nu există niciun motiv și nicio probă prin care inspectorii fiscali pot susține faptul că acele diferențe de producție ar fi existat în realitate, ele reprezentând doar simple calcule aritmetice între o medie de producție pentru zona în care si desfășoară activitatea și producția efectiv obținută, valori care pot diferi substanțial în funcție de factori tehnologici (îngrășăminte/erbicide), precum de cei pedoclimatici (ploi/arșiță/fertilitatea solului), precum și de soiurile cultivate și calitatea materialului germinativ.

Făcând referire la acești factori, care de altfel pot fi mult mai mulți (spre exemplu administrarea unei cantități mai mari de îngrășăminte chimice cu azot nu conduce la o creștere proporțională a recoltei, ci conduce la o creștere mai mare a masei vegetative/foliare a plantelor în detrimentul spicelor) dorește să arate faptul că inspectorii fiscali confundă condițiile în care sunt obținute producțiile agricole cu producția obținută, spre exemplu într-un domeniu industrial/tehnice și unde la un sir nedefinit de cicluri tehnologice se obține prin utilizarea aceluiași materii prime, aceleași rezultate, ipoteza care în mod evident nu este valabilă și domeniului agricol, și doar prin simplul fapt dacă se ia considerare existența unor factori care nu pot fi cuantificați și controlați.

**În drept**, art.145 alin.(2) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în vigoare la data efectuării operațiunilor, stipulează:

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

**a) operațiuni taxabile;”**,

iar la art.146 alin.(1) din același act normativ, se prevede:

**“(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”**

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are dreptul să deducă TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și se efectuează pe baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

Referitor la ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

*ART.*

148

*(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;*

*b) situațiilor prevăzute la art. 128 alin. (8).”*

Așadar, din punct de vedere al TVA, se pune problema dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată pentru achizițiile care au fost efectuate, respectiv dacă acestea au fost efectuate în vederea realizării producției agricole.

Dreptul de deducere a TVA este regula, întrucât această taxă este una neutră, agenții economici implicați în ciclul de producție având dreptul de a compensa TVA deductibilă cu TVA colectată pe tot parcursul desfășurării activității, principiu enunțat de către Directiva CCE nr. 112/2006. 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 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 persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în vederea realizării de operațiuni taxabile. Potrivit prevederilor art. 45 alin. (6) din Normele meteorologice, dreptul de deducere a TVA poate fi păstrată și în situația în care achizițiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul Fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economică a persoanei impozabile, din motive obiective, care nu depind de voința sa, astfel cum a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-110/94 *Intercommunale voor zeewaterontzitting (INZO)* împotriva Statului Belgian. 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.

Întrucât, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții Europene de Justiție, relevant în soluționarea speței în cauză este decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), conform căreia **chiar și prima cheltuială de investiție în scopul unei activități poate fi considerată activitate economică** în sensul art. 4 din Directiva a 6-a (în prezent art. 9 din Directiva 112/2006/CE) și, în acest context, **autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, la paragraful 23 din cazul INZO se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83), unde Curtea a statuat că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art.4 din Directiva a 6-a nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activitate economică dând naștere la activități taxabile.**

Mai mult, potrivit pct.18-20 din decizia Curții Europene de Justiție în cazul C-110/1994 (INZO), art.4 al Directivei a 6-a, echivalentul art.127 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul că din momentul în care administrația fiscală a admis calitatea de persoană impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a unei societăți care și-a declarat intenția să înceapă o activitate economică ce dă naștere la operațiuni impozabile, comandarea unui studiu de rentabilitate pentru activitatea proiectată, poate fi considerată activitate economică în sensul acestui articol, chiar dacă acest studiu are ca scop să examineze în ce măsură activitatea proiectată este rentabilă. Rezultă că, în aceste condiții, **taxa pe valoarea adăugată achitată pentru un anumit studiu de rentabilitate poate fi în principiu dedusă**, conform art.17 al Directivei a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, iar **dreptul de deducere rămâne dobândit, chiar dacă activitatea economică proiectată nu a dat naștere la operațiuni taxabile**, în condițiile în care urmare a rezultatelor acestui studiu s-a decis să nu se mai treacă la faza operațională și societatea a intrat în lichidare.

Un alt caz relevant al Curții Europene de Justiție este și cazul GHENT COAL TERMINAL NV C37/1995, potrivit căruia art.17 al Directivei 20/24 a 6-a, echivalentul art.145 din Codul fiscal, trebuie interpretat în sensul în care **trebuie să i se permită unei persoane impozabile ce acționează ca atare, să deducă taxa pe valoarea adăugată plătită pentru bunuri care i-au fost livrate sau pentru servicii care i-au fost prestate în scopul realizării lucrărilor de investiție și pe care a intenționat să le folosească în cadrul operațiunilor taxabile. Dreptul de deducere rămâne dobândit când, din motive de circumstanță ce nu depind de voința sa, persoana impozabilă nu s-a folosit niciodată de bunurile și serviciile achiziționate în scopul realizării de operațiuni taxabile.**

Prin urmare, având în vedere prevederile legii fiscale citate mai sus, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, se reține că **dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în anumite condiții, pe baza intenției declarate a persoanei impozabile de a desfășura activități supuse taxei pe valoarea adăugată**, aceasta având obligația de a demonstra îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea deducerii, organele de inspecție fiscală putând solicita și aprecia dovezile obiective pe

care se bazează această intenție. **Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este justificat atunci când se dovedește că o persoană a efectuat o serie de cheltuieli cu intenția de a realiza operațiuni taxabile**, chiar dacă acestea nu s-au realizat în final și nu se poate dovedi reaua credință a persoanei în cauză.

Astfel, în lumina prevederilor legale mai sus citate, precum și a deciziilor Curții Europene de Justiție invocate, care sunt obligatorii și cu care, de altfel, legislația fiscală națională a fost armonizată, și analizând constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM XXX/28.03.2018, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, în stabilirea caracterului deductibil al taxei pe valoarea adăugată **in suma de ... lei**, și pe cale de consecință de respingere la rambursare a acestei taxe, au verificat și analizat, pe lângă îndeplinirea de către societate a cerințelor de formă impuse de legea fiscală, și intenția declarată a societății, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația de utilizare a acestora, respectiv în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Din conținutul textelor de lege invocate de organele de inspecție fiscală nu rezultă ca se poate realiza condiționarea exercitării dreptului de deducere al TVA de realizarea unor producții mai mari decât producțiile medii la hectar pentru aceiași zona comunicate de Direcția pentru Agricultură Timiș, câtă vreme achizițiile de bunuri/prestările de servicii au fost efectuate în scopul realizării operațiunilor taxabile.

**Prin compararea cu producțiile medii la hectar pentru aceiași zona comunicate de Direcția pentru Agricultură Timiș, organele de inspecție fiscală au realizat în fapt o estimare a producției medii realizate**, situație în care sunt incidente prevederile art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările potrivit căruia:

*„CAP. IV*

*Stabilirea bazei de impozitare prin estimare*

*ART. 106*

*Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare*

*(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice proba și mijloc de proba prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.*

*(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:*

*a) în situația prevăzută la art. 107 alin. (1) - (4);*

*b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată ca evidentele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.*

*(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.*

*(4) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central și în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.*

*(5) Cuantumul creanțelor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului*

*articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite in cadrul unei inspecții fiscale.”*

Referitor la stabilirea prin estimare a bazelor de impunere, art. 1-4 din anexa din OMFP nr. 3.389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere prevăd:

*„Art. 1*

***(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții si alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală in situații cum ar fi:***

***- documentele si informațiile prezentate in cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;***

***- documentele si informațiile solicitate nu exista sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.***

*(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

*(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cat si a cheltuielilor aferente acestora.*

*Art. 2*

*In scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:*

*a) metoda sursei si cheltuirii fondurilor;*

*b) metoda fluxurilor de trezorerie;*

*c) metoda marjei;*

*d) metoda produsului/serviciului si volumului;*

*e) metoda patrimoniului net.*

*Art. 3*

***Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face in funcție de situația identificata la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate si de complexitatea activitati verificate.***

*Art. 4*

*(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea in vedere următoarele elemente, fara a fi limitative:*

*a) sa se apropie cel mai mult de modul in care isi desfășoară activitatea contribuabilul;*

*b) documentele sau informațiile identificate sa fie relevante pentru aplicarea unei metode;*

*c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;*

*d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;*

*e) sa corespunda condițiilor liberei concurențe in situația in care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activitati contribuabilului;*

*f) documente sau informații identificate la terțe persoane in legătura cu activitatea contribuabilului.”*

Conform prevederilor legale citate mai sus, se retine ca pentru estimarea unei baze de impunere organele de inspecție fiscală trebuie sa aibă in vedere elementele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând in considerare informațiile referitoare la activitatea din perioada verificata si documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere si **ca estimarea se efectuează in**

**situațiile prevăzute de lege**, folosindu-se una dintre metodele stabilite de legiuitor pentru aceasta estimare.

În cazul ce face obiectul prezentei contestații s-a reținut ca s-a procedat la estimarea bazei de impunere în ceea ce privește TVA pe considerentul că, în perioada verificată, petenta a obținut producții agricole sub media producțiilor transmise de Direcția pentru Agricultură Județeană Timiș, **fără a preciza în ce au constat deficiențele care au condus la imposibilitatea organelor de inspecție fiscală de a determina mărimea bazei de impunere și care au fost datele și documentele care au avut relevanța pentru estimare, având în vedere obligația identificării acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale** (conform celor dispuse la art. 106 alin. (1) al Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare).

În plus, din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală nu rezultă în ce au constat achizițiile de bunuri/prestările de servicii pentru care s-a efectuat ajustarea, motiv pentru care organul competent să soluționeze contestația a solicitat AJFP Timiș - Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al deciziei de impunere contestate, să precizeze:

- în ce au constat achizițiile de bunuri și prestările de servicii pentru care a fost anulat dreptul de deducere al TVA;
- dacă achizițiile de bunuri și prestările de servicii pentru care a fost anulat dreptul de deducere al TVA au fost efectuate cu intenția de se realiza operațiuni taxabile, respectiv pentru culturile de grâu și porumb;
- care a fost metoda de estimare la stabilirea bazei impozabile;
- dacă în ceea ce privește evidența contabilă s-a constatat omisiunea tinerii evidente contabile sau fiscale sau dispariția evidentelor contabile și fiscale sau a actelor justificative privind operațiunile producătoare de venituri coroborată cu neîndeplinirea de către contribuabil a obligației de refacere a acestora;
- dacă societatea a înțeles să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale și dacă a obstrucționat sau refuzat acțiunea de inspecție fiscală;
- care sunt motivele pentru care considera că diferențele de producție ar fi existat în realitate, ele reprezentând doar simple calcule aritmetice între o medie de producție pentru zona în care și desfășoară activitatea și producția efectiv obținută, valori care pot diferi substanțial în funcție de factori tehnologici (îngrășăminte/erbicide), precum și de cei pedoclimatici (ploi/arșiță/fertilitatea solului), precum și de soiurile cultivate și calitatea materialului germinativ.

În condițiile în care, până la data prezentei, AJFP Timiș - Serviciul Evidență pe Plătitor Persoane Fizice nu a comunicat răspunsul său, în considerarea dispozițiilor consacrate de art. 6 paragraful 1 din Convenția Europeană pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, ratificată prin Legea nr. 30/1994, în legătura cu soluționarea cererilor într-un termen rezonabil, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va proceda la analiza dosarului contestației, în condițiile legii, conform documentelor existente la dosarul cauzei.

Așadar, având în vedere cele expuse mai sus, respectiv constatările organelor de inspecție fiscală, susținerile contestatarii, precum și prevederile legale în materie, se reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de societate în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, invocând

articole din legea fiscală care nu-și găsesc aplicațiunea în situația în speță, și limitându-se la constatări fără să analizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, fapt pentru care, în cauză, devin incidente prevederile referitoare la rolul activ și dreptul de apreciere al organului fiscal sunt aplicabile prevederile următoarelor acte normative:

• Art. 6 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca:

„**Exercitarea dreptului de apreciere**

(1) **Organul fiscal este îndreptatit 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 cauza raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului sau de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.;**

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

• Art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca:

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

(1) **În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal instiintează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii. (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 îndreptatit 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.**

(4) **Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.”**

• Art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede ca:

„**ART. 118**

**Reguli privind inspecția fiscală**



**(...) (5) *Inspekția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.***

Pe cale de consecință, pentru **TVA în suma de ... lei** se vor aplica prevederile art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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

**urmând a se desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018**, organele de inspecție fiscală urmând să reanalizeze situația de fapt fiscală, respectiv să stabilească dacă se impune estimarea bazei impozabile și dacă societatea contestatoare își dovedește intenția de a desfășura activități taxabile pentru TVA deductibilă supusă ajustării, în funcție de natura operațiunilor realizate de petenta și de dovezile prezentate de aceasta, procedând la identificarea și luarea în calcul a tuturor circumstanțelor edificatoare și, în consecință, să procedeze la efectuarea unei încadrări complete și motivate a constatărilor având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute din prezenta decizie, făcând aplicațiunea art. 129 alin. (1) și (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede următoarele:

*„ART. 129*

*Refacerea inspecției fiscale*

*(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală refacerea inspecției fiscale, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).*

*(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.*

*(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3).*

*(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat. ”*

Conform pct. 11.4 și pct. 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3741/2015, se retine ca:

*"11.4.[...] In situația în care se pronunța o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".*

*"11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii."*

Pe cale de consecință, **Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018, va fi desființată pentru diferența suplimentară de TVA în suma de ... lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare și reținerile din prezenta decizie, prin prezentarea, în extenso, a tuturor elementelor edificatoare ale spetei și analiza detaliată dacă se impune estimarea bazei de impozitare și menționarea în cuprinsul raportului de inspecție.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul a Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

#### **DECIDE:**

- **desființarea parțială** a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele juridice nr. F-TM XXX/28.03.2018 **pentru TVA în suma de XXX lei**, urmând ca organele fiscale competente să procedeze la refacerea acesteia, având în vedere cele precizate în conținutul deciziei.

- prezenta decizie se comunica la:
  - societatea ... SRL;
  - AJFP Timiș – 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**

...